Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 10 października 2019 r.[1]

Sprawa C-384/18

Komisja Europejska
przeciwko

Królestwu Belgii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 2006/123/WE – Artykuł 25 – Ograniczenia w prowadzeniu działalności wielodyscyplinarnej przez księgowych

1. W niniejszej skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że po pierwsze, zakazując łączenia działalności księgowego z działalnością brokera, agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości lub wszelką działalnością z zakresu bankowości lub usług finansowych, a po drugie, upoważniając izby Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (instytutu zawodowego biegłych księgowych i doradców podatkowych, zwanego dalej „IPCF") do wydawania zakazów łączenia działalności księgowego z jakąkolwiek działalnością rzemieślniczą, rolniczą i handlową, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy art. 25 dyrektywy 2006/123/WE[2] i art. 49 TFUE.

2. Na wniosek Trybunału niniejsza opinia ogranicza się do kwestii ustalenia, czy rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku Wouters i in.[3] jest możliwe do przeniesienia na grunt niniejszej sprawy.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Motywy 97 i 101 dyrektywy 2006/123 mają następujące brzmienie:

„(97) Niniejsza dyrektywa powinna zawierać przepisy służące zapewnieniu wysokiej jakości usług i zapewniające spełnienie w szczególności wymogów w zakresie informacji i przejrzystości. Przepisy te powinny mieć zastosowanie zarówno w przypadkach transgranicznego świadczenia usług pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w przypadku usług świadczonych w danym państwie członkowskim przez usługodawcę prowadzącego przedsiębiorstwo na jego terytorium, nie nakładając nadmiernych obciążeń na MŚP. Zasady te w żaden sposób nie powinny stać na przeszkodzie, aby państwa członkowskie stosowały, zgodnie z niniejszą dyrektywą i innymi przepisami wspólnotowymi, dodatkowe lub inne wymogi w zakresie jakości.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycząca usług na rynku wewnętrznym (Dz.U. 2006, L 376, s. 36).

3 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

[…]

(101) Zapewnienie, że usługodawcy mają możliwość zaoferowania usług wielodyscyplinarnych oraz że ograniczenia w tym zakresie nie wykraczają poza to, co jest niezbędne w celu zapewnienia bezstronności, niezależności i uczciwości zawodów regulowanych, jest konieczne oraz leży w interesie usługobiorców, a w szczególności konsumentów. Pozostaje to bez wpływu na ograniczenia i zakazy dotyczące prowadzenia określonych rodzajów działalności, które to zakazy mają na celu zapewnienie niezależności w przypadkach, gdy państwo członkowskie powierza usługodawcy określone zadanie zwłaszcza w obszarze rozwoju miast; nie powinno to naruszać również stosowania reguł konkurencji".

4. Artykuł 25 tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zapewniają, że na usługodawców nie nakłada się wymogów, które zobowiązują ich do prowadzenia wyłącznie danej działalności lub które ograniczają prowadzenie różnych rodzajów działalności wspólnie lub uczestniczenie w nich.

Jednakże takim wymogom mogą podlegać następujący usługodawcy:

a) zawody regulowane, o ile jest to uzasadnione w celu zagwarantowania zgodności z uregulowaniami dotyczącymi etyki zawodowej i postępowania zawodowego, które są różne w zależności od szczególnej natury danego zawodu oraz o ile jest to niezbędne w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności;

b) usługodawcy świadczący usługi w zakresie certyfikacji, akredytacji, monitorowania technicznego, badań lub prób, o ile jest to uzasadnione w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności.

2. W przypadku gdy wykonywanie działalności wielodyscyplinarnej przez usługodawców określonych w ust. 1 lit. a) i b) jest dozwolone, państwa członkowskie zapewniają, co następuje:

a) zapobieganie konfliktom interesów i niezgodnościom pomiędzy niektórymi rodzajami działalności;

b) zapewnienie niezależności i bezstronności wymaganej w przypadku niektórych rodzajów działalności;

c) wzajemną zgodność uregulowań dotyczących etyki zawodowej i postępowania zawodowego w przypadku różnych rodzajów działalności, w szczególności w odniesieniu do zagadnień związanych z tajemnicą zawodową.

3. W sprawozdaniu, o którym mowa w art. 39 ust. 1, państwa członkowskie określają, którzy usługodawcy podlegają wymogom określonym w ust. 1 niniejszego artykułu, treść tych wymogów oraz przyczyny, dla których uważają je za uzasadnione".

Prawo belgijskie

5. Artykuł 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF, zatwierdzonego przez arrêté royal du 22 octobre 2013 (dekret królewski z dnia 22 października 2013 r., zwanego dalej „kodeksem etyki zawodowej IPCF"), w okresie, którego dotyczy sprawa, miał następujące brzmienie:

„1. Zawodu niezależnego księgowego należącego do IPCF nie można łączyć z jakąkolwiek działalnością rzemieślniczą, rolniczą lub handlową, niezależnie od tego, czy jest ona prowadzona bezpośrednio czy pośrednio, indywidualnie czy w ramach stowarzyszenia lub spółki, na własny rachunek, w charakterze zarządcy-administratora, osoby zarządzającej przedsiębiorstwem lub wspólnika zarządzającego.

