Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 10. októbra 2019 [1]

Vec C-384/18

Európska komisia
proti

Belgickému kráľovstvu

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Smernica 2006/123/ES – Článok 25 – Obmedzenie viacodborových činností účtovníkov“

1. Komisia vo svojej žalobe o nesplnenie povinnosti v tejto veci Súdnemu dvoru navrhuje, aby konštatoval, že Belgické kráľovstvo si tým, že po prvé zakázalo výkon činnosti účtovníka súčasne s činnosťou sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo s akoukoľvek bankovou činnosťou alebo činnosťou v odvetví finančných služieb, a po druhé, že umožnilo senátom Institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées (Komora akreditovaných účtovníkov a daňových poradcov, Belgicko, ďalej len „IPCF“) zakázať výkon činnosti účtovníka súčasne s akoukoľvek remeselnou, poľnohospodárskou a obchodnou činnosťou, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 25 smernice 2006/123/ES [2] a z článku 49 ZFEÚ.

2. Na žiadosť Súdneho dvora sa tieto návrhy obmedzujú na posúdenie, či riešenie, ku ktorému Súdny dvor dospel v rozsudku Wouters a i. [3], možno preniesť na skutkové okolnosti prejednávaného prípadu.

Právny rámec

Právo Únie

3. Odôvodnenia 97 a 101 smernice 2006/123 stanovujú:

„(97) V tejto smernici je potrebné ustanoviť určité pravidlá o vysokej kvalite služieb, ktoré zabezpečia najmä splnenie požiadaviek na informovanosť a transparentnosť. Tieto pravidlá by sa mali uplatňovať v prípadoch cezhranične poskytovaných služieb medzi členskými štátmi, ako aj v prípadoch služieb poskytovaných v členskom štáte poskytovateľom usadeným v tomto členskom štáte bez toho, aby sa zbytočne zaťažovali MSP. Nijakým spôsobom by nemali brániť členským štátom uplatňovať v súlade s touto smernicou a inými právnymi predpismi Spoločenstva dodatočné alebo iné požiadavky na kvalitu.

…

1 Jazyk konania: francúzština.

2 Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu (Ú. v. EÚ L 376, 2006, s. 36).

3 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

(101) V záujme príjemcov, najmä spotrebiteľov, je potrebné zabezpečiť, aby poskytovatelia mali možnosť ponúkať viacodborové služby a aby boli obmedzenia v tomto ohľade obmedzené na to, čo je potrebné na zabezpečenie nestrannosti a nezávislosti a integrity regulovaných povolaní. Toto nemá vplyv na obmedzenia alebo zákazy výkonu konkrétnych činností, ktorých cieľom je zabezpečenie nezávislosti v prípadoch, v ktorých členský štát poverí poskytovateľa konkrétnou úlohou, najmä v oblasti mestského rozvoja, ani by to nemalo mať vplyv na uplatňovanie pravidiel hospodárskej súťaže.“

4. Článok 25 tejto smernice znie:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby sa na poskytovateľov nevzťahovali požiadavky, ktoré ich zaväzujú vykonávať výhradne danú konkrétnu činnosť alebo ktoré obmedzujú vykonávanie rôznych činností spoločne alebo v partnerstve.

Takéto požiadavky sa však môžu vzťahovať na týchto poskytovateľov:

a) regulované povolania, pokiaľ je to opodstatnené požiadavkou záruky súladu s pravidlami upravujúcimi profesijnú etiku a správanie, ktoré sa menia v závislosti od osobitnej povahy každého povolania a je to potrebné na zabezpečenie ich nezávislosti a nestrannosti;

b) poskytovatelia osvedčovacích a akreditačných služieb a služieb technického monitorovania, testovania alebo skúšobníctva, pokiaľ je to opodstatnené zabezpečením ich nezávislosti a nestrannosti.

2. Ak je udelené povolenie pre viacodborové činnosti medzi poskytovateľmi uvedenými v odseku 1 písm. a) a b), členské štáty zabezpečia, aby:

a) sa zabránilo konfliktom záujmov a nesúladu medzi určitými činnosťami;

b) sa zaručila nezávislosť a nestrannosť, ktorú si niektoré činnosti vyžadujú;

c) boli pravidlá upravujúce profesijnú etiku a správanie pri rôznych činnostiach navzájom zlučiteľné, obzvlášť pokiaľ ide o otázky mlčanlivosti.

