Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 10. října 2019 [1]

Věc C-384/18

Evropská komise
proti

Belgickému království

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 2006/123/ES – Článek 25 – Omezení práva účetních vykonávat víceoborové činnosti“

1. Touto žalobou pro nesplnění povinnosti se Komise domáhá, aby Soudní dvůr konstatoval, že Belgické království tím, že zaprvé zakázalo výkon činnosti účetního společně s činností pojišťovacího zprostředkovatele, pojišťovacího agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb, a zadruhé umožnilo senátům Institut professionnel des comptables et Fiscalistes agrées (Komora akreditovaných účetních a daňových poradců, Belgie; dále jen „IPCF“) zakázat výkon činnosti účetního společně s jakoukoli řemeslnou, zemědělskou nebo obchodní činností, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 25 směrnice 2006/123/ES [2] a z článku 49 SFEU.

2. Na žádost Soudního dvora se v tomto stanovisko omezuji na otázku, zda je v projednávané věci použitelné řešení, jež uplatnil Soudní dvůr v rozsudku Wouters a další [3].

Právní rámec

Unijní právo

3. V bodech 97 a 101 odůvodnění směrnice 2006/123 se uvádí:

„(97) V této směrnici je nezbytné stanovit určitá pravidla týkající se vysoké kvality služeb, zajišťující zejména požadavky na informovanost a průhlednost. Tato pravidla by se měla uplatňovat jak v případě přeshraničního poskytování služeb mezi členskými státy, tak i v případě služeb poskytovaných v členském státě poskytovatelem, který je v něm usazen, aniž by tak vznikla nadbytečná zátěž pro malé a střední podniky. Žádným způsobem by neměla členským státům bránit v tom, aby v souladu s touto směrnicí a jinými právními předpisy Společenství uplatňovaly další nebo jiné požadavky na kvalitu.

[…]

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu (Úř. věst. 2006, L 376, s. 36).

3 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

(101) Je nezbytné a je v zájmu příjemců, zejména spotřebitelů, zajistit, aby poskytovatelé mohli nabízet víceoborové služby a aby omezení v tomto ohledu byla limitována na to, co je nezbytné k zajištění nestrannosti, nezávislosti a bezúhonnosti regulovaných povolání. Tím nejsou dotčena omezení nebo zákazy vykonávat určité činnosti s cílem zajistit nezávislost v případech, kdy členský stát svěří poskytovateli určitý úkol, zejména v oblasti rozvoje měst, ani by tím nemělo být dotčeno uplatňování pravidel hospodářské soutěže.“

4. Článek 25 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy zajistí, aby se na poskytovatele nevztahovaly požadavky, které jim ukládají povinnost vykonávat výhradně danou konkrétní činnost nebo které omezují společné vykonávání různých činností nebo jejich vykonávání v rámci partnerství.

Takové požadavky se však mohou vztahovat na následující poskytovatele:

a) regulovaná povolání, je-li to opodstatněné za účelem zaručení souladu s pravidly upravujícími profesní etiku a chování, jež se liší v závislosti na zvláštní povaze každé profese, a nezbytné pro zajištění jejich nezávislosti a nestrannosti;

b) poskytovatelé služeb v oblasti certifikace, akreditace, technického dozoru, testů nebo zkoušek, je-li to opodstatněné za účelem zajištění jejich nezávislosti a nestrannosti.

2. Jsou-li víceoborové činnosti mezi poskytovateli služeb uvedenými v odst. 1 písm. a) a b) povoleny, členské státy zajistí, aby:

a) se předešlo střetu zájmů a neslučitelnosti některých činností;

b) byla zabezpečena nezávislost a nestrannost nutná pro vykonávání některých činností;

c) pravidla upravující profesní etiku a chování u různých činností byla navzájem slučitelná, zejména pokud jde o profesní tajemství.

3. Ve zprávě uvedené v čl. 39 odst. 1 členské státy uvedou, na které poskytovatele se vztahují požadavky stanovené v odstavci 1 tohoto článku, obsah těchto požadavků a důvody, pro které je považují za opodstatněné.“

Belgické právo

5. Článek 21 code de déontologie de l’IPCF (etický kodex IPCF), schváleného královskou vyhláškou ze dne 22. října 2013 (dále jen „etický kodex IPCF“) v rozhodné době zněl:

„1. Povolání externích účetních IPCF je neslučitelné s jakoukoli řemeslnou, zemědělskou nebo obchodní činností, bez ohledu na to, zda je vykonávána přímo či nepřímo, samostatně nebo v rámci sdružení či společnosti, a zda ji vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná, člen řídicího či statutárního orgánu, ředitel společnosti nebo společník vykonávající činnost pro společnost.

