Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 10 октомври 2019 година[1]

Дело C-384/18

Европейска комисия
срещу

Кралство Белгия

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Директива 2006/123/ЕО — Член 25 — Ограничения за мултидисциплинарните дейности на счетоводителите“

1. С настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения Комисията иска от Съда да установи, първо, че като забранява едновременното упражняване на счетоводна дейност, от една страна, и на дейности като посредник, застрахователен агент, брокер на недвижими имоти или всякаква банкова дейност или дейност по предоставяне на финансови услуги, от друга страна, и на второ място, като е позволило на камарите на Institut professionnel des comptables et Fiscalistes agrées (Професионален институт на правоспособните счетоводители и данъчни експерти, наричан по-нататък „IPCF“) да забранят едновременното упражняване на счетоводна дейност, от една страна, и всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, от друга страна, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по член 25 от Директива 2006/123/ЕО[2] и по член 49 ДФЕС.

2. По искане на Съда настоящото заключение се ограничава до въпроса дали разрешението, възприето от Съда в решение Wouters и др.[3], може да бъде приложено към настоящия случай.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Съображения 97 и 101 на Директива 2006/123 гласят:

„(97) Необходимо е настоящата директива да предвиди някои правила относно високото качество на услугите, особено такива гарантиращи изисквания за информация и прозрачност. Тези правила следва да се прилагат както в случаи на презгранично предоставяне на услуги между държавите членки, така и в случаите на услуги, предоставяни в държава членка от доставчик установен там, без да се налагат ненужни

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 Директива на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар (ОВ L 376, 2006 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 58, стр. 50).

3 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

тежести върху МСП. Те по никакъв начин не трябва да ограничават държавите членки в прилагането на допълнителни или различни изисквания за качество, в съответствие с настоящата директива и други разпоредби на правото на Общността.

[…]

(101) Необходимо е, в интерес на получателите и особено потребителите, да се гарантира наличието на възможност за доставчиците да предлагат мултидисциплинарни услуги и ограниченията в това отношение да не надхвърлят необходимото за осигуряване безпристрастност, независимост и почтеност на регулираните професии. Това не се отразява на ограниченията и забраните за осъществяването на специфични дейност, които имат за цел постигането на независимост, в случаите когато държавите членки, поверяват на даден доставчик специфична задача, особено в сферата на околната среда в градовете, нито пък следва да се отразява на прилагането на правилата на конкуренцията“.

4. Член 25 от тази директива гласи:

„1. Държавите членки гарантират, че доставчиците не са обект на изисквания, които ги задължават да упражняват изключително определен вид дейност или ограничават съвместното или в партньорство упражняване на различни дейности.

Независимо от това, обект на подобни изисквания могат да бъдат следните доставчици:

а) регулирани професии, доколкото това е оправдано с цел гарантиране спазването на правилата относно професионалната етика и поведение, които варират според специфичния характер на всяка професия[,] и необходимо с цел гарантиране на техните независимост и безпристрастност;

б) доставчици на услуги, свързани с удостоверения, акредитации, технически мониторинг, тестване или изпитване, доколкото това е оправдано с цел гарантиране на тяхната независимост и безпристрастност.

2. Когато мултидисциплинарните дейности между доставчиците, посочени в букви а) и б) на параграф 1 са разрешени, държавите членки гарантират следното:

а) предотвратяване на конфликти на интереси и несъвместимост между определени дейности;

б) осигуряване на изискваните независимост и безпристрастност за някои видове дейности;

в) съвместимост на правилата относно етиката и поведението при различните дейности, особено по отношение на професионалната тайна.

3. В доклада, посочен в член 39, параграф 1, държавите членки посочват кои доставчици са обект на изискванията, залегнали в параграф 1 от настоящия член, съдържанието на тези изисквания и причините, поради което ги смятат за оправдани“.

Белгийското право

5. Към момента на настъпване на фактите член 21 от Code de déontologie de l'IPCF (наричан по-нататък „Кодексът за професионална етика на IPCF"), одобрен с Кралски указ от 22 октомври 2013 г., е гласял следното:

„1. Професията на външен IPCF счетоводител е несъвместима с всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, независимо дали се упражнява пряко или непряко, самостоятелно, в съдружие или в рамките на дружество, като самостоятелно заето лице, в качеството на управител, директор, ръководител на предприятие или работещ съдружник.