2. Na uprzedni pisemny wniosek niezależnego księgowego należącego do IPCF izby mogą odstąpić od stosowania tej zasady w przypadku rodzajów działalności innych niż wskazane w ust. 3, jeżeli nie zagraża to niezależności i bezstronności członka danej izby i jeżeli działalność w zakresie księgowości ma charakter uboczny. Izby mogą w każdym czasie odwołać taką decyzję.

Nadto rada izby może w każdym czasie na podstawie ogólnych wytycznych ustanowić odstępstwa w odniesieniu do niektórych rodzajów działalności w sektorze rzemieślnictwa, rolnictwa lub handlu, innych niż wskazane w ust. 3. Rada izby może również określać wytyczne, na mocy których zakaz łączenia działalności przez pewien okres nie obowiązuje w przypadku dziedziczenia. Niezależny księgowy należący do IPCF, w stosunku do którego mają zastosowanie wytyczne określone przez radę, ma obowiązek poinformować o tym izbę na piśmie.

3. Wykonywanie następujących rodzajów działalności zawodowej jest w każdym przypadku uważane za zagrażające niezależności i bezstronności niezależnego księgowego: działalność brokera lub agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości z wyłączeniem syndyka, oraz wszelka działalność z zakresu bankowości i usług finansowych, w odniesieniu do której wymagany jest wpis na listę prowadzoną przez Autorité des Services et Marchés Financiers (organ właściwy w sprawach usług i rynków finansowych) (FSMA)".

6. Arrêté royal du 22 octobre 2013 (dekret królewski z dnia 22 października 2013 r.) został uchylony przez arrêté royal du 18 juillet 2017 portant approbation du code de déontologie IPCF (dekret królewski z dnia 18 lipca 2017 r. w sprawie zatwierdzenia kodeksu etyki zawodowej IPCF, zwanego dalej „nowym kodeksem etyki zawodowej IPCF"). Artykuł 21 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF stanowi:

„1. Z wyłączeniem rodzajów działalności wskazanych w ust. 2 izba, na pisemny wniosek niezależnego księgowego należącego do IPCF, wydaje zgodę na prowadzenie działalności wielodyscyplinarnej przez osobę fizyczną lub osobę prawną, jeżeli nie zagraża to niezależności i bezstronności członka izby.

2. Wykonywanie następujących rodzajów działalności zawodowej, zarówno przez osobę fizyczną, jak i przez osobę prawną, jest w każdym przypadku uważane za zagrażające niezależności i bezstronności niezależnego księgowego należącego do IPCF: działalność brokera lub agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości z wyłączeniem syndyka, oraz wszelka działalność z zakresu bankowości i usług finansowych, w odniesieniu do której wymagany jest wpis na listę prowadzoną przez [FSMA]".

7. Artykuł 458 code pénal (kodeksu karnego) z dnia 8 czerwca 1867 r., w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy [4], stanowi:

„Lekarze, chirurdzy, pracownicy służby zdrowia, farmaceuci, położne oraz wszelkie inne osoby, którym z racji ich statusu lub zawodu powierzane są informacje stanowiące tajemnicę i które ujawnią tę tajemnicę (poza przypadkiem, gdy zostali wezwani do złożenia zeznań w charakterze świadka przed sądem lub parlamentarną komisją śledczą oraz przypadkiem, gdy prawo nakłada na nich obowiązek wyjawienia tajemnicy), podlegają karze pozbawienia wolności od ośmiu dni do sześciu miesięcy oraz karze grzywny w wysokości od 100 do 500 EUR".

4 Zmiana tego przepisu, która weszła w życie w dniu 3 sierpnia 2017 r., podwyższyła sankcje w ten sposób, że naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej podlega obecnie karze pozbawienia wolności od jednego roku do trzech lat oraz karze grzywny w wysokości od 100 do 1000 EUR albo tylko jednej z tych kar.

Okoliczności powstania sporu

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

8. W dniu 17 marca 2015 r. Komisja wszczęła postępowanie EU Pilot 7402/15/GROW, zwracając się do Królestwa Belgii o dostarczenie jej informacji dotyczących zakazu łączenia przez biegłych księgowych działalności księgowego z niektórymi innymi rodzajami działalności oraz o wskazanie powodów, dla których łączenie działalności w sektorze rzemieślnictwa, rolnictwa lub handlu z zawodem księgowego może być uznane za niedopuszczalne.

9. Pismem z dnia 29 maja 2015 r. to państwo członkowskie udzieliło odpowiedzi na pytania Komisji.

10. Uznając tę odpowiedź za niesatysfakcjonującą, Komisja w dniu 11 grudnia 2015 r. skierowała do wspomnianego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym to wezwaniu stwierdziła, że art. 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF nie jest zgodny z art. 25 dyrektywy 2006/123 i art. 49 TFUE.