2. Vyjma činností uvedených v odstavci 3 se mohou senáty na předchozí písemnou žádost externího účetního IPCF odchýlit od tohoto pravidla, za předpokladu, že tím není ohrožena nezávislost a nestrannost dotyčného člena a že je taková činnost vykonávána jako vedlejší. Takové rozhodnutí mohou senáty kdykoli zrušit.

Kromě toho může výbor kdykoli stanovit obecným pokynem odchylky pro některé řemeslné, zemědělské nebo obchodní činnosti, vyjma činností uvedených v odstavci 3. Výbor může rovněž vydat pokyny, podle kterých se pravidla o neslučitelnosti dočasně nepoužijí v případě dědictví. Externí účetní IPCF, kterého se týkají pokyny vydané výborem, je povinen o této skutečnosti písemně vyrozumět příslušný senát.

3. Níže uvedené profesní činnosti jsou, jako takové, vždy považovány za činnosti ohrožující nezávislost a nestrannost externího účetního: činnost pojišťovacího zprostředkovatele či agenta, realitního makléře vyjma činnosti správce nemovitosti, a veškeré bankovní činnosti a činnosti v oboru finančních služeb, u kterých je vyžadována registrace u Autorité des Services et Marchés Financiers (Úřad pro dohled nad finančním trhem, Belgie; dále jen ‚FSMA').“

6. Královská vyhláška ze dne 22. října 2013 byla zrušena královskou vyhláškou ze dne 18. července 2017, kterou se schvaluje etický kodex IPCF (dále jen „nový etický kodex IPCF“). Článek 21 etického kodexu IPCF v novém znění stanoví:

„1. S výhradou činností uvedených v odstavci 2 povolí senáty na písemnou žádost externího účetního IPCF výkon víceoborových činností členem IPCF jako fyzickou nebo právnickou osobou, za předpokladu, že není ohrožena nezávislost a nestrannost dotyčného člena.

2. Níže uvedené profesní činnosti jsou, jako takové, vždy považovány za ohrožující nezávislost a nestrannost externího účetního, nehledě na to, zda jsou vykonávány fyzickou nebo právnickou osobou: činnost pojišťovacího zprostředkovatele či agenta, realitního makléře vyjma činnosti správce nemovitosti, jakož i veškeré bankovní činnosti a činnosti v oboru finančních služeb, u kterých je vyžadována registrace u [FSMA].“

7. Článek 458 code pénal (trestní zákoník) ze dne 8. června 1867, ve znění platném v rozhodné době [4], stanoví:

„Lékař, chirurg, zdravotnický pracovník, lékárník, porodní asistentka a jakákoli jiná osoba, které bylo z titulu jejího postavení nebo povolání svěřeno tajemství a která toto tajemství prozradí, bude potrestána odnětím svobody v délce osmi dní až šesti měsíců a pokutou ve výši od jednoho sta eur do pěti set eur, vyjma případů, kdy byla taková osoba předvolána k podání svědecké výpovědi před soudem nebo parlamentní vyšetřovací komisí, a případů, kdy jí zákon ukládá povinnost sdělit uvedená tajemství.“

Skutečnosti předcházející sporu

Postup před zahájením soudního řízení

8. Dne 17. března 2015 zahájila Komise řízení EU Pilot 7402/15/GROW tím, že Belgické království vyzvala, aby jí předložilo informace týkající se zákazu vykonávání činnosti účetního společně s některými jinými činnostmi stanoveného pro autorizované účetní, a aby uvedlo důvody, proč jsou činnosti v odvětví zemědělství, řemesel a obchodu považovány za neslučitelné s povoláním účetního.

9. Uvedený členský stát odpověděl na otázky položené Komisí dopisem ze dne 29. května 2015.

4 – Novelou uvedeného článku, která vstoupila v platnost dne 3. srpna 2017, byly zpřísněny sankce tak, že za porušení povinnosti mlčenlivosti lze nyní uložit trest odnětí svobody v délce od jednoho roku do tří let a pokutu ve výši od jednoho sta eur do jednoho tisíce eur, nebo jen jeden z těchto trestů.