3. V správe uvedenej v článku 39 ods. 1 členské štáty uvedú, na ktorých poskytovateľov sa vzťahujú požiadavky ustanovené v odseku 1 tohto článku, obsah týchto požiadaviek a dôvody, pre ktoré ich považujú za opodstatnené.“

Belgické právo

5. Článok 21 code de déontologie de l’IPCF (Etický profesijný kódex IPCF) prijatý na základe arrêté royal du 22 octobre 2013 (kráľovské nariadenie z 22. októbra 2013, ďalej len „etický kódex IPCF“) v relevantnom období stanovoval:

„1. Povolanie externého účtovníka IPCF je nezlučiteľné s výkonom akejkoľvek remeselnej, poľnohospodárskej alebo obchodnej činnosti vykonávanej priamo alebo nepriamo, samostatne, v partnerstve s inými osobami alebo v rámci obchodnej spoločnosti, ako nezávislá osoba, konateľ, štatutárny orgán, riaditeľ podniku alebo aktívny spoločník.

2. Okrem činností uvedených v odseku 3 sa senáty na základe predchádzajúcej písomnej žiadosti externého účtovníka IPCF môžu odkloniť od tohto pravidla, ak sa neohrozí nezávislosť a nestrannosť člena a ak bude mať takáto činnosť aj naďalej doplnkovú povahu. Senát môže kedykoľvek toto rozhodnutie zrušiť.

Rada môže taktiež kedykoľvek prostredníctvom všeobecne záväzného usmernenia upraviť výnimky pre niektoré remeselné, poľnohospodárske alebo obchodné činnosti, okrem činností uvedených v odseku 3. Rada môže tiež prijať usmernenia, na základe ktorých sa ustanovenia o nezlučiteľnosti dočasne neuplatnia, ak dôjde k prechodu práv v rámci právneho nástupníctva. Externý účtovník IPCF, ktorý patrí do pôsobnosti usmernení Rady, je povinný o tejto skutočnosti písomne informovať Senát.

3. Nižšie uvedené odborné činnosti sa v každom prípade považujú za činnosti, ktoré ohrozujú nezávislosť a nestrannosť externého účtovníka: činnosti sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta, okrem činnosti správcu nehnuteľností a akékoľvek bankové činnosti alebo činnosti v odvetví finančných služieb, v prípade ktorých sa vyžaduje zápis v Autorité des Services et Marchés Financiers [Úrad pre odvetvie finančných služieb a finančné trhy, ďalej len ‚FSMA']."

6. Kráľovské nariadenie z 22. októbra 2013 bolo zrušené kráľovským nariadením z 18. júla 2017, ktorým bol prijatý etický kódex IPCF (ďalej len „nový etický kódex IPCF"). Článok 21 nového etického kódexu IPCF stanovuje:

„1. Okrem činností uvedených v odseku 2 povolia Senáty výkon viacodborových činností fyzickou osobou alebo právnickou osobou na základe písomnej žiadosti externého účtovníka IPCF, ak nebude ohrozená nezávislosť a nestrannosť člena.

2. Nižšie uvedené odborné činnosti sa bez ohľadu na to, či ich vykonáva fyzická osoba alebo právnická osoba, považujú v každom prípade za činnosti, ktoré ohrozujú nezávislosť a nestrannosť externého účtovníka IPCF: činnosti sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta, okrem činnosti správcu nehnuteľností a akékoľvek bankové činnosti alebo činnosti v odvetví finančných služieb, v prípade ktorých sa vyžaduje zápis vo [FSMA]."

7. Článok 458 code pénal du 8 juin 1867 (Trestný zákon z 8. júna 1867), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností[4], stanovuje:

„Lekári, chirurgovia, zdravotnícki pracovníci, lekárnici, pôrodné asistentky a akékoľvek iné osoby, ktoré sú príjemcami dôverných informácií s ohľadom na skutkové okolnosti alebo na základe svojej odbornej činnosti, ktorí prezradia dôverné informácie, ktoré im boli zverené, okrem prípadu, ak budú povinné vypovedať pred súdom alebo parlamentnou vyšetrovacou komisiou, resp. osobou, v prípade ktorej zo zákona vyplýva povinnosť oznámiť dôverné informácie, sa potrestajú trestom odňatia slobody od osem dní do šiestich mesiacov a pokutou vo výške od sto do päťsto eur."

Okolnosti predchádzajúce sporu

Konanie pred podaním žaloby

8. Komisia začala 17. marca 2015 konanie EU Pilot 7402/15/GROW, v rámci ktorého Belgické kráľovstvo vyzvala, aby jej predložilo informácie o zákaze pre autorizovaných účtovníkov kombinovať ich činnosti účtovníka s inými činnosťami a aby uviedlo dôvody, pre ktoré by remeselné, poľnohospodárske alebo obchodné činnosti bolo možné považovať za nezlučiteľné s povolaním účtovníka.

9. Tento členský štát odpovedal na otázky Komisie listom z 29. mája 2015.

4 Zmena predmetného článku, ktorá nadobudla účinnosť 3. augusta 2017, viedla k zvýšeniu sankcií v tom zmysle, že porušenie povinnosti uchovávať profesijné tajomstvo sa v súčasnosti potrestá trestom odňatia slobody od jedného do troch rokov a pokutou vo výške od sto do tisíc eur alebo len jedným z týchto trestov.