11. Pismami z dni 12 kwietnia i 6 lipca 2016 r. Królestwo Belgii zakwestionowało zarzucane naruszenie, wyjaśniając powody, dla których uważa, że uregulowanie krajowe jest zgodne z prawem Unii.

12. W dniu 18 listopada 2016 r. Komisja skierowała do Królestwa Belgii uzasadnioną opinię, na którą państwo to odpowiedziało w dniu 12 stycznia 2017 r. Jako że odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, w dniu 13 lipca 2017 r. postanowiła ona wnieść skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. W dniu 4 sierpnia 2017 r. Królestwo Belgii notyfikowało Komisji nowy kodeks etyki zawodowej IPCF, który państwo to uznawało za zgodny z prawem Unii.

Postępowanie przed Trybunałem

13. Nie podzielając stanowiska tego państwa członkowskiego, Komisja wniosła niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Skarga Komisji została złożona w dniu 8 czerwca 2018 r.

14. Królestwo Belgii i Komisja przedstawiły swoje uwagi ustnie podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 23 maja 2019 r.

Analiza

Argumentacja stron

Komisja

15. Komisja podnosi, że celem art. 25 dyrektywy 2006/123 jest zapewnienie, aby państwa członkowskie nie utrudniały świadczenia usług wielodyscyplinarnych. Komisja podkreśla, że art. 21 ust. 1 kodeksu etyki zawodowej IPCF, do czasu jego zmiany, zakazywał łączenia działalności księgowego należącego do IPCF, po pierwsze, z jakąkolwiek działalnością rzemieślniczą, rolniczą lub handlową, a po drugie, z działalnością brokera lub agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości lub jakąkolwiek działalnością z zakresu bankowości i usług finansowych.

16. Komisja uważa, że istnieją środki mniej restrykcyjne niż te przewidziane w art. 21 ust. 1 kodeksu etyki zawodowej IPCF, w związku z czym przepis ten narusza zarówno art. 25 dyrektywy 2006/123, jak i art. 49 TFUE.

17. Jeśli chodzi o zmianę art. 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF, Komisja przypomina, że nastąpiła ona po dacie wyznaczonej na udzielenie odpowiedzi na uzasadnioną opinię oraz że w żadnym razie nie położyła ona kresu zarzucanemu naruszeniu. W tym względzie art. 21 ust. 2 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF jest identyczny z art. 21 ust. 3 poprzednio obowiązującej wersji. Artykuł 25 ust. [1] lit. a) dyrektywy 2006/123 poddaje ocenie wprowadzanie wymogów ograniczających wykonywanie zawodów regulowanych, tak że wymogi te są dopuszczalne wyłącznie w celu zagwarantowania zgodności z uregulowaniami dotyczącymi etyki zawodowej i postępowania zawodowego, które są różne w zależności od szczególnej natury danego zawodu, oraz o ile jest to niezbędne w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności. Zdaniem Komisji całkowity zakaz łączenia działalności księgowego z działalnością brokera, agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości lub działalnością z zakresu bankowości lub usług finansowych z samej swej natury wykracza poza to, co niezbędne w celu zapewnienia poszanowania uregulowań dotyczących etyki zawodowej zawodu księgowego.

18. Komisja twierdzi, że całkowity zakaz nie jest środkiem niezbędnym do osiągnięcia zamierzonych celów, ponieważ istnieją środki mniej restrykcyjne, takie jak wewnętrzne procedury, mogące zapobiec konfliktom interesów w zakresie przekazywania informacji i zagwarantować prawidłowe stosowanie zasad dotyczących tajemnicy zawodowej.

19. Komisja podnosi, że Królestwo Belgii niesłusznie opiera się na wyroku Wouters i in.[5], ponieważ, ze względu na okoliczności tamtej sprawy, rozstrzygnięcia przyjętego przez Trybunał w powyższym wyroku nie można przenieść na grunt niniejszej sprawy.

20. Komisja twierdzi, że w każdym razie bezwzględny zakaz jest nieproporcjonalny do zamierzonego celu. Poza tym nie można zaakceptować powodów, na które powołuje się to państwo członkowskie, a mianowicie dbałości o uniknięcie obciążeń administracyjnych, jakie pociągnęłoby za sobą wprowadzenie środków i procedur wewnętrznych mających na celu ochronę niezależności i bezstronności księgowych oraz rzekomych braków, jeśli chodzi o kontrolę ex post.

21. Co się tyczy art. 21 ust. 1 i 2 kodeksu etyki zawodowej IPCF, który ustanawia zakaz łączenia zawodu księgowego z wszelką działalnością rzemieślniczą, rolniczą i handlową, z wyjątkiem przypadku wyrażenia przez izby samorządu zawodowego zgody na prowadzenie takiej działalności, Komisja podnosi, że przepis ten jest objęty zakresem stosowania art. 25 dyrektywy 2006/123. Przewidziany w art. 21 ust. 1 tego kodeksu zakaz nie przestaje obowiązywać przez to, że zgodnie z art. 21 ust. 2 tego kodeksu izby samorządu zawodowego mogą w sposób uznaniowy odstąpić od stosowania tego zakazu.