10. Komise považovala odpověď za neuspokojivou, a proto zaslala dne 11. prosince 2015 zmíněnému členskému státu formální výzvu, v níž uvedla, že článek 21 etického kodexu IPCF není v souladu s článkem 25 směrnice 2006/123 a článkem 49 SFEU.

11. Belgické království svými dopisy z 12. dubna a 6. července 2016 odmítlo vytýkanou protiprávnost a vysvětlilo, z jakých důvodů je podle jeho názoru daná vnitrostátní právní úprava v souladu s unijním právem.

12. Dne 18. listopadu 2016 doručila Komise uvedenému členskému státu odůvodněné stanovisko, na které zmíněný stát odpověděl 12. ledna 2017. Komise nepovažovala tuto odpověď za uspokojivou, a proto se dne 13. července 2017 rozhodla podat žalobu pro nesplnění povinnosti. Dne 4. srpna 2017 oznámilo Belgické království Komisi nový etický kodex IPCF, který je podle něj v souladu s unijním právem.

Řízení před Soudním dvorem

13. Komise s názorem uvedeného členského státu nesouhlasila a podala tudíž projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti. Žaloba Komise došla Soudnímu dvoru dne 8. června 2018.

14. Na jednání konaném dne 23. května 2019 přednesly ústní vyjádření Belgické království a Komise.

Analýza

Argumentace účastníků řízení

Komise

15. Komise tvrdí, že účelem článku 25 směrnice 2006/123 je zajistit, aby členské státy nebránily poskytování víceoborových služeb. Zdůrazňuje, že čl. 21 odst. 1 etického kodexu IPCF až do své novelizace stanovil zákaz výkonu činnosti účetního IPCF společně s jakoukoli řemeslnou, zemědělskou nebo obchodní činností na straně jedné, a s činností pojišťovacího zprostředkovatele či agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb na straně druhé.

16. Komise má za to, že existují jiná opatření, která jsou méně omezující než opatření stanovená v čl. 21 odst. 1 etického kodexu IPCF, a že tudíž zmíněný článek porušuje jak článek 25 směrnice 2006/123, tak článek 49 SFEU.

17. Pokud jde o novelizaci článku 21 etického kodexu IPCF, Komise připomíná, že k ní došlo až po uplynutí lhůty k odpovědi na odůvodněné stanovisko a že v každém případě nebyla touto novelizací vytýkaná protiprávnost odstraněna. Článek 21 odst. 2 nového etického kodexu IPCF je podle ní totožný s čl. 21 odst. 3 předchozí verze kodexu. Tvrdí, že podle čl. 25 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/123 podléhají požadavky omezující výkon regulovaných činností posouzení a jsou tudíž přípustné pouze tehdy, je-li to opodstatněné za účelem zaručení souladu s pravidly upravujícími profesní etiku a chování, jež se liší v závislosti na zvláštní povaze každé profese, a nezbytné pro zajištění jejich nezávislosti a nestrannosti. Podle Komise však úplný zákaz výkonu činnosti účetního společně s činností pojišťovacího zprostředkovatele a agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb jde z podstaty věci nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění souladu s pravidly upravujícími profesní etiku a chování účetní profese.

18. Komise má za to, že úplný zákaz nepředstavuje nezbytné opatření k dosažení sledovaných cílů, jelikož existují méně omezující opatření, například interní postupy, které mohou předcházet střetu zájmů v oblasti předávání informací a zaručit řádné uplatňování pravidel týkajících se zachování profesního tajemství.

19. Komise tvrdí, že Belgické království se nesprávně opírá o rozsudek Wouters a další[5], jelikož vzhledem k okolnostem projednávané věci není řešení uplatněné Soudním dvorem ve zmíněném rozsudku v této věci použitelné.

20. V každém případě má za to, že absolutní zákaz není přiměřený sledovanému cíli. Navíc podle ní nelze přijmout ani důvody uplatňované uvedeným členským státem, kterými jsou snaha vyhnout se administrativní zátěži spojené se zavedením interních opatření a postupů směřujících k zajištění nezávislosti a nestrannosti účetních a údajná nedostatečnost následné kontroly.