10. Komisia, ktorá nepovažovala odpoveď za dostatočnú, zaslala uvedenému členskému štátu 11. decembra 2015 výzvu, v ktorej uviedla, že článok 21 etického kódexu IPCF nie je v súlade s článkom 25 smernice 2006/123 a článkom 49 ZFEÚ.

11. Belgické kráľovstvo listami z 12. apríla a zo 6. júla 2016 vyslovilo nesúhlas s vytýkaným porušením a v tejto súvislosti uviedlo dôvody, na základe ktorých sa domnievalo, že vnútroštátna právna úprava je v súlade s právom Únie.

12. Komisia 18. novembra 2016 doručila tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko, na ktoré uvedený členský štát odpovedal 12. januára 2017. Komisia, ktorá nepovažovala predloženú odpoveď za dostatočnú, sa 13. júla 2017 rozhodla podať žalobu o nesplnenie povinnosti. Belgické kráľovstvo 4. augusta 2017 Komisiu informovalo o novom etickom kódexe IPCF, ktorý podľa jeho názoru je v súlade s ustanoveniami práva Únie.

Konanie na Súdnom dvore

13. Keďže Komisia nesúhlasila s názorom tohto členského štátu, podala žalobu o nesplnenie povinnosti v tejto veci. Žaloba Komisie bola doručená 8. júna 2018.

14. Belgické kráľovstvo a Komisia predniesli svoje ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 23. mája 2019.

Posúdenie

Argumentácia účastníkov konania

Komisia

15. Komisia tvrdí, že cieľom článku 25 smernice 2006/123 je zaručiť, aby členské štáty nebránili výkonu viacodborových činností. Zdôrazňuje, že článok 21 ods. 1 etického kódexu IPCF, až do jeho zmeny, zakazoval spoločný výkon činnosti účtovníka IPCF na jednej strane s akoukoľvek remeselnou, poľnohospodárskou alebo obchodnou činnosťou a na druhej strane s činnosťou sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo akoukoľvek bankovou činnosťou alebo činnosťou v odvetví finančných služieb.

16. Komisia sa domnieva, že existujú menej obmedzujúce opatrenia, ako opatrenia uvedené v článku 21 ods. 1 etického kódexu IPCF, a preto toto ustanovenie porušuje jednak článok 25 smernice 2006/123 a jednak článok 49 ZFEÚ.

17. Čo sa týka zmeny článku 21 etického kódexu IPCF, Komisia pripomína, že nastala až po uplynutí stanovenej lehoty pre odpoveď na odôvodnené stanovisko a že v každom prípade neukončila vytýkané porušenie. V tomto ohľade sa článok 21 ods. 2 nového etického kódexu IPCF zhoduje s článkom 21 ods. 3 pôvodného znenia. Článok 25 ods. 2 písm. a) smernice 2006/123 predpokladá hodnotenie požiadaviek obmedzujúcich výkon regulovaných povolaní, pričom predmetné požiadavky sú prípustné len vtedy, ak to je odôvodnené dodržaním jednotlivých pravidiel profesijnej etiky a správania vyplývajúcich z osobitných čŕt jednotlivých povolaní a potrebou zaručiť nezávislosť a nestrannosť týchto povolaní. Podľa Komisie však úplný zákaz súbežného výkonu činnosti účtovníka na jednej strane a činností sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo akejkoľvek bankovej činnosti alebo činnosti v odvetví finančných služieb na druhej strane, už vzhľadom na svoju povahu prekračuje rámec toho, čo je potrebné pre zabezpečenie dodržiavania pravidiel profesijnej etiky a správania povolania účtovníka.

18. Komisia zastáva názor, že úplný zákaz nie je potrebným opatrením na dosiahnutie stanovených cieľov, pretože existujú aj menej obmedzujúce opatrenia, ako napríklad vnútorné postupy, prostredníctvom ktorých možno predchádzať vzniku konfliktu záujmov v oblasti prenosu informácií a zabezpečiť správne uplatňovanie pravidiel v otázkach mlčanlivosti.

19. Komisia tvrdí, že Belgické kráľovstvo sa nesprávne odvoláva na rozsudok vo veci Wouters a i.[5], pretože vzhľadom na skutkové okolnosti v tejto veci sa riešenie, ktoré Súdny dvor prijal v tomto rozsudku, nemôže preniesť na prejednávaný prípad.

20. Domnieva sa, že úplný zákaz je v každom prípade neprimeraný k sledovanému cieľu. Okrem toho nemožno prijať ani dôvody uvádzané týmto členským štátom, konkrétne snahu zabrániť vzniku administratívnych nákladov, ktoré by vyplynuli z opatrení a vnútorných postupov prijatých s cieľom zaručiť nezávislosť a nestrannosť účtovníka rovnako, ako aj údajne nedostatočnú kontrolu *ex post*.

