Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 10. oktobra 2019 [1]

Zadeva C-384/18

Evropska komisija
proti

Kraljevini Belgiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Direktiva 2006/123/ES – Člen 25 – Omejitve multidisciplinarnih dejavnosti računovodij“

1. Komisija s to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija, prvič, s tem, da je po eni strani prepovedala skupno opravljanje dejavnosti računovodje in po drugi dejavnosti zavarovalnega posrednika, zavarovalnega zastopnika in nepremičninskega posrednika ter vseh bančnih dejavnosti ali finančnih storitev, in drugič, s tem, da je združenjem Institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées (inštitut za pooblaščene računovodje in davčne svetovalce, v nadaljevanju: IPCF) omogočila, da po eni strani prepovejo skupno opravljanje dejavnosti računovodje in po drugi vseh obrtnih, kmetijskih in trgovskih dejavnosti, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s členom 25 Direktive 2006/123/ES [2] in členom 49 PDEU.

2. Na zahtevo Sodišča so ti sklepni predlogi omejeni na vprašanje, ali je rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi Wouters in drugi, [3] mogoče prenesti na obravnavano zadevo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. V uvodnih izjavah 97 in 101 Direktive 2006/123 je navedeno:

„(97) V tej direktivi je treba zagotoviti nekatere določbe, ki bodo zagotavljale visoko kakovost storitev in zlasti zahteve v zvezi z informacijami in preglednostjo. Te določbe bi se morale uporabljati v primerih čezmejnega opravljanja storitev med državami članicami in v primerih storitev, ki jih v državi članici opravlja ponudnik s sedežem v tej državi članici, pri čemer njihova uporaba naj ne bi predstavljala nepotrebnih obremenitev za MSP. V nobenem primeru pa ta pravila ne bi smela preprečevati državam članicam, da v skladu s to uredbo in drugo zakonodajo Skupnosti ne bi uporabljale dodatnih ali različnih zahtev za kakovost.

[…]

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu (UL 2006, L 376, str. 36).

3 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

(101) Nujno in v interesu prejemnikov, zlasti potrošnikov, je zagotoviti, da imajo ponudniki možnost ponuditi multidisciplinarne dejavnosti in da se omejitve v zvezi s tem uvedejo zgolj zaradi zagotavljanja nepristranskosti, neodvisnosti in integritete reguliranih poklicev. To ne vpliva na omejitve ali prepovedi izvajanja določenih dejavnosti, ki imajo za cilj zagotavljanje neodvisnosti v primerih, ko država članica ponudniku storitve zaupa posebno nalogo, zlasti na področju mestnega razvoja, prav tako pa ne sme vplivati na uporabo predpisov o konkurenci.“

4. Člen 25 te direktive določa:

„1. Države članice zagotovijo, da za ponudnike ne veljajo zahteve, ki jih zavezujejo k izključnemu opravljanju določene dejavnosti ali omejujejo skupno opravljanje dejavnosti ali partnerstvo.

Takšne zahteve pa lahko veljajo za naslednje ponudnike:

(a) za regulirane poklice, če so te zahteve upravičene za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje, in potrebne za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti;

(b) za ponudnike storitev na področju certificiranja, akreditacije, tehničnega nadzora, preverjanja ali preskušanja, če so te zahteve upravičene za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti.

2. Če so multidisciplinarne dejavnosti med ponudniki iz točk (a) in (b) odstavka 1 dovoljene, države članice zagotovijo:

(a) preprečevanje nasprotja interesov in nezdružljivosti nekaterih dejavnosti;

(b) zagotovitev neodvisnosti in nepristranskosti, ki ju zahtevajo nekatere dejavnosti;

(c) da so predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje za različne dejavnosti, med seboj združljivi, zlasti glede poslovne skrivnosti.

3. V poročilu iz člena 39(1) države članice navedejo, za katere ponudnike veljajo zahteve iz odstavka 1 tega člena, vsebino teh zahtev in razloge, zaradi katerih menijo, da so upravičene.“

Belgijsko pravo

5. Člen 21 code de déontologie (kodeks poklicne etike) IPCF, ki je bil odobren z arrêté royal du 22 octobre 2013 (kraljevi odlok z dne 22. oktobra 2013) (v nadaljevanju: kodeks poklicne etike IPCF), je v obravnavanem obdobju določal:

„1. Poklic zunanjega računovodje IPCF ni združljiv z vsemi obrtnimi, kmetijskimi ali trgovskimi dejavnostmi ne glede na to, ali se opravljajo neposredno ali posredno, posamično ali povezano ali v družbi kot samozaposlena oseba, upravljavec, poslovodja, direktor podjetja ali aktivni družbenik.