21. Pokud jde o čl. 21 odst. 1 a 2 etického kodexu IPCF, který stanoví neslučitelnost činnosti účetního s jakoukoli řemeslnou, zemědělskou nebo obchodní činností, vyjma případů, kdy takovou činnost povolí senáty profesní komory, Komise má za to, že toto ustanovení spadá do působnosti článku 25 směrnice 2006/123. Zákaz stanovený v čl. 21 odst. 1 uvedeného kodexu není podle ní odstraněn tím, že podle čl. 21 odst. 2 téhož kodexu se profesní senáty mohou podle svého uvážení od tohoto zákazu odchýlit.

22. Ohledně článku 21 nového etického kodexu IPCF, přijatého dne 18. července 2018, Komise tvrdí, že postup povolování výkonu víceoborových činností profesními senáty byl zachován i v tomto novém znění.

23. Pokud jde o nezbytnost a přiměřenost omezení stanoveného v článku 21 nového etického kodexu IPCF, nelze podle Komise z tohoto ustanovení prokazatelně dovodit, že by souběžný výkon jakékoli zemědělské, řemeslné nebo obchodní činnosti, případně podle nového znění „jakékoli jiné činnosti“, mohl zakládat střet zájmů a ve všech případech poškozovat klienty, ostatní poskytovatele služeb a společnost jako celek. I pokud by tomu tak bylo, nelze podle jejího názoru dotčená omezení přijmout, a to ze stejných důvodů, jaké byly uvedeny ohledně omezení výkonu víceoborových činností účetních společně s činností pojišťovacího zprostředkovatele či agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb.

24. Belgické království podle Komise neprokázalo, že by méně omezující opatření, než je zákaz zakotvený v uvedeném článku 21, nebyla stejně účinná k dosažení stanovených cílů.

25. Komise sice připouští, že v případě určité kategorie podniků získali účetní v Belgii větší pravomoci, avšak tvrdí, že jejich úloha se nezměnila a účetní nezískali ani postavení auditorů, ani právo zastupovat klienty před daňovými úřady.

Belgické království

26. Belgické království na jedné straně namítá, že článek 25 směrnice 2006/123 nebrání členským státům, aby za určitých podmínek zakázaly společný výkon některých regulovaných povolání. Na druhé straně zmíněný členský stát připomíná, že článek 25 je obsažen v kapitole V uvedené směrnice, která se týká „Kvalit[y] služeb“ a je zaměřena primárně na ochranu spotřebitele. Omezení výkonu víceoborových činností tak musí být limitována na to, co je nezbytné k zajištění nestrannosti, nezávislosti a bezúhonnosti regulovaných povolání.

5 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27. Podle uvedeného členského státu jsou zákazy zakotvené v čl. 21 odst. 2 nového etického kodexu IPCF (který odpovídá původnímu čl. 21 odst. 3 etického kodexu IPCF) nezbytné k zaručení nezávislosti a nestrannosti účetních IPCF a k zajištění dodržování striktní povinnosti mlčenlivosti. Tato nezávislost se podle něj odráží v povinnosti jednat výhradně na účet klienta, přičemž pokud by účetní vykonával současně více činností, mohl by se řídit i jinými úvahami než těmi, jež jsou vedeny výlučně zájmem jeho klienta. To má podle uvedeného státu obzvláštní význam vzhledem k tomu, že realitní makléři, pojišťovací zprostředkovatelé a burzovní makléři jsou odměňováni formou provize, která může být vyšší než odměna za poskytování účetních služeb, což by mohlo vést ke střetu zájmů.

28. Kromě toho výkon činnosti účetního IPCF, který je vázán povinností mlčenlivosti, jejíž porušení je trestné, společně s výkonem jiných povolání, která takové povinnosti nepodléhají, podle něj ohrožuje schopnost účetního zaručit dodržování uvedené povinnosti.

29. Belgické království odmítá argument Komise, podle kterého je povinnost mlčenlivosti omezená a dotčený zákaz tudíž není nezbytný. Z rozsudku Wouters a další[6] podle něj vyplývá, že postačuje existence „určité neslučitelnosti“ povinností advokáta s povinnostmi auditora, aby byl odůvodněný zákaz společného výkonu těchto dvou povolání.