2. Извън дейностите, посочени в параграф 3, камарите по предварително писмено искане от външен IPCF счетоводител могат да допуснат дерогация от това правило, при условие че не са застрашени независимостта и безпристрастността на членуващото лице и че тази дейност е второстепенна. Това решение може по всяко време да бъде оттеглено от камарите.

Освен това Съветът по всяко време може да предвижда дерогации чрез общи правила за някои дейности в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, различни от посочените в параграф 3. Съветът може също да определя правила, съгласно които в случай на правоприемство временно не се прилагат нормите за несъвместимост. Външен IPCF счетоводител, който попадне в приложното поле на определените от Съвета правила, е длъжен да уведоми писмено камарата за това обстоятелство.

3. Следните професионални дейности винаги се считат за застрашаващи независимостта и безпристрастността на външния счетоводител: дейности като застрахователен посредник или агент, дейности като брокер на недвижими имоти, с изключение на дейността като синдик, както и всички банкови дейности и дейности по предоставяне на финансови услуги, за които се изисква вписване в Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA) (Регулатор на финансовите услуги и пазари)".

6. Кралският указ от 22 октомври 2013 г. е отменен с Кралски указ от 18 юли 2017 г. за одобряване на Кодекса за професионална етика на IPCF (наричан по-нататък „новият Кодекс за професионална етика на IPCF"). Новата разпоредба в член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF предвижда:

„1. С изключение на дейностите, посочени в параграф 2, упражняването на мултидисциплинарни дейности като физическо или юридическо лице се разрешава от камарите въз основа на писмено искане от външен IPCF счетоводител, при условие че не са застрашени независимостта и безпристрастността на членуващото лице.

2. Следните професионални дейности, независимо дали се упражняват като физическо или юридическо лице, винаги се считат за застрашаващи независимостта и безпристрастността на външния IPCF счетоводител: дейност като застрахователен посредник или агент, дейност като брокер на недвижими имоти, с изключение на дейността като синдик, както и всички банкови дейности и всички дейности по предоставяне на финансови услуги, за които се изисква вписване в [FSMA]".

7. Член 458 от Наказателния кодекс от 8 юни 1867 г., в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите[4], предвижда:

„Лекарите, хирурзите, лечителите, фармацевтите, акушерките и всички други лица, които разкрият поверените им поради положение или професия тайни, се наказват с лишаване от свобода от осем дни до шест месеца и глоба от 100 EUR до 500 EUR, освен когато са призовани да свидетелстват пред съд (или пред парламентарна разследваща комисия) и когато законът ги задължава да разкрият тези тайни“.

Обстоятелства, предхождащи спора

Досъдебната процедура

8. На 17 март 2015 г. Комисията открива процедура EU Pilot 7402/15/GROW, като иска от Кралство Белгия да ѝ предостави информация относно забраната за правоспособните счетоводители да упражняват дейността си на счетоводител едновременно с някои други дейности и да уточни мотивите, поради които дейностите в областта на занаятите, селското стопанство и търговията могат да се считат за несъвместими с професията счетоводител.

9. С писмо от 29 май 2015 г. тази държава членка отговаря на въпросите на Комисията.

10. Тъй като не е удовлетворена от отговора, на 11 декември 2015 г. Комисията изпраща на посочената държава членка официално уведомително писмо, с което поддържа, че член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF е в разрез с член 25 от Директива 2006/123 и с член 49 ДФЕС.

11. С писма от 12 април и от 6 юли 2016 г. Кралство Белгия оспорва твърдяното нарушение, като обяснява причините, поради които счита, че националната правна уредба е съобразена с правото на Съюза.

12. На 18 ноември 2016 г. Комисията изпраща мотивирано становище на тази държава членка, която отговаря на същото на 12 януари 2017 г. Тъй като не е удовлетворена от този отговор, на 13 юли 2017 г. Комисията решава да предяви иск за установяване на неизпълнение на задължения. На 4 август 2017 г. Кралство Белгия уведомява Комисията за новия Кодекс за професионална етика на IPCF, който счита за съвместим с правото на Съюза.