21. Čo sa týka článku 21 ods. 1 a 2 etického kódexu IPCF, ktorý upravuje nezlučiteľnosť povolania účtovníka s akoukoľvek remeselnou, poľnohospodárskou alebo obchodnou činnosťou, okrem prípadu, ak profesijné senáty schvália výkon takejto činnosti, Komisia uvádza, že toto ustanovenie patrí do pôsobnosti článku 25 smernice 2006/123. Zákaz upravený v článku 21 ods. 1 uvedeného kódexu nezanikne len preto, že v súlade s článkom 21 ods. 2 tohto kódexu sa profesijné senáty v rámci svojej diskrečnej právomoci môžu odchýliť od takéhoto zákazu.

22. Čo sa týka článku 21 nového etického kódexu IPCF prijatého 18. júla 2018, Komisia tvrdí, že nové znenie tohto ustanovenia aj naďalej upravuje povoľovacie konanie, ktoré sa vedie v súvislosti s viacodborovými činnosťami pred profesijnými senátmi.

23. Čo sa týka potrebnosti a primeranosti obmedzenia upraveného v článku 21 nového etického kódexu IPCF, Komisia uvádza, že z predmetného ustanovenia jednoznačne nevyplýva, že súbežný výkon akejkoľvek remeselnej, poľnohospodárskej a obchodnej činnosti alebo v zmysle novej formulácie „akejkoľvek inej činnosti“ môže viesť k vzniku konfliktu záujmov a v každom prípade znevýhodňovať klientov, iných poskytovateľov služieb a spoločnosť ako takú. Ak by aj šlo o takýto prípad, sporné obmedzenia by neboli prípustné z rovnakých dôvodov, ako bolo uvedené v súvislosti s obmedzeniami viacodborových činností účtovníkov na jednej strane a činností sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo akejkoľvek bankovej činnosti alebo činnosti v odvetví finančných služieb na druhej strane.

24. Komisia tvrdí, že Belgické kráľovstvo nepreukázalo, že menej obmedzujúce opatrenia ako zákaz upravený v článku 21 by z hľadiska dosiahnutia stanoveného cieľa neboli rovnako účinné.

25. Komisia síce pripúšťa, že účtovníci v Belgicku poskytujú svoje služby vo zvýšenej miere určitej kategórii podnikov, no zastáva názor, že ich poslanie sa nezmenilo, keďže sa účtovníkom nepriznali právomoci audítorov, ani právo zastupovať svojich klientov pred daňovými orgánmi.

Belgické kráľovstvo

26. Belgické kráľovstvo tvrdí na jednej strane, že článok 25 smernice 2006/123 nebráni členským štátom, aby za určitých podmienok zakázali spoločný výkon niektorých regulovaných činností. Tento členský štát na druhej strane pripomína, že článok 25 patrí do kapitoly V tejto smernice s názvom „Kvalita služieb“, ktorá upravuje najmä otázky ochrany spotrebiteľov. Obmedzenia viacodborových činností sa preto musia obmedziť len na to, čo je nevyhnutné pre zaručenie nestrannosti, nezávislosti a ucelenosti regulovaných povolaní.

5 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27. Podľa tohto členského štátu sú zákazy upravené v článku 21 ods. 2 nového etického kódexu IPCF (ktorý zodpovedá predchádzajúcemu článku 21 ods. 3 etického kódexu IPCF) potrebné na zaručenie nezávislosti a nestrannosti účtovníkov IPCF a dodržiavanie prísnej povinnosti mlčanlivosti. Takáto nezávislosť sa prejavuje v povinnosti konať výlučne na účet klienta a spojenie rôznorodých činností by mohlo viesť účtovníka k tomu, že by prihliadal aj na iné okolnosti ako tie, ktoré sú výlučne v záujme jeho klienta. Uvedené je obzvlášť dôležité vzhľadom na tú skutočnosť, že realitní makléri, sprostredkovatelia poistenia a burzoví makléri sú odmeňovaní formou provízie, ktorej suma môže prevyšovať odmenu za účtovnícke služby, a preto by mohlo dôjsť ku konfliktu záujmov.

28. Okrem toho súbežný výkon činnosti účtovníka IPCF, ktorý podlieha povinnosti mlčanlivosti, ktorej porušenie sa spája s uložením trestnoprávnych sankcií, spolu s inými povolaniami, na ktoré sa takáto povinnosť nevzťahuje, by ohrozil schopnosť účtovníka zaručiť dodržiavanie uvedenej povinnosti.

29. Belgické kráľovstvo odmieta tvrdenie Komisie, v zmysle ktorého zo skutočnosti, že povinnosť mlčanlivosti podlieha obmedzeniam, vyplýva, že sporný zákaz nie je nevyhnutný. V zmysle rozsudku vo veci Wouters a i.[6] stačí, aby existoval „určitý nesúlad“ medzi povinnosťami povolania advokáta na jednej strane a autorizovaného účtovníka na druhej strane ako odôvodnenie zákazu spolupráce medzi týmito dvomi povolaniami.