30. Pokud jde o přiměřenost dotčeného omezení, zmíněný členský stát tvrdí, že čl. 25 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/123 nestanoví žádný zákaz, který by musel být vzhledem ke své povaze považován za nepřiměřený. Navíc je omezení stanovené v článku 21 etického kodexu IPCF podle něj přiměřené vzhledem k tomu, že nestanoví všeobecný a úplný zákaz veškerých víceoborových činností, ale týká se pouze striktně vymezených činností. Alternativní opatření by údajně nebyla stejně účinná, pokud jde o zachování nezávislosti povolání účetního IPCF a povinnosti mlčenlivosti, kterou je vázán.

31. Ohledně neslučitelnosti povolání účetního s výkonem jakékoli řemeslné, zemědělské nebo obchodní činnosti Belgické království uplatňuje, že článek 21 etického kodexu IPCF umožňuje odchýlit se od tohoto zákazu na základě povolení vydaného senáty profesní komory za předpokladu, že jsou splněny dvě podmínky, a to zaprvé že činnost souběžně vykonávaná účetním je pouze vedlejší činností a zadruhé že není ohrožena jeho nezávislost a nestrannost. V praxi bylo takové povolení podle něj vždy vydáno.

32. Zmíněný členský stát tvrdí, že podle článku 21 nového etického kodexu IPCF senáty profesní komory povolí výkon činnosti účetního společně s jinými, široce definovanými činnostmi na základě jednoduché písemné žádosti, pod podmínkou, že není dotčena nezávislost a nestrannost účetního. Toto ustanovení tedy zavádí systém, ve kterém je povolení zásadně udělováno a může být odmítnuto jen ve výjimečných případech, není-li dodržena podmínka nezávislosti, která je nyní jedinou podmínkou, jež musí být splněna.

33. Belgické království má za to, že jelikož článek 25 směrnice 2006/123 připouští i zákaz víceoborových činností, je-li přiměřený a opodstatněný s ohledem na cíl zajistit nezávislost a nestrannost, není povolovací postup, jehož jediným účelem je ověřit, zda bude zachována nezávislost a nestrannost účetních, v rozporu s požadavky stanovenými v uvedeném článku.

34. Uvedený členský stát kromě toho nesouhlasí s odmítnutím svého argumentu, že alternativní opatření by nebyla stejně účinná jako zákaz, ze strany Komise. Tento argument totiž vychází ze stanoviska předloženého ve věci Wouters a další[7], kde generální advokát Léger zkoumal, zda lze cíle ochrany nezávislosti advokátů prakticky dosáhnout obdobným způsobem, avšak prostřednictvím méně omezujících opatření, než je úplný zákaz, a dospěl k závěru, že alternativní opatření přinášejí praktické problémy.

6 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 104).

7 – C-309/99, EU:C:2001:390.

35. Podle Belgického království navrhuje Komise teoretická alternativní opatření, aniž by doložila, že jejich prostřednictvím lze dosáhnout sledovaného cíle. Zmíněný členský stát má naopak za to, že jelikož doložil, že opatření navrhovaná Komisí by nebyla na belgickém trhu, který se vyznačuje nízkou koncentrací a působením velmi malých firem, účinná, prokázal jak existenci praktických problémů s prováděním alternativních opatření, tak neúčinnost takových opatření.

36. Ohledně čl. 21 odst. 1 nového etického kodexu IPCF uvedený členský stát uplatňuje, že přijetím nového znění nedošlo k prohloubení vytýkaného nesplnění povinnosti. Jak z článku 21, tak z odůvodnění nového etického kodexu IPCF podle něj jasně vyplývá, že obecným pravidlem je, že se povolení udělí, a výjimkou jsou pouze případy, kdy je ohrožena nezávislost a nestrannost, což musejí senáty profesní komory doložit. Tentýž členský stát zdůrazňuje, že kritéria pro odmítnutí nejsou diskriminační, jsou předem známá a jsou omezena na kritéria stanovená v článku 25 směrnice 2006/123.

Posouzení

37. Na žádost Soudního dvora se ve své analýze zaměřím na otázku použitelnosti rozsudku Wouters a další[8] v projednávané věci. Budu se tedy soustředit na problematiku zákazu společného vykonávání různých činností.