2. Razen za dejavnosti iz odstavka 3 lahko združenja na podlagi predhodne pisne prošnje zunanjega računovodje IPCF odstopijo od tega pravila, če nista ogroženi neodvisnost in nepristranskost člana ter je ta dejavnost priložnostna. Združenja lahko to odločitev kadar koli prekličejo.

Svet lahko poleg tega kadar koli s splošno smernico določi odstopanja za nekatere dejavnosti s področja obrti, kmetijstva ali trgovine, ki niso navedene v odstavku 3. Svet lahko določi tudi smernice, na podlagi katerih se neskladja začasno ne uporabljajo v primeru nasledstva. Zunanji računovodja IPCF, za katerega se uporabljajo smernice, ki jih sprejme svet, mora o tem pisno obvestiti združenje.

3. Za naslednje poklicne dejavnosti se šteje, da vedno ogrožajo neodvisnost in nepristranskost zunanjega računovodje: dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zastopnika in nepremičninskega posrednika, razen dejavnosti upravitelja, ter vse bančne dejavnosti ali dejavnosti opravljanja finančnih storitev, za katere se zahteva vpis pri Autorité des Services et Marchés Financiers (organ za finančne storitve in trge) (FSMA).“

6. Kraljevi odlok z dne 22. oktobra 2013 je bil razveljavljen z arrêté royal du 18 juillet 2017 portant approbation du code de déontologie IPCF (kraljevi odlok z dne 18. julija 2017 o odobritvi kodeksa poklicne etike IPCF; v nadaljevanju: novi kodeks poklicne etike IPCF). Novi člen 21 kodeksa poklicne etike IPCF določa:

„1. Razen dejavnosti iz odstavka 2 združenja na podlagi predhodne pisne prošnje zunanjega računovodje IPCF odobrijo multidisciplinarne dejavnosti, ki se opravljajo v obliki fizične ali pravne osebe, če nista ogroženi neodvisnost in nepristranskost člana.

2. Šteje se, da naslednje poklicne dejavnosti, najsi se opravljajo v obliki fizične ali pravne osebe, vedno ogrožajo neodvisnost in nepristranskost zunanjega računovodje IPCF: dejavnost zavarovalnega posrednika ali zastopnika in nepremičninskega posrednika, razen dejavnosti upravitelja, ter vse bančne dejavnosti in vse dejavnosti opravljanja finančnih storitev, za katere se zahteva vpis pri [FSMA].“

7. Člen 458 code pénal (kazenski zakonik) z dne 8. junija 1867 v različici, veljavni v času dejanskega stanja,[4] določa:

„Zdravniki, kirurgi, zdravstveni delavci, farmacevti, babice in vse druge osebe, ki na podlagi svojega položaja ali poklica poznajo skrivnosti, ki so jim zaupane, in ki – razen kadar so pozvani, naj pričajo na sodišču ali pred parlamentarno preiskovalno komisijo, ali če so na podlagi zakona dolžni razkriti te skrivnosti – te skrivnosti razkrijejo, se kaznujejo z zaporno kaznijo od osmih dni do šestih mesecev in z denarno kaznijo od sto do petsto EUR.“

Dejansko stanje

Predhodni postopek

8. Komisija je 17. marca 2015 začela postopek EU Pilot 7402/15/GROW in od Kraljevine Belgije zahtevala, naj ji predloži informacije v zvezi s prepovedjo, da pooblaščeni računovodje kombinirajo dejavnost računovodje z nekaterimi drugimi dejavnostmi, in naj pojasni razloge, iz katerih so se lahko dejavnosti s področja obrti, kmetijstva in trgovine štele za nezdružljive s poklicem računovodje.

9. Ta država članica je na vprašanja Komisije odgovorila z dopisom z dne 29. maja 2015.

10. Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom, je navedeni državi članici 11. decembra 2015 poslala pisni opomin, v katerem je trdila, da člen 21 kodeksa poklicne etike IPCF ni v skladu s členom 25 Direktive 2006/123 in členom 49 PDEU.