30. Čo sa týka primeranosti sporného zákazu, tento členský štát tvrdí, že článok 25 ods. 1 písm. a) smernice 2006/123 neupravuje nijaký zákaz, ktorý by vzhľadom na jeho povahu bolo možné považovať za neopodstatnený. Navyše obmedzenie upravené v článku 21 etického kódexu IPCF je primerané, keďže nezavádza všeobecný a absolútny zákaz vykonávať akékoľvek viacodborové činnosti, ale týka sa len prísne vymedzeného okruhu činností. Alternatívne opatrenia by neboli rovnako účinné z hľadiska zaručenia nezávislosti povolania účtovníka IPCF a povinnosti dodržiavania profesijného tajomstva, ktorá sa naňho vzťahuje.

31. Čo sa týka nezlučiteľnosti povolania účtovníka s akoukoľvek remeselnou, poľnohospodárskou a obchodnou činnosťou, Belgické kráľovstvo uvádza, že článok 21 etického kódexu IPCF upravoval možnosť odkloniť sa od tohto zákazu formou povolenia vydaného profesijnými senátmi, ak boli splnené dve podmienky, a to po prvé, že súbežne vykonávaná činnosť účastníka má doplnkovú povahu, a po druhé, že nebude ohrozená nezávislosť a nestrannosť účtovníka. V praxi bolo povolenie vždy vydané.

32. Tento členský štát tvrdí, že článok 21 nového etického kódexu IPCF predpokladá, že spoločný výkon účtovníckeho povolania s inými široko definovanými činnosťami sa vždy povolí na základe jednoduchej písomnej žiadosti predloženej profesijným senátom, ak nebude ohrozená nezávislosť a nestrannosť účtovníka. To znamená, že predmetné ustanovenie zavádza systém, v rámci ktorého sa povolenie vždy vydá, pričom ho možno odmietnuť len výnimočne, ak nebude splnená podmienka nezávislosti ako v súčasnosti jedinej podmienky, ktorú je potrebné splniť.

33. Belgické kráľovstvo sa domnieva, že keďže je podľa článku 25 smernice 2006/123 dokonca možné zakázať viacodborové činnosti, ak je takýto zákaz primeraný a dôvodný z hľadiska cieľov spočívajúcich v zaručení nezávislosti a nestrannosti, konanie o vydanie povolenia, ktorého jediným cieľom je overiť, či je zaručená nezávislosť a nestrannosť účtovníka, neodporuje požiadavkám stanoveným v tomto článku.

6 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 104).

34. Tento členský štát navyše nesúhlasí s tým, že Komisia odmietla jeho tvrdenie, v zmysle ktorého nebudú alternatívne opatrenia rovnako účinné ako zákaz. Toto tvrdenie totiž vychádzalo z návrhov prednesených vo veci Wouters a i.[7], v ktorých generálny advokát P. Léger preskúmal, či cieľ ochrany nezávislosti advokáta možno v praxi dosiahnuť obdobným spôsobom, avšak s pomocou menej obmedzujúcich opatrení, ako je úplný zákaz, a dospel k záveru, že alternatívne opatrenia sa spájajú s praktickými ťažkosťami.

35. Podľa Belgického kráľovstva navrhuje Komisia teoretické alternatívne opatrenia bez toho, aby preukázala, že s ich pomocou možno dosiahnuť sledovaný cieľ. Členský štát, ktorý názorne uviedol, že opatrenia navrhované Komisiou by na trhu, akým je belgický trh účtovníkov IPCF, ktorý nie je koncentrovaný a vyznačuje sa účasťou malých spoločností, neboli účinné, sa naopak domnieva, že preukázal jednak existenciu praktických ťažkostí pri uplatňovaní alternatívnych opatrení a jednak ich neúčinnosť.

36. Čo sa týka článku 21 ods. 1 nového etického kódexu IPCF, tento členský štát tvrdí, že nové znenie nezhoršuje vytýkané porušenie. Jednak v článku 21 a jednak v preambule k novému etickému kódexu IPCF sa jednoznačne uvádza, že vo všeobecnosti platí predpoklad o vydaní povolenia, ak nie je ohrozená nezávislosť a nestrannosť, čo prináleží preukázať profesijnými komorami. Tento členský štát zdôrazňuje, že kritériá odmietnutia nemajú diskriminačnú povahu, sú vopred známe a obmedzujú sa na požiadavky upravené v článku 25 smernice 2006/123.

Posúdenie

37. Na žiadosť Súdneho dvora sa v rámci svojej analýzy sústredím na otázku použiteľnosti judikatúry v rozsudku vo veci Wouters a i.[8] na prejednávaný prípad. Zameriam sa preto na zákaz súbežného výkonu.