Производството пред Съда

13. Тъй като не споделя становището на тази държава членка, Комисията предявява настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения. Исковата молба на Комисията постъпва на 8 юни 2018 г.

14. В съдебното заседание, проведено на 23 май 2019 г., Кралство Белгия и Комисията представят устни становища.

4 Изменението на посочения член, влязло в сила на 3 август 2017 г., увеличава санкциите, в резултат на което нарушаването на задължението за запазване на професионалната тайна вече се наказва с лишаване от свобода от една до три години и/или с глоба от 100 EUR до 1000 EUR.

Анализ

Доводи на страните

Комисия

15. Комисията изтъква, че целта на член 25 от Директива 2006/123 е да гарантира, че държавите членки не възпрепятстват упражняването на мултидисциплинарните услуги. Тя подчертава, че до изменението си член 21, параграф 1 от Кодекса за професионална етика на IPCF е забранявал едновременното упражняване на дейност като счетоводител IPCF, и от една страна, на всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, а от друга страна, дейност като застрахователен посредник или агент, брокер на недвижими имоти или всякаква банкова дейност или дейност по предоставяне на финансови услуги.

16. Комисията счита, че съществуват по-малко ограничителни мерки от предвидените в член 21, параграф 1 от Кодекса за професионална етика на IPCF, поради което този кодекс нарушава както член 25 от Директива 2006/123, така и член 49 ДФЕС.

17. Що се отнася до изменението на член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF, Комисията припомня, че то е направено след срока за отговор на мотивираното становище и че при всички положения не е довело до прекратяване на твърдяното нарушение. В това отношение член 21, параграф 2 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF бил идентичен с член 21, параграф 3 от предишната редакция. Член 25, параграф 2, буква а) от Директива 2006/123 подлагал на преценка изискванията, които ограничават упражняването на регулираните професии, поради което тези изисквания били допустими само доколкото това е оправдано, за да се гарантира спазването на различни правила на професионална етика поради специфичния характер на всяка професия и необходимостта от гарантиране на независимостта и безпристрастността на тези професии. Според Комисията обаче пълната забрана за едновременното упражняване на счетоводна дейност, от една страна, и на дейностите като посредник, застрахователен агент, брокер на недвижими имоти или всякаква банкова дейност или дейност по предоставяне на финансови услуги, от друга страна, по самото си естество надхвърля необходимото за гарантиране на спазването на правилата за професионална етика на професията счетоводител.

18. Комисията счита, че пълната забрана не е необходима мярка за постигане на преследваните цели, тъй като съществуват по-малко ограничителни мерки като например вътрешни процедури, които могат да предотвратят конфликти на интереси в областта на предаването на информация и да гарантират точното прилагане на правилата относно професионалната тайна.

19. Комисията изтъква, че Кралство Белгия неправилно се основава на решение Wouters и др.[5], тъй като с оглед на обстоятелствата по това дело разрешението, възприето от Съда в посоченото решение, не може да се приложи към настоящия случай.

20. Тя счита, че при всички положения абсолютната забрана не е пропорционална на преследваната цел. Освен това изложените от тази държава членка съображения, а именно грижата да се избегнат административните тежести, до които би довело прилагането на вътрешни мерки и процедури за гарантиране на независимостта и безпристрастността на счетоводителя, както и твърдяната недостатъчност на контрола ex post, не могат да бъдат приети.

5 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

21. Що се отнася до член 21, параграфи 1 и 2 от Кодекса за професионална етика на IPCF, в който се посочва несъвместимостта на професията счетоводител с всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, освен в случай на одобрение от камарите на такава дейност, Комисията изтъква, че тази разпоредба попада в приложното поле на член 25 от Директива 2006/123. Предвидената в член 21, параграф 1 от посочения кодекс забрана не отпадала само защото в съответствие с член 21, параграф 2 от същия кодекс професионалните камари могат по свое усмотрение да дерогират тази забрана.