Obecně – K článku 25 směrnice 2006/123

38. Považuji za potřebné uvést několik stručných obecných poznámek k výkladu článku 25 směrnice 2006/123.

39. Článek 25 směrnice 2006/123 stanoví třífázový přezkum. Zaprvé členské státy zajistí, aby se na poskytovatele[9] nevztahovaly požadavky, které jim ukládají povinnost vykonávat výhradně danou konkrétní činnost nebo které omezují společné vykonávání různých činností nebo jejich vykonávání v rámci partnerství[10]. Zadruhé regulovaná povolání[11] nicméně mohou podléhat takovým požadavkům, je-li to opodstatněné za účelem zaručení souladu s pravidly upravujícími profesní etiku a chování, jež se liší v závislosti na zvláštní povaze každé profese, a nezbytné pro zajištění jejich nezávislosti a nestrannosti[12]. Zatřetí, pokud jsou takové víceoborové činnosti povoleny, členské státy zajistí, aby se předešlo střetu zájmů a neslučitelnosti některých činností, aby byla zabezpečena nezávislost a nestrannost nutná pro vykonávání některých činností a aby pravidla upravující profesní etiku a chování u různých činností byla navzájem slučitelná, zejména pokud jde o profesní tajemství.

8 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 – Pojem „poskytovatel služeb“ je definován v čl. 4 bodě 2 směrnice 2006/123 jako „jakákoli fyzická osoba, která je státním příslušníkem některého členského státu, nebo jakákoli právnická osoba podle článku [54 SFEU], usazená v některém členském státě a nabízející nebo poskytující službu“.

10 – Viz čl. 25 odst. 1 směrnice 2006/123.

11 – Pokud jde o definici pojmu „regulované povolání“, odkazuje čl. 4 bod 11 směrnice 2006/123 na čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/36/ES ze dne 7. září 2005 o uznávání odborných kvalifikací (Úř. věst. 2005, L 255, s. 22), podle kterého se regulovaným povoláním rozumí „odborná činnost nebo soubor činností, u níž je přístup k ní nebo její výkon nebo jeden ze způsobů jejího výkonu v členském státě vyhrazen přímo nebo nepřímo na základě právních a správních předpisů držitelům určité odborné kvalifikace; takovým způsobem výkonu vyhrazeným právními a správními předpisy držitelům určité odborné kvalifikace je zejména používání profesního označení“.

12 – Viz čl. 25 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/123.

40. Účelem článku 25 směrnice 2006/123 je vyloučit překážky bránící výkonu víceoborových činností poskytovateli služeb. Podle normotvůrce je nezbytné a je v zájmu příjemců, zejména spotřebitelů, zajistit, aby poskytovatelé mohli nabízet víceoborové služby [13]. Z toho lze podle mého názoru dovodit, v souladu s obecným účelem této směrnice, kterým je vyloučit překážky bránící výkonu svobody usazování pro poskytovatele služeb a volnému pohybu služeb [14], že povinnost, která z ní vyplývá pro členské státy, je nezávislá na existenci konkrétní překážky uplatňování některé ze základních svobod [15].

41. Vztah mezi pravidlem a výjimkou, na němž je postavena celá směrnice 2006/123, jakož i celý vnitřní trh, což je podstatnější, platí i v tomto případě: základní svoboda jako vyjádření zájmu Unie je pravidlem, zatímco možnost členského státu stanovit omezení tohoto pravidla představuje výjimku. Z toho vyplývá, že taková výjimka vyžaduje striktní výklad, na rozdíl od pravidla, které musí být vykládáno široce. Navíc musí být taková výjimka v souladu s ostatními zásadami platnými v unijním právu, zejména pak se zásadou proporcionality.

42. V rámci článku 25 směrnice 2006/123 je tak třeba ve vztahu k odchylce od pravidla použít stejné odůvodnění i pokud jde o důkazní břemeno, které nese členský stát. To vyplývá i z formulace „je-li“ použité v čl. 25 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/123. V tomto ohledu je třeba odmítnout předpoklad, z něhož vychází argumentace Belgického království uplatněná zejména v jeho žalobní odpovědi, podle které je účelem článku 25 směrnice 2006/123 vymezit svobodu členských států zakázat výkon víceoborových činností. Jak totiž správně zdůrazňuje Komise, účelem tohoto ustanovení je naopak zajistit, aby se na poskytovatele nevztahovaly požadavky, které omezují společné vykonávání různých činností nebo jejich vykonávání v rámci partnerství.

Konkrétně – K zákazu společného vykonávání různých činností

43. Jak vyplývá z části věnované právnímu rámci, byla dotčená právní úprava, tedy etický kodex IPCF schválený královskou vyhláškou ze dne 22. října 2013, zrušena a nahrazena etickým kodexem IPCF schváleným královskou vyhláškou ze dne 18. července 2017.