Všeobecne – O článku 25 smernice 2006/123

38. Považujem za potrebné uviesť niekoľko krátkych všeobecných poznámok k výkladu článku 25 smernice 2006/123.

39. Článok 25 smernice 2006/123 predpokladá trojstupňové posúdenie. Po prvé členské štáty zabezpečia, aby sa na poskytovateľov[9] nevzťahovali požiadavky, ktoré ich zaväzujú vykonávať výhradne konkrétnu činnosť alebo ktoré obmedzujú vykonávanie rôznych činností súbežne alebo v partnerstve.[10] Po druhé sa však takéto požiadavky môžu vzťahovať na regulované povolania,[11] pokiaľ je to opodstatnené požiadavkou záruky súladu s pravidlami upravujúcimi profesijnú etiku a správanie, ktoré sa menia v závislosti od osobitnej povahy každého povolania a je to potrebné na zabezpečenie ich nezávislosti a nestrannosti.[12] Po tretie ak je udelené povolenie pre takéto viacodborové činnosti,

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

8 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Pojem „poskytovateľ“ je definovaný v článku 4 ods. 2 smernice 2006/123 ako „každá fyzická osoba, ktorá je štátnym príslušníkom členského štátu, alebo každá právnická osoba v zmysle [článku 54 zmluvy] a usadená v členskom štáte, ktorá ponúka alebo poskytuje službu“.

10 Pozri článok 25 ods. 1 smernice 2006/123.

11 V súvislosti s definíciou „regulovaného povolania“ článok 4 bod 11 smernice 2006/123 odkazuje na článok 3 ods. 1 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2005/36/ES zo 7. septembra 2005 o uznávaní odborných kvalifikácií (Ú. v. EÚ L 255, 2005, s. 22), v zmysle ktorého sa za regulované povolanie považuje „odborná činnosť alebo skupina odborných činností, ku ktorým prístup, ktorých výkon alebo jedna z foriem výkonu sú priamo alebo nepriamo, na základe legislatívnych, regulačných alebo správnych opatrení podmienené držbou osobitných odborných kvalifikácií; najmä používanie profesijného titulu obmedzené legislatívnymi, regulačnými alebo správnymi opatreniami na osoby s danou odbornou kvalifikáciou stanovuje spôsob výkonu“.

12 Pozri článok 25 ods. 1 písm. a) smernice 2006/123.

členské štáty zabezpečia, aby sa zabránilo konfliktom záujmov a nesúladu medzi určitými činnosťami, zaručila sa nezávislosť a nestrannosť, ktorú si niektoré činnosti vyžadujú, a aby boli pravidlá upravujúce profesijnú etiku a správanie pri rôznych činnostiach navzájom zlučiteľné, obzvlášť pokiaľ ide o otázky mlčanlivosti.

40. Článok 25 smernice 2006/123 má za cieľ predchádzať vzniku prekážok pre výkon viacodborových činností poskytovateľmi služieb. Zákonodarca sa domnieva, že je potrebné a je v záujme príjemcov, obzvlášť spotrebiteľov zabezpečiť, aby poskytovatelia mali možnosť ponúkať viacodborové služby.[13] Z uvedeného podľa môjho názoru vzhľadom na všeobecný cieľ tejto smernice, ktorým je odstrániť prekážky pre slobodu usadiť sa a voľný pohyb služieb,[14] vyplýva, že povinnosť členských štátov existuje bez ohľadu na to, či je reálne ohrozená základná sloboda.[15]

41. Vzťah medzi pravidlom a výnimkou, z ktorého vychádza smernica 2006/123 a vo svojej podstate najmä samotný vnútorný trh, platí aj v tomto prípade: základná sloboda, ktorá vyjadruje záujmy Únie, predstavuje pravidlo, kým možnosť členského štátu stanoviť obmedzenia pre toto pravidlo, predstavuje výnimku. To znamená, že výnimka sa má vykladať prísne, na rozdiel od pravidla, ktoré podlieha širokému výkladu. Výnimka musí navyše rešpektovať iné zásady práva Únie, a to najmä zásadu proporcionality.

42. V rámci článku 25 smernice 2006/123 sa preto v súvislosti s odchýlením sa od tohto pravidla uplatní rovnaké odôvodnenie, pokiaľ ide o dôkazné bremeno, ktoré znáša členský štát. Uvedené vyplýva aj z pojmu „pokiaľ“ použitého v článku 25 ods. 1 písm. a) smernice 2006/123. V tomto ohľade sa musí odmietnuť domnienka, z ktorej vychádza tvrdenie Belgického kráľovstva uvádzané najmä v rámci jeho obrany, že cieľ článku 25 smernice 2006/123 spočíva vo vymedzení možnosti členských štátov upraviť zákaz vykonávať medziodborové činnosti. Ako totiž správne zdôrazňuje Komisia, cieľom tohto ustanovenia je naopak zabezpečiť, aby sa na poskytovateľov nevzťahovali požiadavky, ktoré obmedzujú okrem iného vykonávanie rôznych činností spoločne alebo v partnerstve.