22. Що се отнася до член 21 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF, приет на 18 юли 2018 г., Комисията поддържа, че процедурата за разрешаване на мултидисциплинарните дейности от професионалните камари се запазва и в тази нова редакция.

23. Що се отнася до необходимостта и пропорционалността на ограничението по член 21 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF, Комисията поддържа, че от тази разпоредба не следва безспорно, че едновременното упражняване на всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията или, съгласно новата формулировка, на „всякаква друга дейност“ може да доведе до конфликт на интереси и винаги е в ущърб на клиентите, другите доставчици на услуги и обществото като цяло. Дори в случай че това е така, разглежданите ограничения не могат да бъдат приети поради същите причини като изложените по отношение на ограниченията за мултидисциплинарни дейности като счетоводител, от една страна, и като застрахователен посредник или агент, брокер на недвижими имоти или всяка друга дейност по предоставяне на банкови или финансови услуги, от друга страна.

24. Комисията твърди, че Кралство Белгия не е доказало, че по-малко ограничителни мерки от предвидената в член 21 забрана не биха били също толкова ефективни за постигането на посочените цели.

25. Макар Комисията да признава, че дейността на счетоводителите в Белгия е особено важна за определена категория предприятия, тя все пак твърди, че тяхната задача не се е променила, така че счетоводителите не са придобили нито функциите на одитори, нито правото да представляват клиентите пред данъчните органи.

Кралство Белгия

26. Кралство Белгия изтъква, от една страна, че член 25 от Директива 2006/123 не възпрепятства държавите членки при определени условия да забранят едновременното упражняване на някои регулирани професии. От друга страна, тази държава членка припомня, че член 25 е включен глава V от тази директива, която се отнася до „Качество на услугите“ и цели основно защитата на потребителите. В този смисъл ограниченията на мултидисциплинарните услуги трябвало да се сведат до необходимото за осигуряване безпристрастност, независимост и почтеност на регулираните професии.

27. Според тази държава членка забраните, предвидени в член 21, параграф 2 от новия Кодекс на професионалната етика на IPCF (който съответства на предишния член 21, параграф 3 от Кодекса за професионална етика на IPCF), са необходими, за да се гарантира независимостта и безпристрастността на IPCF счетоводителите, както и да се осигури спазването на строга професионална тайна. Тази независимост се изразявала в задължение за извършване на дейност изключително за сметка на клиента и кумулиране на различни дейности можело да накара даден счетоводител да вземе предвид съображения, различни от тези, които са изключително свързани с интереса на клиента му. Това било особено важно, като се има предвид обстоятелството, че

брокерите на недвижими имоти, застрахователните посредници и борсовите агенти получават заплащане въз основа на комисионно възнаграждение, чийто размер може да се окаже по-висок от хонорарите, получавани за работата на счетоводител, така че би могъл да възникне конфликт на интереси.

28. Освен това едновременното упражняване на дейността като IPCF счетоводител, която е обвързана със задължението за зачитане на професионалната тайна, чието нарушение води до наказателноправни санкции, с другите професии, които не са обвързани от такова задължение, застрашавало способността на счетоводителя да гарантира изпълнението на посоченото задължение.

29. Кралство Белгия отхвърля довода на Комисията, според който фактът, че задължението за зачитане на професионалната тайна е ограничено, означавал, че разглежданата забрана не била необходима. От решение Wouters и др.[6] следвало, че е достатъчно наличието на „определена несъвместимост“ между задълженията, произтичащи адвокатската професия, от една страна, и тези на експерт-счетоводителите, от друга страна, за да се обоснове забраната за сътрудничество между тези две професии.

30. Що се отнася до пропорционалността на разглежданото ограничение, тази държава членка поддържа, че член 25, параграф 1, буква а) от Директива 2006/123 не предвижда каквато и да било забрана, която по естеството си би трябвало да се счита за необоснована. Освен това ограничението, предвидено в член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF, било пропорционално, тъй като с него не се въвеждала забрана с общ и абсолютен характер на всички мултидисциплинарни дейности, а се отнасяло единствено до изчерпателно посочени дейности. Алтернативни мерки не биха били също толкова ефективни, за да се запази независимостта на професията на IPCF счетоводител и свързаното с нея задължение за зачитане на професионалната тайна.