22. Co się tyczy art. 21 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF, wprowadzonego w dniu 18 lipca 2018 r., Komisja twierdzi, że w tej nowej wersji procedurę wydawania przez izby samorządu zawodowego zezwoleń na prowadzenie działalności wielodyscyplinarnej w dalszym ciągu utrzymano.

23. Jeśli chodzi o konieczność i proporcjonalność ograniczenia zawartego w art. 21 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF, Komisja podnosi, że z przepisu tego nie wynika w sposób oczywisty, iż łączenie wszelkiej działalności rzemieślniczej, rolniczej i handlowej lub, zgodnie z nowym brzmieniem, „wszelkiej innej działalności", może spowodować powstanie konfliktu interesów oraz zawsze jest niekorzystne dla klientów, pozostałych usługodawców i dla społeczeństwa jako całości. Nawet gdyby

5 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

tak było, rozpatrywane ograniczenia nie powinny być dopuszczalne z tych samych powodów, które zostały powołane w odniesieniu do ograniczeń dotyczących, po pierwsze, wielodyscyplinarnej działalności księgowych, a po drugie, brokerów lub agentów ubezpieczeniowych, agentów nieruchomości oraz wszelkiej działalności z zakresu bankowości i usług finansowych.

24. Komisja twierdzi, że Królestwo Belgii nie wykazało, iż środki mniej restrykcyjne niż zakaz przewidziany w art. 21 nie byłyby równie skuteczne dla osiągnięcia zamierzonych celów.

25. Wprawdzie Komisja przyznaje, że zaangażowanie księgowych w Belgii wzrasta, jeśli chodzi o pewną kategorię przedsiębiorstw, jednakże twierdzi ona, iż ich zadania nie uległy zmianom, ponieważ księgowi nie uzyskali uprawnień rewidentów ani nie nabyli prawa do reprezentowania klientów przed organami podatkowymi.

Królestwo Belgii

26. Królestwo Belgii podnosi, po pierwsze, że art. 25 dyrektywy 2006/123 nie uniemożliwia państwom członkowskim wprowadzenia, pod pewnymi warunkami, zakazu łącznego wykonywania pewnych zawodów regulowanych. To państwo członkowskie przypomina, po drugie, że art. 25 znajduje się w rozdziale V tej dyrektywy, który dotyczy „Jakości usług" i służy zasadniczo ochronie konsumentów. W związku z tym ograniczenia odnoszące się do prowadzenia działalności wielodyscyplinarnej powinny sprowadzać się do tego, co niezbędne w celu zapewnienia bezstronności, niezależności i uczciwości zawodów regulowanych.

27. Zdaniem tego państwa członkowskiego zakazy przewidziane w art. 21 ust. 2 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF (będącym odpowiednikiem dawnego art. 21 ust. 3 kodeksu etyki zawodowej IPCF) są niezbędne w celu zapewnienia niezależności i bezstronności księgowych należących do IPCF oraz w celu zapewnienia ścisłego przestrzegania tajemnicy zawodowej. Wyrazem tej niezależności jest obowiązek działania wyłącznie na rzecz klienta, natomiast łączenie różnych rodzajów działalności mogłoby prowadzić do tego, że księgowy brałby pod uwagę inne względy niż te, które dotyczą wyłącznie interesu jego klienta. Jest to szczególnie istotne, zważywszy na okoliczność, że agenci nieruchomości, brokerzy ubezpieczeniowi i maklerzy giełdowi są wynagradzani na zasadzie prowizji, której kwota może okazać się wyższa niż wynagrodzenie otrzymywane z tytułu świadczenia usług księgowych, wobec czego mógłby powstać konflikt interesów.

28. Poza tym łączenie działalności księgowego należącego do IPCF, mającego obowiązek przestrzegania tajemnicy zawodowej, której naruszenie wiąże się z odpowiedzialnością karną, z innymi zawodami, które nie są objęte takim obowiązkiem, sprawiałoby, że zdolność do zapewnienia przestrzegania rzeczonego obowiązku przez księgowego byłaby zagrożona.

29. Królestwo Belgii odrzuca argument Komisji, zgodnie z którym okoliczność, że obowiązek przestrzegania tajemnicy zawodowej jest ograniczony, oznacza, iż rozpatrywany zakaz nie jest niezbędny. Z wyroku Wouters i in.[6] wynika, że wystarczy, aby istniała „pewnego rodzaju sprzeczność" pomiędzy obowiązkami wynikającymi z wykonywania zawodu adwokata a obowiązkami wynikającymi z wykonywania zawodu biegłego księgowego, aby uzasadnić zakaz współpracy między osobami wykonującymi te dwa zawody.