Osobitne – O zákaze spoločného výkonu

43. Ako vyplýva z uvedeného právneho rámca, dotknutá právna úprava, konkrétne etický kódex IPCF, ktorý bol schválený kráľovským nariadením z 22. októbra 2013, bol zrušený a nahradený etickým kódexom IPCF schváleným kráľovským nariadením z 18. júla 2017.

44. Článok 21 ods. 2 nového etického kódexu IPCF sa v zásade zhoduje s článkom 21 ods. 3 predchádzajúceho etického kódexu IPCF.[16]

45. Tieto ustanovenia zahŕňajú absolútny zákaz spoločného výkonu činností účtovníka s činnosťami sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo akejkoľvek bankovej činnosti alebo činnosti v odvetví finančných služieb. Ide o obmedzenie viacodborových činností, ktoré zužuje ponuku dostupných služieb a bráni vytváraniu nových obchodných modelov.

46. Takýto zákaz patrí do pôsobnosti článku 25 ods. 1 smernice 2006/123.

13 Pozri odôvodnenie 101 smernice 2006/123.

14 Pozri článok 1 ods. 1 a odôvodnenie 5 smernice 2006/123.

15 Pozri v tomto zmysle tiež SCHLACHTER, M., OHLER, C.: *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*. Baden-Baden: Nomos, 2008, článok 25, bod 1.

16 Moje posúdenie preto platí pre obe znenia etického kódexu.

47. Keďže účtovníci IPCF vykonávajú regulované povolanie, Belgické kráľovstvo sa môže odvolávať na článok 25 ods. 1 písm. a) smernice 2006/123. Vzniká teda otázka, či je sporný zákaz po prvé opodstatnený, pokiaľ ide o požiadavku záruky súladu s pravidlami upravujúcimi profesijnú etiku a správanie, ktoré sa menia v závislosti od osobitnej povahy každého povolania, a po druhé, či je potrebný pre zabezpečenie nezávislosti a nestrannosti týchto povolaní. Tieto dve podmienky musia byť splnené kumulatívne.

48. Domnievam sa, že Belgické kráľovstvo nepreukázalo, že sporné opatrenie je potrebné.

49. Tento členský štát sa v súvislosti s dôkazom o potrebnosti sporného zákazu odvoláva na rozsudok vo veci Wouters a i.[17].

50. Argumentácia Belgického kráľovstva ma však nepresvedčila, pretože situácia účtovníkov v Belgicku sa v prejednávanej veci podstatne líši od situácie advokátov v Holandsku, ktorá bola predmetom konania vedúceho k vyhláseniu predmetného rozsudku.

51. Jednou z mnohých otázok, ktoré boli predmetom rozsudku vo veci Wouters a i.[18], teda rozsudku, ktorý normotvorcu Únie nepochybne inšpiroval pri prijímaní článku 25 smernice 2006/123, bola aj otázka o súlade vnútroštátnej právnej úpravy zakazujúcej spoločnú spoluprácu medzi advokátmi a autorizovanými účtovníkmi s právom Únie.[19]

52. V tejto súvislosti Súdny dvor najskôr konštatoval, že v zmysle konceptu uplatňovaného v rámci vnútroštátnej právnej úpravy[20] sa advokát nachádza v situácii nezávislosti voči verejnej moci, iným poskytovateľom služieb a tretím osobám, ktorými sa nikdy nemôže dať ovplyvniť. Musí ponúknuť v tomto smere záruku, že všetky kroky, ktoré podnikne v danej veci, sú urobené vo výlučnom záujme klienta.[21] Súdny dvor tiež konštatoval, že povolanie účtovníka naopak vo všeobecnosti a predovšetkým v prejednávanej veci nepodlieha porovnateľným požiadavkám profesijnej etiky a správania.

53. Súdny dvor s odkazom na návrhy generálneho advokáta P. Légera v tejto veci[22] zdôraznil, že môže existovať určitý nesúlad medzi „poradenskou“ činnosťou vykonávanou advokátom a „kontrolnou“ činnosťou vykonávanou účtovníkom. V prejednávanej veci totiž účtovník vykonával úlohu potvrdenia účtov, a teda objektívne skúmal a kontroloval účtovníctvo svojich klientov, aby mohol oznámiť tretím osobám, ktoré to zaujíma, svoj osobný pohľad na spoľahlivosť účtovných podkladov. Nepodliehal teda profesijnému tajomstvu porovnateľnému s tajomstvom vzťahujúcim sa na advokáta.[23]

54. Za týchto okolností Súdny dvor rozhodol, že účinky obmedzujúce hospodársku súťaž v prejednávanej veci neprekračovali rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výkonu povolania advokáta.[24]

55. Nevidím dôvod, pre ktorý by mohol byť rozsudok vo veci Wouters a i.[25] užitočný pre rozhodnutie v tomto spore, a to z nasledujúcich dôvodov.