31. Що се отнася до несъвместимостта на професията счетоводител с всякаква дейност в областта на занаятите, селското стопанство и търговията, Кралство Белгия изтъква, че член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF предвиждал възможност за дерогиране на тази забрана чрез разрешение, което се предоставя от професионалните камари, ако са изпълнени две условия, а именно, от една страна, паралелно упражняваната дейност от счетоводителя да има второстепенен характер, и от друга страна, независимостта и безпристрастността на счетоводителя да не са застрашени. На практика винаги се издавало разрешение.

32. Тази държава членка поддържа, че член 21 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF предвижда, че съвместното упражняване на професията счетоводител с други широко определени дейности се разрешавало във всички случаи въз основа на обикновено писмено искане до професионалните камари, при условие че не се накърняват независимостта и безпристрастността на счетоводителя. Следователно тази разпоредба въвеждала система, при която разрешението се дава във всички случаи и може да бъде отказано по изключение, ако условието за независимост — което вече било единственото условие, което трябва да бъде изпълнено — не е спазено.

33. Кралство Белгия счита, че тъй като член 25 от Директива 2006/123 позволява дори забраната на мултидисциплинарните дейности, ако тя е пропорционална и обоснована с оглед на целта за запазване на независимостта и безпристрастността, разрешителната процедура, чиято единствена цел е да провери дали независимостта и безпристрастността на счетоводителите ще бъдат съхранени, не нарушава изискванията на този член.

6 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98, т. 104).

34. Освен това тази държава членка оспорва отхвърлянето от страна на Комисията на нейния довод, че алтернативни мерки няма да бъдат също толкова ефективни като забраната. Всъщност този довод произтичал от заключението, представено по дело Wouters и др.[7], в което генералният адвокат Léger е разгледал въпроса дали целта за защита на независимостта на адвокатите може на практика да бъде постигната по сходен начин, но посредством мерки, които са по-малко ограничителни от пълна забрана, и е заключил, че алтернативните мерки пораждат практически проблеми.

35. Според Кралство Белгия Комисията предлага теоретични алтернативни мерки, без обаче да докаже, че те са годни да постигнат преследваната цел. Като доказва, че предложените от Комисията мерки не биха били ефективни на пазар като белгийския пазар на услуги на IPCF счетоводители, слабо концентриран и характеризиращ се с наличието на микропредприятия, тази държава членка обаче счита, че е доказала както практическите трудности при прилагането на алтернативните мерки, така и тяхната неефективност.

36. Що се отнася до член 21, параграф 1 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF, посочената държава членка изтъква, че новата формулировка не води до утежняване на твърдяното неизпълнение на задължения. Както член 21, така и преамбюлът на новия Кодекс за професионална етика на IPCF ясно указвали, че общото правило е разрешението да бъде издадено освен в случай че се накърняват независимостта и безпристрастността, което професионалните камари имат задачата да докажат. Същата държава членка подчертава, че критериите за отказ са недискриминационни, предварително известни и ограничени до предвидените в член 25 от Директива 2006/123.

Съображения

37. По искане на Съда ще съсредоточа анализа си върху въпроса за приложимостта на съдебната практика, изведена от решение Wouters и др.[8], към настоящия случай. Ето защо ще се съсредоточа върху въпроса за забраната на едновременно упражняване на дейности.

Общи бележки: относно член 25 от Директива 2006/123

38. Според мен са необходими няколко кратки общи бележки относно тълкуването на член 25 от Директива 2006/123.

39. Член 25 от Директива 2006/123 предвижда проверка на три етапа. Първо, държавите членки гарантират, че доставчиците[9] не са обект на изисквания, които ги задължават да упражняват изключително определен вид дейност или ограничават съвместното или в партньорство упражняване на различни дейности[10]. Второ, регулираните професии[11] обаче могат да бъдат обект на такива изисквания, доколкото това е оправдано с цел гарантиране спазването на

7 C-309/99, EU:C:2001:390.

8 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Понятието „доставчик“ е определено в член 4, точка 2 от Директива 2006/123 като „всяко физическо лице, което е гражданин на държава членка или всяко юридическо лице, както е посочено в [член 54 ДФЕС] и установено в държава членка, което предлага или предоставя услуга“.