30. Jeśli chodzi o proporcjonalność rozpatrywanego ograniczenia, owo państwo członkowskie twierdzi, że art. 25 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/123 nie ustanawia żadnego zakazu, który z uwagi na samą jego naturę należałoby uznać za nieuzasadniony. Poza tym ograniczenie przewidziane w art. 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF jest proporcjonalne, ponieważ nie wprowadza ogólnego i bezwzględnego zakazu

6 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98, pkt 104).

w odniesieniu do wszelkich rodzajów działalności wielodyscyplinarnych, lecz dotyczy wyłącznie ściśle określonych rodzajów działalności. Środki alternatywne nie byłyby równie skuteczne dla ochrony niezależności zawodu księgowego należącego do IPCF i zapewnienia przestrzegania związanego z tym zawodem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

31. Jeśli chodzi o zakaz łączenia zawodu księgowego z jakąkolwiek działalnością rzemieślniczą, rolniczą i handlową, Królestwo Belgii podnosi, że art. 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF przewidywał możliwość odstępstwa od tego zakazu w drodze zezwolenia udzielanego przez izby samorządu zawodowego, z zastrzeżeniem spełnienia dwóch warunków, a mianowicie, po pierwsze, że równoległe prowadzenie działalności w zakresie księgowości ma charakter uboczny, a po drugie, że nie zagraża ono niezależności i bezstronności księgowego. W praktyce zezwolenia takie były zawsze udzielane.

32. Owo państwo członkowskie twierdzi, że art. 21 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF stanowi, iż zgoda na łączenie wykonywania zawodu księgowego z innymi (szeroko zdefiniowanymi) rodzajami działalności jest wydawana w każdym przypadku na zwykły pisemny wniosek skierowany do izby samorządu zawodowego, o ile nie ma zagrożenia dla niezależności i bezstronności księgowego. W związku z tym przepis ten wprowadza zasadę, zgodnie z którą zezwolenie jest udzielane zawsze, a odmowa ma miejsce w wyjątkowych sytuacjach, w których nie jest przestrzegany warunek niezależności, stanowiący obecnie jedyny warunek, jaki winien być spełniony.

33. Królestwo Belgii stoi na stanowisku, że skoro art. 25 dyrektywy 2006/123 daje nawet możliwość zakazu prowadzenia działalności wielodyscyplinarnej, jeśli jest on proporcjonalny i uzasadniony w świetle celu, jakim jest ochrona niezależności i bezstronności, to procedura wydawania zgody, której jedynym celem jest zweryfikowanie, czy zostanie zachowana niezależność i bezstronność księgowych, nie narusza wymogów wynikających z tego przepisu.

34. Poza tym to państwo członkowskie kwestionuje odrzucenie przez Komisję podniesionego przez nie argumentu, zgodnie z którym alternatywne środki nie będą równie skuteczne jak zakaz. Argument ten wynika bowiem z opinii przedstawionej w sprawie Wouters i in.[7], w której rzecznik generalny P. Léger, badając, czy cel, jakim jest ochrona niezależności zawodu adwokata, można w praktyce osiągnąć w podobny sposób, lecz z wykorzystaniem środków mniej restrykcyjnych niż całkowity zakaz, doszedł do wniosku, że alternatywne środki stwarzają problemy praktyczne.

35. Zdaniem Królestwa Belgii Komisja proponuje teoretyczne środki alternatywne, lecz nie wykazuje ich przydatności do osiągnięcia zamierzonego celu. Wykazując, że sugerowane przez Komisję środki nie byłyby skuteczne na rynku takim jak belgijski rynek księgowych należących do IPCF, który jest mało skoncentrowany i charakteryzuje się obecnością mikroprzedsiębiorców, to państwo członkowskie twierdzi natomiast, że dowiodło zarówno istnienia praktycznych trudności we wdrożeniu alternatywnych środków, jak też ich nieskuteczności.

36. Jeśli chodzi o art. 21 ust. 1 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF, rzeczone państwo członkowskie podnosi, że nowe brzmienie nie sprawiło, iż zarzucane uchybienie stało się jeszcze poważniejsze. Zarówno art. 21, jak i preambuła nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF wskazują wyraźnie, że regułą ogólną jest udzielanie zezwolenia, z wyłączeniem przypadków, w których zagrożona jest niezależność i bezstronność, przy czym wykazanie tej okoliczności należy do izb samorządu zawodowego. Państwo członkowskie podkreśla, że kryteria odmowy są niedyskryminujące, z góry znane i ograniczone do przypadków przewidzianych w art. 25 dyrektywy 2006/123.

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

Ocena

37. Na wniosek Trybunału moja analiza będzie się koncentrować na kwestii możliwości zastosowania w niniejszej sprawie rozwiązania przyjętego w orzecznictwie wywodzącym się z wyroku Wouters i in.[8]. W konsekwencji skupię się na kwestii zakazu łączenia działalności.