11. Kraljevina Belgija je z dopisoma z dne 12. aprila in 6. julija 2016 ugovarjala očitani kršitvi ter pojasnila razloge, iz katerih meni, da je nacionalna ureditev v skladu s pravom Unije.

4 S spremembo navedenega člena, ki je začela veljati 3. avgusta 2017, so bile sankcije zvišane, tako da se kršitev obveznosti varovanja poklicne skrivnosti odslej kaznuje z zaporno kaznijo od enega leta do treh let in denarno kaznijo od sto do tisoč EUR ali zgolj z eno od teh kazni.

12. Komisija je 18. novembra 2016 na to državo članico naslovila obrazloženo mnenje, ta pa je nanj odgovorila 12. januarja 2017. Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, se je 13. julija 2017 odločila vložiti tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti. Kraljevina Belgija je 4. avgusta 2017 obvestila Komisijo o novem kodeksu poklicne etike IPCF, za katerega meni, da je v skladu s pravom Unije.

Postopek pred Sodiščem

13. Ker se Komisija ni strinjala s stališčem te države članice, je vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti. Tožba Komisije je bila vložena 8. junija 2018.

14. Na obravnavi 23. marca 2019 sta Kraljevina Belgija in Evropska komisija ustno predstavili svoja stališča.

Analiza

Trditve strank

Komisija

15. Komisija trdi, da je cilj člena 25 Direktive 2006/123 zagotoviti, da države članice ne ovirajo opravljanja multidisciplinarnih dejavnosti. Poudarja, da je bilo s členom 21(1) kodeksa poklicne etike IPCF do spremembe tega člena po eni strani prepovedano skupno opravljanje dejavnosti računovodje IPCF z vsemi obrtnimi, kmetijskimi in trgovskimi dejavnostmi in po drugi z dejavnostmi zavarovalnega posrednika ali zastopnika in nepremičninskega posrednika oziroma vsemi bančnimi dejavnostmi ali finančnimi storitvami.

16. Komisija meni, da obstajajo manj omejujoči ukrepi od tistih, ki so določeni v členu 21(1) kodeksa poklicne etike IPCF, tako da sta z njim kršena člen 25 Direktive 2006/123 in člen 49 PDEU.

17. Komisija glede spremembe člena 21 kodeksa poklicne etike IPCF opozarja, da je do nje prišlo po datumu, določenem za odgovor na obrazloženo mnenje, in da se z njo očitana kršitev nikakor ni končala. V zvezi s tem naj bi bil člen 21(2) novega kodeksa poklicne etike IPCF enak kot člen 21(3) stare različice. S členom 25(2)(a) Direktive 2006/123 naj bi bile zahteve, s katerimi je omejeno opravljanje reguliranih poklicev, podvržene presoji, tako da bi bile te zahteve upravičene zgolj za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje, in potrebe po zagotavljanju neodvisnosti in nepristranskosti teh poklicev. Vendar po mnenju Komisije popolna prepoved skupnega opravljanja dejavnosti računovodje po eni strani ter dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zastopnika in nepremičninskega posrednika oziroma vseh bančnih dejavnosti ali finančnih storitev po drugi že po svoji naravi presega, kar je potrebno za zagotovitev spoštovanja predpisov, ki urejajo poklicno etiko poklica računovodje.

18. Komisija meni, da popolna prepoved ni ukrep, potreben za doseganje zastavljenih ciljev, če obstajajo manj omejujoči ukrepi, kakršni so notranji postopki, ki lahko preprečijo nasprotje interesov na področju pretoka informacij in zagotovijo pravilno uporabo pravil o poklicni skrivnosti.

19. Komisija trdi, da se Kraljevina Belgija neupravičeno sklicuje na sodbo Wouters in drugi,[5] ker glede na okoliščine tiste zadeve rešitve Sodišča v tisti sodbi ni mogoče prenesti na obravnavano zadevo.

5 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

20. Meni, da absolutna prepoved nikakor ni sorazmerna z zastavljenim ciljem. Poleg tega naj ne bi bilo mogoče sprejeti razlogov, ki jih je navedla ta država članica, namreč skrbi za izognitev upravnim stroškom, ki bi jih povzročila uvedba notranjih ukrepov in postopkov za zagotovitev neodvisnosti in nepristranskosti računovodje, ter domnevne nezadostne naknadne kontrole.