10 Вж. член 25, параграф 1 от Директивата 2006/123.

11 Що се отнася до определението за „регулирана професия“, член 4, точка 11 от Директива 2006/123 препраща към член 3, параграф 1, буква а) от Директива № 2005/36/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 7 септември 2005 година относно признаването на професионалните квалификации (ОВ L 255, 2005 г., стр. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 8, стр. 3), съгласно който регламентирана професия е „професионална дейност или съвкупност от професионални дейности, достъпът до които, упражняването на които или един от начините на упражняване на които, са подчинени, пряко или непряко, от законовите, подзаконовите или административните разпоредби, на притежаването на определени професионални квалификации; по-специално, използването на професионално звание, ограничено от законови, подзаконови и административни разпоредби до титулярите на определена професионална квалификация, представлява начин на упражняване“.

правилата относно професионалната етика и поведение, които варират според специфичния характер на всяка професия, и необходимо с цел гарантиране на техните независимост и безпристрастност [12]. Трето, когато такива мултидисциплинарни дейности са разрешени, държавите членки гарантират предотвратяване на конфликти на интереси и на несъвместимост между определени дейности, осигуряване на изискваните независимост и безпристрастност за някои видове дейности и съвместимост на правилата относно етиката и поведението при различните дейности, особено по отношение на професионалната тайна.

40. Целта на член 25 от Директива 2006/123 е да се премахнат пречките за упражняване на мултидисциплинарните дейности от доставчиците на услуги. Законодателят счита, че е необходимо и е в интерес на получателите и особено на потребителите да се гарантира наличието на възможност за доставчиците да предлагат мултидисциплинарни услуги [13]. Според мен от това следва, че в съответствие с общата цел на тази директива да премахне пречките пред свободата на установяване за доставчиците и свободното движение на услуги [14], задължението за държавите членки е независимо от наличието на конкретна пречка пред основна свобода [15].

41. Връзката между правилото и изключението, която е в основата на цялата Директива 2006/123, както и по-общо, на вътрешният пазар в неговата цялост, се прилага и тук: основната свобода, която е израз на интереса на Съюза, е правилото, докато възможността държава членка да постави ограничения по отношение на това правило, представлява изключение. Следователно това изключение трябва да се тълкува стриктно за разлика от правилото, което е предмет на разширително тълкуване. В допълнение, изключението трябва да се съобразява с останалите принципи на правото на Съюза, и по-специално с принципа на пропорционалност.

42. В този смисъл в контекста на член 25 от Директива 2006/123, що се отнася до дерогирането на правилото, следва да се приложат едни и същи съображения по отношение на доказателствената тежест, която е възложена на държавата членка. Това произтича и от израза „доколкото“ в член 25, параграф 1, буква а) от Директива 2006/123. В това отношение следва да се отхвърли предпоставката за довода на Кралство Белгия, изтъкнат по-специално в неговата защита, че целта на член 25 от Директива 2006/123 била да се даде правна рамка на свободата на държавите членки да предвиждат забрана за упражняване на мултидисциплинарни дейности. Всъщност, както с основание подчертава Комисията, целта на тази разпоредба е, напротив, да гарантира, че за доставчиците на услуги не се налагат изисквания, които, наред с останалото, ограничават съвместното или в партньорство упражняване на различни дейности.

В частност: относно забраната за съвместното упражняване на дейности

43. Както е видно от представянето на правната рамка, разглежданата правна уредба, а именно Кодексът за професионална етика на IPCF, одобрен с Кралски указ от 22 октомври 2013 г., е отменена и заменена с одобрения с Кралски указ от 18 юли 2017 г. Кодекс за професионална етика на IPCF.

44. Член 21, параграф 2 от новия Кодекс за професионална етика на IPCF по същество е идентичен с член 21, параграф 3 от стария Кодекс за професионална етика на IPCF [16].