Uwagi ogólne – w przedmiocie art. 25 dyrektywy 2006/123

38. Uważam, że konieczne jest poczynienie kilku zwięzłych uwag ogólnych odnoszących się do wykładni art. 25 dyrektywy 2006/123.

39. Artykuł 25 dyrektywy 2006/123 przewiduje badanie składające się z trzech etapów. Po pierwsze, państwa członkowskie zapewniają, że na usługodawców[9] nie nakłada się wymogów, które zobowiązują ich do prowadzenia wyłącznie danej działalności lub które ograniczają prowadzenie różnych rodzajów działalności wspólnie lub uczestniczenie w nich[10]. Po drugie, zawody regulowane[11] mogą jednakże podlegać takim wymogom, o ile jest to uzasadnione w celu zagwarantowania zgodności z uregulowaniami dotyczącymi etyki zawodowej i postępowania zawodowego, które są różne w zależności od szczególnej natury danego zawodu, oraz o ile jest to niezbędne w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności[12]. Po trzecie, w przypadku gdy wykonywanie działalności wielodyscyplinarnej jest dozwolone, państwa członkowskie czuwają nad zapobieganiem konfliktom interesów i niezgodnościom pomiędzy niektórymi rodzajami działalności, zapewnieniem niezależności i bezstronności wymaganej w przypadku niektórych rodzajów działalności oraz nad wzajemną zgodnością uregulowań dotyczących etyki zawodowej i postępowania zawodowego w przypadku różnych rodzajów działalności, w szczególności w odniesieniu do zagadnień związanych z tajemnicą zawodową.

40. Artykuł 25 dyrektywy 2006/123 ma na celu usunięcie przeszkód w prowadzeniu przez usługodawców działalności wielodyscyplinarnej. Ustawodawca uważa, że zapewnienie, aby usługodawcy mieli możliwość zaoferowania usług wielodyscyplinarnych, jest konieczne oraz leży w interesie usługobiorców, a w szczególności konsumentów[13]. Moim zdaniem wynika z tego, że zgodnie z ogólnym celem tej dyrektywy, jakim jest usunięcie barier w swobodzie przedsiębiorczości dla usługodawców w państwach członkowskich, a także barier w swobodnym przepływie usług[14], spoczywający na państwach członkowskich obowiązek jest niezależny od tego, czy istnieje konkretne ograniczenie jednej z podstawowych swobód[15].

8 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Pojęcie „usługodawcy”, zdefiniowane w art. 4 pkt 2 dyrektywy 2006/123, oznacza „każdą osobę fizyczną będącą obywatelem państwa członkowskiego lub każdą osobę prawną, o której mowa w [art. 54 TFUE], prowadzącą przedsiębiorstwo w państwie członkowskim, która oferuje lub świadczy usługę”.

10 Zobacz art. 25 ust. 1 dyrektywy 2006/123.

11 Jeśli chodzi o definicję „zawodu regulowanego”, art. 4 pkt 11 dyrektywy 2006/123 odsyła do art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych (Dz.U. 2005, L 255, s. 22), zgodnie z którym zawodem regulowanym jest „działalność zawodowa lub zespół działalności zawodowych, których podjęcie, wykonywanie, lub jeden ze sposobów wykonywania wymaga, bezpośrednio bądź pośrednio, na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych, posiadania specjalnych kwalifikacji zawodowych; w szczególności używanie tytułu zawodowego zastrzeżonego na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych dla osób posiadających odpowiednie kwalifikacje zawodowe stanowi sposób wykonywania działalności zawodowej”.

12 Zobacz art. 25 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/123.

13 Zobacz motyw 101 dyrektywy 2006/123.

14 Zobacz art. 1 ust. 1 oraz motyw 5 dyrektywy 2006/123.

15 Zobacz również podobnie M. Schlachter, Ch. Ohler, *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Baden-Baden, Nomos 2008, art. 25 pkt 1.

41. Stosunek pomiędzy zasadą a wyjątkiem, leżący u podstaw dyrektywy 2006/123 oraz, co ważniejsze, rynku wewnętrznego jako całości, ma zastosowanie także w tym wypadku: swoboda podstawowa, w której wyraża się interes Unii, stanowi zasadę, natomiast możliwość wprowadzenia przez państwo członkowskie ograniczeń tej zasady stanowi wyjątek. Z powyższego wynika, że wyjątek ten należy interpretować w sposób ścisły, inaczej niż zasadę, którą należy interpretować szeroko. Nadto wyjątek powinien być podporządkowany innym zasadom prawa Unii, w tym przede wszystkim zasadzie proporcjonalności.

42. To samo rozumowanie (jeśli chodzi o wyjątek od zasady) należy stosować w kontekście art. 25 dyrektywy 2006/123 w odniesieniu do ciężaru dowodu, który spoczywa na państwie członkowskim. Wynika to również ze sformułowania „o ile" użytego w art. 25 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/123. Należy w związku z tym odrzucić przesłankę leżącą u podstaw argumentu podniesionego przez Królestwo Belgii (między innymi w odpowiedzi na skargę), jakoby celem art. 25 dyrektywy 2006/123 było stworzenie ram dla swobody państw członkowskich w ustanawianiu przez nie zakazów prowadzenia działalności wielodyscyplinarnej. Jak słusznie podkreśla Komisja, celem tego przepisu jest bowiem – przeciwnie – zapewnienie, aby usługodawców nie poddawano wymogom, które ograniczają między innymi prowadzenie różnych rodzajów działalności wspólnie lub uczestniczenie w nich.