21. Komisija glede člena 21(1) in (2) kodeksa poklicne etike IPCF, ki določa nezdružljivost poklica računovodje z vsemi obrtnimi, kmetijskimi in trgovskimi dejavnostmi, razen kadar take dejavnosti ne odobrijo strokovna združenja, trdi, da ta določba spada na področje uporabe člena 25 Direktive 2006/123. Prepoved iz člena 21(1) navedenega kodeksa naj ne bi izginila zaradi dejstva, da lahko strokovna združenja na podlagi člena 21(2) tega kodeksa na podlagi diskrecijske pravice od te prepovedi odstopijo.

22. Komisija v zvezi s členom 21 novega kodeksa poklicne etike IPCF, sprejetega 18. julija 2018, trdi, da je v tej novi različici še vedno ohranjen postopek, v katerem strokovna združenja odobrijo multidisciplinarne dejavnosti.

23. Komisija glede potrebe po omejitvi iz člena 21 novega kodeksa poklicne etike IPCF in sorazmernosti te omejitve trdi, da iz te določbe ne izhaja jasno, da lahko skupno opravljanje vseh obrtnih, kmetijskih in trgovskih dejavnosti ali, glede na novo formulacijo, „vsake druge dejavnosti“ povzroči nasprotje interesov ter še vedno škoduje strankam, drugim ponudnikom storitev in družbi v celoti. Tudi če bi bilo tako, naj zadevne omejitve ne bi mogle biti dovoljene iz istih razlogov, kot so navedeni glede omejitev multidisciplinarnih dejavnosti računovodij po eni strani ter zavarovalnih posrednikov, zavarovalnih zastopnikov in nepremičninskih posrednikov ter opravljanja vseh bančnih dejavnosti in finančnih storitev po drugi.

24. Komisija trdi, da Kraljevina Belgija ni dokazala, da manj omejujoči ukrepi od prepovedi iz člena 21 niso enako učinkoviti za doseganje navedenih ciljev.

25. Komisija sicer priznava, da računovodje v Belgiji pogosteje opravljajo dejavnost za določeno kategorijo podjetij, vendar trdi, da se njihova naloga ni spremenila, tako da niso dobili ne funkcije revizorjev ne pravice zastopanja strank pred davčnimi organi.

Kraljevina Belgija

26. Kraljevina Belgija po eni strani trdi, da s členom 25 Direktive 2006/123 državam članicam ni preprečeno, da pod nekaterimi pogoji prepovejo skupno opravljanje nekaterih reguliranih poklicev. Ta država članica po drugi strani opozarja, da spada člen 25 v poglavje V te direktive, naslovljeno „Kakovost storitev“, ki je načeloma namenjeno varstvu potrošnikov. Tako bi morale biti omejitve multidisciplinarnih dejavnosti omejene na to, kar je potrebno za zagotovitev nepristranskosti, neodvisnosti in integritete reguliranih poklicev.

27. Ta država članica meni, da so prepovedi iz člena 21(2) novega kodeksa poklicne etike IPCF (ki ustreza staremu členu 21(3) kodeksa poklicne etike IPCF) potrebne za zagotovitev neodvisnosti in nepristranskosti računovodij IPCF ter za zagotovitev strogega spoštovanja poklicne skrivnosti. Ta neodvisnost naj bi se izražala v obveznosti ravnanja izključno za račun stranke, združevanje različnih dejavnosti pa bi lahko računovodjo pripeljalo do upoštevanja premislekov, ki niso izključno povezani z interesom njegove stranke. To naj bi bilo še posebej pomembno, ker so nepremičninski, zavarovalni in borzni posredniki plačani na podlagi provizije, katere znesek je lahko višji od plačil, prejetih za dejavnost računovodje, tako da bi lahko prišlo do nasprotja interesov.

28. Poleg tega naj bi skupno opravljanje dejavnosti računovodje IPCF, za katero velja obveznost spoštovanja poklicne skrivnosti, katere kršitev pripelje do kazenskih sankcij, in drugih poklicev, za katere ne velja taka obveznost, ogrozilo zmožnost računovodje zagotoviti spoštovanje navedene obveznosti.