12 Вж. също член 25, параграф 1, буква а) от Директива 2006/123.

13 Вж. съображение 101 от Директива 2006/123.

14 Вж. член 1, параграф 1 и съображение 5 от Директива 2006/123.

15 Вж. също в този смисъл *Schlachter*, M. et *Ohler*, Chr. Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar. Nomos, Baden-Baden 2008, art. 25, pt. 1.

16 Следователно моят анализ се отнася и за двете редакции на Кодекса за професионална етика.

45. Тези разпоредби съдържат абсолютна забрана за съвместното упражняване на дейност като счетоводител и на дейности като застрахователен посредник или агент, брокер на недвижими имоти и всяка друга дейност по предоставяне на банкови или финансови услуги. Става въпрос за ограничение, наложено на мултидисциплинарните дейности, което стеснява гамата от налични услуги и което затруднява установяването на нови търговски модели.

46. Подобна забрана попада в обхвата на член 25, параграф 1 от Директива 2006/123.

47. Като се има предвид, че IPCF счетоводителите упражняват регламентирана професия, Кралство Белгия може да се позове на член 25, параграф 1, буква а) от Директива 2006/123. При това положение възниква въпросът дали разглежданата забрана е, първо, оправдана с цел гарантиране спазването на правилата относно професионалната етика и поведение, които варират според специфичния характер на всяка професия, и второ, необходима с цел гарантиране на независимостта и безпристрастността на тези професии. Тези две условия трябва да са изпълнени кумулативно.

48. Считам, че Кралство Белгия не е доказало необходимостта от спорната мярка.

49. Тази държава членка се позовава на решение Wouters и др.[17], за да докаже необходимостта от разглежданата забрана.

50. При все това не съм убеден от доводите на Кралство Белгия, тъй като положението на счетоводителите в Белгия в случая е значително по-различно от това на адвокатите в Нидерландия, предмет на делото, по което е постановено това решение.

51. Сред многобройните въпроси, разгледани в решение Wouters и др.[18], което несъмнено е вдъхновило законодателя на Съюза при редакцията на член 25 от Директива 2006/123, е съвместимостта с правото на Съюза[19] на национална правна уредба, съдържаща забрана за адвокатите и за експерт-счетоводителите да поддържат институционализирано сътрудничество.

52. В този контекст Съдът най-напред е констатирал, че според действащите по това време концепции в националната правна уредба[20] адвокатът е независим по отношение на публичните органи, другите оператори и третите лица, под чието влияние не следва да се намира при никакви обстоятелства. В това отношение адвокатът трябва да гарантира, че всички действия, които предприема по дадена преписка, са с оглед на изключителния интерес на клиента[21]. Съдът също така е констатирал, че за сметка на това професията на експерт-счетоводителя не се подчинява по принцип, и по-специално в конкретния национален случай, на сходни изисквания за професионална етика.

53. Препращайки към заключението на генералния адвокат Léger по това дело[22], по-нататък Съдът е подчертал, че може да съществува определена несъвместимост между упражняваната от адвоката дейност по „предоставяне на правни съвети“ и упражняваната от експерт-счетоводителя дейност „контрол“. Всъщност в конкретния случай експерт-счетоводителят имал за задача да завери отчетите, което предполага, че той извършва

17 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Фактът, че Съдът е разгледал съвместимостта на националната правна уредба от гледна точка на правото в областта на конкуренцията (член 101 ДФЕС) е без значение за настоящото дело.

20 В конкретния случай нидерландската.

21 Вж. решение от 19 февруари 2002 г., Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2002:98, т. 102).

22 Вж. заключението на генералния адвокат Léger по дело Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2001:390, т. 185 и 186).

преглед и обективна проверка на счетоводството на своите клиенти, така че да може да съобщи на третите заинтересовани лица своето лично становище относно надеждността на тези счетоводни данни. Следователно той не е подчинен на задължение за професионална тайна, сравнимо с това, на което е подчинен един адвокат [23].

54. При тези обстоятелства Съдът е приел, че ограничаващите конкуренцията последици не надхвърлят необходимото, за да се гарантира правилното упражняване на адвокатската професия [24].