56. Súdny dvor sa v tomto rozsudku nevyjadril k odborným povinnostiam účtovníkov v rámci súbežného výkonu viacodborových činností s inými ako spornými povolaniami v tejto veci.

17 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Rozsudok z19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Skutočnosť, že Súdny dvor sa zaoberal otázkou súladu vnútroštátnej právnej úpravy z hľadiska práva hospodárskej súťaže (článok 101 ZFEÚ), nie je relevantná pre konanie v tejto veci.

20 V tomto konaní holandskej.

21 Pozri rozsudok z 19. februára 2002, Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 102).

22 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát P. Léger vo veci Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2001:390, body 185 a 186).

23 Pozri rozsudok z 19. februára 2002, Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 104).

24 Pozri rozsudok z 19. februára 2002, Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2002:98, bod 109).

25 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

57. Súdny dvor sa naopak vyjadril k otázke výkonu povolania účtovníka v rámci rozdielov medzi povolaním advokáta a povolaním účtovníka s cieľom posúdiť dôsledky na štruktúru trhu právnych služieb a dôvodnosť zákazu vzťahujúceho sa na advokáta vykonávať činnosť spoločne s účtovníkom.

58. Cieľom posúdenia Súdneho dvora v tejto veci nebolo formulovať všeobecné pripomienky, pokiaľ ide o pojem nezávislosti a nestrannosti v rámci regulovaných povolaní, ale týkalo sa osobitnej situácie advokátov a účtovníkov v Belgicku.

59. Inými slovami, ak by aj vychádzalo z predpokladu, že situácia advokáta a situácia účtovníka tak, ako v rozsudku vo veci Wouters a i.[26] patrili do pôsobnosti článku 25 smernice 2006/123, neznamenalo by to, že všetky situácie, ktoré predmetné ustanovenie upravuje, musia viesť k rovnakému záveru, k akému dospel Súdny dvor v tomto rozsudku. V tomto ohľade poznamenávam, že uvedený rozsudok sa v rámci príručky uvádza len ako príklad týkajúci sa uplatňovania smernice Komisie o „službách“[27].

60. Tvrdenie Belgického kráľovstva je založené na porovnateľnosti situácie účtovníka so situáciou advokáta z hľadiska ich nezávislosti a nestrannosti. Povolanie účtovníka sa však v podstatnej miere líši od povolania advokáta a z tohto dôvodu nemožno uvedené tvrdenie prijať.

61. Nezávislosť advokáta je totiž pri výkone jeho poradenskej činnosti a zastupovaní v súdnom konaní nevyhnutná. Tak, ako zdôraznil generálny advokát P. Léger vo svojich návrhoch vo veci Wouters a i.[28], „advokát zaručuje v právnom štáte účinnosť zásady prístupu osôb podliehajúcich súdnej právomoci k právu a súdnym orgánom“. Požiadavky nezávislosti, zachovávania mlčanlivosti a potreby predchádzania konfliktu záujmov majú predovšetkým za cieľ uľahčiť splnenie tejto úlohy.

62. Na rozdiel od toho, ako správne zdôrazňuje Komisia, účtovník IPCF nezastupuje svojich klientov pred orgánmi verejnej moci. Poslanie účtovníka spočíva v zabezpečení koherencie a správnosti účtovníctva. V tejto súvislosti môže subjektu, ktorému poskytuje poradenstvo, navrhovať technické odpovede v súvislosti s ekonomickými obmedzeniami, pripravovať daňové a sociálne priznania a tiež dokumenty technickej povahy.

63. Za týchto okolností sa nemožno odvolávať na riešenie, ku ktorému Súdny dvor dospel v rozsudku vo veci Wouters a i.[29], ako na odôvodnenie absolútneho zákazu pre účtovníka vykonávať viacodborovú činnosť, a to s cieľom zaručiť jeho nezávislosť a nestrannosť.

64. Vzhľadom na to sa domnievam, že článok 21 profesijného etického kódexu IPCF nie je potrebný pre zaručenie nezávislosti a nestrannosti povolania účtovníka.

Návrh

65. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy Súdnemu dvoru navrhujem, aby nepreniesol odôvodnenie, ku ktorému dospel vo svojom rozsudku z 19. februára 2002, Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2002:98), s cieľom určiť, či si Belgické kráľovstvo tým, že zakázalo výkon činnosti účtovníka súbežne s činnosťou sprostredkovateľa, poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo s akoukoľvek bankovou činnosťou alebo činnosťou v odvetví finančných služieb, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 25 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu.

26 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Pozri bod 8.4.1 tejto príručky.

28 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Wouters a i. (C-309/99, EU:C:2001:390, bod 175).

29 Rozsudok z 19. februára 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).