44. Článek 21 odst. 2 nového etického kodexu IPCF je v podstatě totožný s čl. 21 odst. 3 předchozího etického kodexu IPCF [16].

45. Zmíněná ustanovení obsahují absolutní zákaz výkonu činnosti účetního společně s činností pojišťovacího zprostředkovatele nebo pojišťovacího agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb. Jde o omezení víceoborových činností, které zužuje škálu dostupných služeb a ztěžuje zavádění nových obchodních modelů.

46. Takový zákaz spadá do působnosti čl. 25 odst. 1 směrnice 2006/123/ES.

47. Vzhledem k tomu, že účetní IPCF vykonávají regulované povolání, může Belgické království uplatňovat ustanovení čl. 25 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/123. Vyvstává tudíž otázka, zda je dotčený zákaz zaprvé opodstatněný za účelem zaručení souladu s pravidly upravujícími profesní etiku a chování, jež se liší v závislosti na zvláštní povaze každé profese, a zadruhé nezbytný pro zajištění nezávislosti a nestrannosti takových povolání. Obě tyto dvě podmínky musejí být splněny zároveň.

48. Podle mého názoru Belgické království neprokázalo, že je sporné opatření nezbytné.

13 – Viz bod 101 odůvodnění směrnice 2006/123.

14 – Viz čl. 1 odst. 1 a bod 5 odůvodnění směrnice 2006/123.

15 – V tomto smyslu viz rovněž Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, článek 25, bod 1.

16 – Moje analýza tedy platí pro obě verze etického kodexu.

49. Za účelem prokázání nezbytnosti dotčeného zákazu se zmíněný členský stát opírá o rozsudek Wouters a další [17].

50. Tuto argumentaci Belgického království však nepovažuji za přesvědčivou, jelikož situace účetních v Belgii, jíž se týká projednávaná věc, se v podstatných rysech liší od situace advokátů v Nizozemsku dotčené ve věci, ve které byl vydán zmíněný rozsudek.

51. Jednou z mnoha otázek řešených v rozsudku Wouters a další [18], kterým se nepochybně inspiroval unijní normotvůrce při formulování článku 25 směrnice 2006/123, byla otázka souladu vnitrostátní právní úpravy, která stanoví zákaz společného výkonu činnosti advokátů a auditorů [19], s unijním právem.

52. V této souvislosti Soudní dvůr nejprve konstatoval, že podle pojetí platného v dané vnitrostátní právní úpravě [20] je advokát v nezávislém postavení vůči veřejné moci, ostatním subjektům a třetím osobám, kterými nikdy nesmí být ovlivňován. V tomto ohledu musí advokát nabízet záruku, že veškeré kroky, které v případu podnikne, jsou výlučně v zájmu klienta [21]. Soudní dvůr rovněž konstatoval, že na povolání auditora se oproti tomu, obecně a obzvláště v případě daného státu, srovnatelné stavovské povinnosti nevztahují.

53. Následně Soudní dvůr s odkazem na stanovisko generálního advokáta Légera k uvedené věci [22] zdůraznil, že v tomto ohledu může docházet k určité neslučitelnosti činnosti „poradní“ vykonávané advokátem, a činnosti „kontrolní“ vykonávané auditorem. V uvedené věci je totiž úkolem auditora provádět ověřování účetnictví a z tohoto důvodu provádí přezkum a objektivní kontrolu účetnictví svých klientů, tak aby mohl třetí osoby informovat o svém osobním stanovisku, pokud jde o důvěryhodnost těchto účetních záznamů. Z toho vyplývá, že se na něj nevztahuje povinnost mlčenlivosti srovnatelná s tou, která se vztahuje na advokáta [23].

54. Soudní dvůr dospěl k závěru, že s ohledem na tyto okolnosti se nejeví, že by omezující účinky na hospodářskou soutěž přesahovaly míru nezbytnou pro zajištění řádného výkonu povolání advokáta [24].

55. Není mi zřejmé, jakým způsobem by mohl rozsudek Wouters a další [25] přispět k rozhodnutí sporu v projednávané věci, a to z následujících důvodů.