55. Не виждам по какъв начин решение Wouters и др. [25] би могло да послужи за разрешаването на настоящия спор, като за това имам следните съображения.

56. В това решение Съдът не се е произнесъл по професионалните задължения на експерт-счетоводителите в рамките на упражняването на мултидисциплинарни дейности, свързани с други професии като тук разглежданите.

57. За сметка на това Съдът се е произнесъл по професията на експерт-счетоводителя в рамките на разграничение между адвокатската професия и професията на експерт-счетоводителя, за да оцени какви са последиците за структурата на пазара в областта на правните консултации и дали е оправдана забраната адвокат да упражнява съвместна практика с експерт-счетоводител.

58. По отношение на понятията за независимост и безпристрастност в рамките на регулираните професии изследването на Съда по това дело далеч не формулира общи бележки, а се ограничава върху специфичното положение на адвокатите и на експерт-счетоводителите в Нидерландия.

59. С други думи, дори да се приеме, че положението на адвокат и това на експерт-счетоводител, както е в решение Wouters и др. [26], попадат в приложното поле на член 25 от Директива 2006/123, това все пак не би означавало, че всички положения, попадащи в обхвата на тази разпоредба, би трябвало да доведат до същия извод като този, до който е достигнал Съдът в това решение. В това отношение отбелязвам, че въпросното решение е посочено само като пример в Ръководството за прилагане на Директивата за услугите на Комисията [27].

60. Доводът на Кралство Белгия се свежда до приравняване на положението на счетоводителите с това на адвокатите, що се отнася до тяхната независимост и безпристрастност. Професията на счетоводителя обаче се различава чувствително от тази на адвоката, поради което този довод не може да се приеме.

61. Всъщност независимостта на адвоката е от първостепенно значение в рамките на неговата дейност по оказване на съдействие и процесуално представителство. Както е подчертал генералният адвокат Léger в заключението си по дело Wouters и др. [28], „в правовата държава адвокатът гарантира ефективността на принципа на достъп на правните субекти до правото и до съдебните органи“. Изискванията за независимост, зачитане на професионалната тайна и необходимостта да се избегнат конфликти на интереси имат за цел именно да улеснят изпълнението на тази задача.

23 Вж. решение от 19 февруари 2002 г., Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2002:98, т. 104).

24 Вж. решение от 19 февруари 2002 г., Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2002:98, т. 109).

25 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Вж. точка 8.4.1 от това ръководство.

28 Заключение на генералния адвокат Léger по дело Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2001:390, т. 175).

62. За сметка на това, както Комисията правилно подчертава, IPCF счетоводителят не изпълнява функции по представителство на своите клиенти пред публичен орган. Задачата на счетоводителя е насочена към систематичността и достоверността на счетоводните отчети. В този контекст той може да предложи на консултираното предприятие технически отговори на икономическите ограничения, както и да изготвя декларации, свързани с данъците и социалното осигуряване, както и технически документи.

63. При тези обстоятелства не би могло да се прави позоваване на разрешението, възприето от Съда в решение Wouters и др.[29], за обосноваване на абсолютна забрана за счетоводител да упражнява мултидисциплинарна дейност, при това с цел да се гарантира неговата независимост и безпристрастност.

64. Ето защо считам, че член 21 от Кодекса за професионална етика на IPCF не е необходим за гарантиране на независимостта и безпристрастността на професията счетоводител.

Заключение

65. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да не прилага съображенията, които е възприел в решението си от 19 февруари 2002 г., Wouters и др. (C-309/99, EU:C:2002:98), за да реши дали, като забранява едновременното упражняване на счетоводна дейност, от една страна, и на дейности като посредник, застрахователен агент, брокер на недвижими имоти или всякаква банкова дейност или дейност по предоставяне на финансови услуги, от друга страна, Кралство Белгия е изпълнило или не задълженията си по член 25 от Директива 2006/123/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 12 декември 2006 година относно услугите на вътрешния пазар.

29 Решение от 19 февруари 2002 г. (C-309/99, EU:C:2002:98).