Uwagi szczegółowe – w przedmiocie zakazu łączenia działalności

43. Jak wynika z omówionych ram prawnych, rozpatrywany akt prawny, a mianowicie kodeks etyki zawodowej IPCF, zatwierdzony przez arrêté royal du 22 octobre 2013 (dekret królewski z dnia 22 października 2013 r.), został uchylony i zastąpiony przez kodeks etyki zawodowej IPCF zatwierdzony przez arrêté royal du 18 juillet 2017 (dekret królewski z dnia 18 lipca 2017 r.).

44. Artykuł 21 ust. 2 nowego kodeksu etyki zawodowej IPCF jest w swej istocie identyczny z art. 21 ust. 3 dawnego kodeksu etyki zawodowej IPCF [16].

45. Przepisy te zawierają bezwzględny zakaz łączenia działalności księgowego z działalnością brokera lub agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości oraz jakąkolwiek działalnością z zakresu bankowości i usług finansowych. Jest to ograniczenie odnoszące się do działalności wielodyscyplinarnej, które wyznacza zakres dostępnych usług i które stanowi przeszkodę w tworzeniu nowych modeli przedsiębiorczości.

46. Tego rodzaju zakaz jest objęty zakresem stosowania art. 25 ust. 1 dyrektywy 2006/123.

47. Ze względu na to, że księgowi należący do IPCF wykonują zawód regulowany, Królestwo Belgii może powoływać się na art. 25 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/123. Powstaje w związku z tym pytanie, czy rozpatrywany zakaz jest, po pierwsze, uzasadniony w celu zagwarantowania zgodności z uregulowaniami dotyczącymi etyki zawodowej i postępowania zawodowego, które są różne w zależności od szczególnej natury danego zawodu, oraz, po drugie, czy jest on niezbędny w celu zapewnienia niezależności i bezstronności tych zawodów. Obydwa te warunki winny być spełnione łącznie.

48. Uważam, że Królestwo Belgii nie udowodniło, aby sporny środek był niezbędny.

49. Państwo to, w celu wykazania, że rozpatrywany zakaz jest niezbędny, powołuje się na wyrok Wouters i in. [17].

16 Moja analiza odnosi się zatem do obydwu wersji kodeksu etyki.

17 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

50. Argumentacja Królestwa Belgii nie przekonuje mnie jednak, ponieważ sytuacja księgowych w Belgii znacznie się różni w tym przypadku od sytuacji adwokatów w Niderlandach, rozpatrywanej w sprawie, w której zapadł ten wyrok.

51. Wśród licznych kwestii poruszonych w wyroku Wouters i in.[18] (którym prawdopodobnie inspirował się prawodawca Unii, redagując art. 25 dyrektywy 2006/123), znajdowała się kwestia zgodności z prawem Unii[19] przepisu krajowego ustanawiającego zakaz zintegrowanej współpracy między adwokatami i biegłymi księgowymi.

52. W tym kontekście Trybunał stwierdził najpierw, że zgodnie z koncepcją obowiązującą w prawie krajowym[20] adwokat znajduje się w sytuacji niezależności względem władz publicznych, innych przedsiębiorstw oraz osób trzecich, których wpływom nie powinien podlegać. Adwokat musi w tym względzie gwarantować, iż czynności podejmowane przez niego w sprawie są uwarunkowane tylko i wyłącznie interesem klienta[21]. Trybunał stwierdził również, że zawód biegłego księgowego nie jest natomiast poddany – ani ogólnie, ani w rozpatrywanym przypadku krajowym – podobnym wymaganiom natury deontologicznej.

53. Odsyłając do opinii rzecznika generalnego P. Légera w tej sprawie[22], Trybunał podkreślił następnie, że może zaistnieć pewnego rodzaju sprzeczność pomiędzy czynnością „porady", wykonywaną przez adwokata, a czynnością „kontroli", wykonywaną przez biegłego księgowego. W tym przypadku biegły księgowy wykonywał zadania wiążące się z zatwierdzaniem sprawozdań finansowych, co wymagało badania przez niego i sprawdzania w sposób obiektywny rachunkowości jego klientów tak, aby mógł on przedstawić zainteresowanym osobom trzecim swoją osobistą opinię na temat rzetelności danych księgowych. Nie podlegał on zatem obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej, analogicznemu do tego, któremu podlega adwokat[23].

54. W tych okolicznościach Trybunał orzekł, że skutki ograniczające konkurencję nie wykraczały ponad to, co jest konieczne, aby zagwarantować właściwe wykonywanie zawodu adwokata[24].