56. Ve zmíněném rozsudku se Soudní dvůr nevyslovil k profesním povinnostem auditorů v souvislosti s výkonem víceoborových činností společně s jinými povoláními, jako jsou povolání dotčená v projednávané věci.

57. Soudní dvůr se naopak zabýval auditorskou profesí z hlediska rozdílů mezi povoláním advokáta a povoláním auditora, aby mohl posoudit důsledky pro strukturu trhu právních služeb a opodstatněnost zákazu vykonávat advokátní praxi společně s povoláním auditora, který byl stanoven pro advokáty.

17 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 – Skutečnost, že Soudní dvůr se otázkou souladu takové právní úpravy zabýval z pohledu práva hospodářské soutěže (článek 101 SFEU), je v rámci projednávané věci irelevantní.

20 – V uvedené věci nizozemské.

21 – Viz rozsudek ze dne 19. února 2002, Wouters a další (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 102).

22 – Viz stanovisko generálního advokáta Légera k věci Wouters a další (C-309/99, EU:C:2001:390, body 185 a 186).

23 – Viz rozsudek ze dne 19. února 2002, Wouters a další (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 104).

24 – Viz rozsudek ze dne 19. února 2002, Wouters a další (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 109).

25 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

58. V uvedené věci Soudní dvůr neformuloval žádné obecné úvahy ohledně pojmů „nezávislost“ a „nestrannost“ v souvislosti s regulovanými povoláními a jeho přezkum byl omezen pouze na konkrétní situaci advokátů a auditorů v Nizozemsku.

59. Jinými slovy, i kdybychom vycházeli z předpokladu, že situace advokáta a situace auditora, které jsou předmětem rozsudku Wouters a další[26], spadají do působnosti článku 25 směrnice 2006/123, neznamenalo by to, že všechny situace spadající do působnosti uvedeného ustanovení musejí vést ke stejnému výsledku, k jakému dospěl Soudní dvůr ve zmíněné věci. V tomto ohledu podotýkám, že v příručce k provedení směrnice o službách vydané Komisí je zmíněný rozsudek uveden pouze jako příklad[27].

60. Belgické království v rámci své argumentace přirovnává situaci účetních k situaci advokátů, pokud jde o jejich nezávislost a nestrannost. Povolání účetního je však podstatně odlišné od povolání advokáta, a tato argumentace tudíž nemůže obstát.

61. Nezávislost advokáta má totiž prvořadý význam pro jeho činnost spočívající v poskytování právního poradenství a v právním zastupování. Jak zdůraznil generální advokát Léger ve svém stanovisku k věci Wouters a další[28], „advokát v právním státě zaručuje účinné uplatňování zásady přístupu jednotlivců k právu a k soudům“. Požadavky nezávislosti, dodržování povinnosti mlčenlivosti a nutnost předcházet střetu zájmů mají právě za cíl usnadnit plnění toho úkolu.

62. Oproti tomu, jak správně zdůrazňuje Komise, mezi povinnosti účetních IPCF nepatří zastupování klientů před státními orgány. Úkolem účetního je ověřit soudržnost a věrohodnost účetních výkazů. V této souvislosti může navrhnout subjektu, kterému poskytuje poradenství, technická řešení problémů ekonomické povahy, jakož i zpracovávat daňová přiznání společností a technickou dokumentaci.

63. Za těchto okolností se nelze řešení použitého Soudním dvorem v rozsudku Wouters a další[29] dovolávat k odůvodnění absolutního zákazu výkonu víceoborových činností uloženého účetním za účelem zaručení jejich nezávislosti a nestrannosti.

64. S ohledem na výše uvedené mám za to, že článek 21 etického kodexu IPCF není nezbytný k zajištění nezávislosti a nestrannosti povolání účetního.

Závěry

65. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby nepoužil odůvodnění, k němuž dospěl v rozsudku ze dne 19. února 2002, Wouters a další (C-309/99, EU:C:2002:98), k určení, zda Belgické království tím, že zakázalo výkon činnosti účetního společně s činností pojišťovacího zprostředkovatele, pojišťovacího agenta, realitního makléře nebo s jakoukoli bankovní činností nebo činností v oboru finančních služeb, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 25 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu.

26 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 – Viz bod 8.4.1 uvedené příručky.

28 – Stanovisko generálního advokáta Légera k věci Wouters a další (C-309/99, EU:C:2001:390, bod 175).

29 – Rozsudek ze dne 19. února 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).