29. Kraljevina Belgija zavrača trditev Komisije, da naj bi dejstvo, da je obveznost spoštovanja poklicne skrivnosti omejena, pomenilo, da zadevna prepoved ni potrebna. Iz sodbe Wouters in drugi[6] naj bi izhajalo, da zadostuje „določena nezdružljivost“ med obveznostmi poklica odvetnika po eni strani in poklica računovodje po drugi, da bi se upravičila prepoved sodelovanja med tema poklicema.

30. V zvezi s sorazmernostjo zadevne omejitve ta država članica trdi, da v členu 25(1)(a) Direktive 2006/123 ni določena nobena omejitev, ki bi jo bilo treba po njeni naravi šteti za neupravičeno. Poleg tega naj bi bila omejitev iz člena 21 kodeksa poklicne etike IPCF sorazmerna, ker naj z njo ne bi bila uvedena splošna in absolutna prepoved vseh multidisciplinarnih dejavnosti, ampak naj bi se nanašala zgolj na natančno določene dejavnosti. Alternativni ukrepi naj za ohranitev neodvisnosti poklica računovodje IPCF in obveznosti spoštovanja poklicne skrivnosti, ki mu je naložena, ne bi bili tako učinkoviti.

31. Kraljevina Belgija v zvezi z nezdružljivostjo poklica računovodje z vsemi obrtnimi, kmetijskimi in trgovskimi dejavnostmi trdi, da je bila s členom 21 kodeksa poklicne etike IPCF določena možnost odstopanja od te prepovedi z dovoljenjem strokovnih združenj, če sta izpolnjena dva pogoja, po eni strani, da je vzporedna dejavnost računovodje priložnostna, in po drugi, da nista ogroženi neodvisnost in nepristranskost računovodje. V praksi naj bi bilo dovoljenje vedno izdano.

32. Ta država članica trdi, da člen 21 novega kodeksa poklicne etike IPCF določa, da je skupno opravljanje poklica računovodje z drugimi široko opredeljenimi dejavnostmi vedno odobreno na podlagi enostavne pisne prošnje, naslovljene na strokovna združenja, če ne škoduje neodvisnosti in nepristranskosti računovodje. Zato naj bi bil s to določbo uveden sistem, v katerem je dovoljenje vedno izdano, zavrnitev pa je mogoča le izjemoma, če ni spoštovan pogoj neodvisnosti, ki naj bi bil odslej edini pogoj, ki ga je treba izpolniti.

33. Kraljevina Belgija meni, da je s členom 25 Direktive 2006/123 omogočena celo prepoved multidisciplinarnih dejavnosti, če je sorazmerna in upravičena glede na cilj ohranjanja neodvisnosti in nepristranskosti, zato s postopkom odobritve, katerega edini cilj je preveriti, ali sta ohranjeni neodvisnost in nepristranskost računovodij, niso kršene zahteve iz tega člena.

34. Ta država članica poleg tega izpodbija to, da je Komisija zavrnila njeno trditev, da alternativni ukrepi niso tako učinkoviti kot prepoved. Ta trditev naj bi namreč izhajala iz sklepnih predlogov v zadevi Wouters in drugi,[7] v katerih je generalni pravobranilec P. Léger preučil, ali je mogoče cilj varstva neodvisnosti odvetnikov v praksi doseči na podoben način, vendar z manj omejujočimi ukrepi, kot je popolna prepoved, in ugotovil, da alternativni ukrepi povzročajo praktične težave.

35. Po mnenju Kraljevine Belgije Komisija predlaga teoretične alternativne ukrepe, ne dokaže pa, ali je z njimi možno doseči zastavljeni cilj. Ta država članica dokazuje, da ukrepi, ki jih je predlagala Komisija, ne bi bili učinkoviti na trgu, kakršen je belgijski trg računovodij IPCF, na katerem je koncentracija majhna in za katerega je značilen obstoj zelo majhnih družb, in nasprotno meni, da je dokazala praktične težave izvajanja alternativnih ukrepov in njihovo neučinkovitost.

6 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, točka 104).

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

36. V zvezi s členom 21(1) novega kodeksa poklicne etike IPCF navedena država članica trdi, da zaradi nove formulacije očitana neizpolnitev obveznosti ni še težja. Iz člena 21 in preambule novega kodeksa poklicne etike IPCF naj bi jasno izhajalo, da je splošno pravilo dovoljenje, razen če to ne škoduje neodvisnosti in nepristranskosti, kar morajo dokazati strokovna združenja. Ta država članica poudarja, da merila za zavrnitev niso diskriminatorna, da so vnaprej poznana in da niso omejena na primere, navedene v členu 25 Direktive 2006/123.