55. Z powodów, które przedstawiam poniżej, nie uważam, aby wyrok Wouters i in.[25] mógł być pod jakimkolwiek względem użyteczny dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu.

56. W wyroku tym Trybunał nie wypowiedział się na temat obowiązków zawodowych biegłych księgowych w ramach prowadzenia działalności wielodyscyplinarnej z innymi zawodami, takimi jak te rozpatrywane w niniejszej sprawie.

57. Trybunał wypowiedział się natomiast na temat zawodu biegłego księgowego w kontekście rozróżnienia pomiędzy zawodem adwokata a zawodem biegłego księgowego, na potrzeby oceny skutków dla struktury rynku doradztwa prawnego oraz uzasadnienia zakazu prowadzenia przez adwokata praktyki wspólnie z biegłym księgowym.

58. Trybunał nie formułował w tej sprawie ogólnych uwag odnoszących się do pojęcia niezależności i bezstronności w kontekście zawodów regulowanych, a badanie, jakie przeprowadził, ograniczało się do szczególnej sytuacji adwokatów i biegłych księgowych w Niderlandach.

18 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Okoliczność, że Trybunał rozpatrywał zgodność przepisu krajowego w świetle prawa konkurencji (art. 101 TFUE), nie ma znaczenia dla niniejszej sprawy.

20 W tym przypadku prawa niderlandzkiego.

21 Zobacz wyrok z dnia 19 lutego 2002 r., Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2002:98, pkt 102).

22 Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2001:390, pkt 185, 186).

23 Zobacz wyrok z dnia 19 lutego 2002 r., Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2002:98, pkt 104).

24 Zobacz wyrok z dnia 19 lutego 2002 r., Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2002:98, pkt 109).

25 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

59. Innymi słowy, nawet gdyby uznać, że sytuacja adwokata i sytuacja biegłego księgowego, tak jak w wyroku Wouters i in.[26], jest objęta zakresem stosowania art. 25 dyrektywy 2006/123, nie oznaczałoby to, że we wszystkich sytuacjach objętych tym przepisem wniosek byłby taki sam jak ten, do którego doszedł Trybunał w tym wyroku. Pragnę w tym względzie zaznaczyć, że rzeczony wyrok znajduje się wyłącznie tytułem przykładu w podręczniku Komisji dotyczącym wdrażania dyrektywy o usługach[27].

60. Podniesiony przez Królestwo Belgii argument sprowadza się do zrównania sytuacji księgowych z sytuacją adwokatów, jeśli chodzi o ich niezależność i bezstronność. Tymczasem zawód księgowego różni się znacznie od zawodu adwokata, a zatem argumentu tego nie można uwzględnić.

61. Niezależność adwokata ma bowiem kluczowe znaczenie w jego działalności polegającej na świadczeniu doradztwa prawnego i reprezentacji przed sądem. Jak podkreślił rzecznik generalny P. Léger w swojej opinii w sprawie Wouters i in.[28], „adwokat w państwie prawa jest gwarantem skuteczności zasady dostępu jednostki do prawa i do wymiaru sprawiedliwości". Wymogi dotyczące niezależności, przestrzegania tajemnicy zawodowej oraz konieczności unikania konfliktu interesów mają właśnie na celu ułatwienie tego zadania.

62. Natomiast, jak słusznie podkreśla Komisja, księgowy należący do IPCF nie wykonuje zadań polegających na reprezentacji klientów przed organami publicznymi. Zadania księgowego dotyczą zapewnienia spójności i wiarygodności ksiąg rachunkowych. W tym kontekście może on proponować jednostce, której doradza, rozwiązania techniczne w związku z ograniczeniami ekonomicznymi, jak również sporządzać deklaracje podatkowe, deklaracje w sprawach ubezpieczeń społecznych oraz dokumenty techniczne.

63. W tych okolicznościach nie można powoływać się na rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku Wouters i in.[29] dla uzasadnienia bezwzględnego zakazu wykonywania przez księgowych działalności wielodyscyplinarnej, który to zakaz ma zapewnić ich niezależność i bezstronność.

64. W konsekwencji uważam, że art. 21 kodeksu etyki zawodowej IPCF nie jest niezbędny w celu zapewnienia niezależności i bezstronności zawodu księgowego.

Wniosek

65. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał nie stosował rozumowania przyjętego przez siebie w wyroku z dnia 19 lutego 2002 r., Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2002:98), w celu ustalenia, czy Królestwo Belgii, zakazując łączenia działalności księgowego z działalnością brokera, agenta ubezpieczeń, agenta nieruchomości lub jakąkolwiek działalnością z zakresu bankowości lub usług finansowych, uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 25 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym.

26 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Zobacz pkt 8.4.1 tego podręcznika.

28 Opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie Wouters i in. (C-309/99, EU:C:2001:390, pkt 175).

29 Wyrok z dnia 19 lutego 2002 r. (C-309/99, EU:C:2002:98).