Presoja

37. Na zahtevo Sodišča se bom v preučitvi osredotočil na vprašanje, ali je mogoče za obravnavano zadevo uporabiti sodno prakso, ki izhaja iz sodbe Wouters in drugi.[8] Zato se bom osredotočil na vprašanje prepovedi skupnega opravljanja dejavnosti.

Splošno – člen 25 Direktive 2006/123

38. Menim, da je potrebnih nekaj kratkih splošnih pripomb glede razlage člena 25 Direktive 2006/123.

39. S členom 25 Direktive 2006/123 je določen tristopenjski preizkus. Prvič, države članice zagotovijo, da za ponudnike[9] ne veljajo zahteve, ki jih zavezujejo k izključnemu opravljanju določene dejavnosti ali omejujejo skupno opravljanje dejavnosti ali partnerstvo.[10] Drugič, za regulirane poklice[11] lahko vendarle veljajo take zahteve, če so upravičene za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje, in potrebne za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti.[12] Tretjič, kadar so take multidisciplinarne dejavnosti dovoljene, države članice zagotovijo preprečevanje nasprotja interesov in nezdružljivosti nekaterih dejavnosti, neodvisnost in nepristranskost, ki ju zahtevajo nekatere dejavnosti, in to, da so predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje za različne dejavnosti, med seboj združljivi, zlasti glede poklicne skrivnosti.

40. Namen člena 25 Direktive 2006/123 je odstraniti ovire za multidisciplinarne dejavnosti ponudnikov storitev. Zakonodajalec meni, da je nujno in v interesu prejemnikov, zlasti potrošnikov, zagotoviti, da imajo ponudniki možnost ponuditi multidisciplinarne dejavnosti.[13] Menim, da iz tega sledi, da glede na splošni cilj te direktive, ki je odpraviti ovire, ki ponudnikom onemogočajo svobodo ustanavljanja, in ovire za prosti pretok storitev,[14] obveznost držav članic ni odvisna od obstoja konkretne ovire za temeljno svoboščino.[15]

41. Razmerje med pravilom in izjemo, na katerem temelji vsa Direktiva 2006/123 in, kar je pomembneje, notranji trg v celoti, se uporablja tudi v tem primeru: temeljna svoboščina, ki je izraz interesa Unije, pomeni pravilo, medtem ko je možnost države članice, da to pravilo omeji, izjema. Iz tega izhaja, da je treba to izjemo drugače kot pravilo, ki se razlaga široko, razlagati ozko. Poleg tega mora biti izjema v skladu z drugimi načeli prava Unije, med drugim zlasti z načelom sorazmernosti.

8 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Člen 4, točka 2, Direktive 2006/123 opredeljuje izraz „ponudnik“ kot „vsako fizično osebo, ki je državljan države članice, ali vsako pravno osebo, kakor je navedeno [v členu 54 PDEU], s sedežem v državi članici, ki ponuja ali opravlja storitev“.

10 Glej člen 25(1) Direktive 2006/123.

11 V zvezi z opredelitvijo „reguliranega poklica“ člen 14, točka 11, Direktive 2006/123 napotuje na člen 3(1) Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2005/36/ES z dne 7. septembra 2005 o priznavanju poklicnih kvalifikacij (UL 2005, L 255, str. 22, ter popravki v UL 2007, L 271, str. 18, UL 2008, L 93, str. 28, UL 2009, L 33, str. 49 in UL 2014, L 305, str. 115), na podlagi katerega je reguliran poklic „poklicna dejavnost ali skupina poklicnih dejavnosti, katerih dostop do, opravljanje ali enega od načinov opravljanja neposredno ali posredno določajo zakoni ali drugi predpisi glede posebnih poklicnih kvalifikacij; način opravljanja dejavnosti zajema zlasti uporabo poklicnega naziva, ki je z zakoni ali drugimi predpisi omejen na imetnike določene poklicne kvalifikacije“.

12 Glej člen 25(1)(a) Direktive 2006/123.

13 Glej uvodno izjavo 101 Direktive 2006/123.

14 Glej člen 1(1) in uvodno izjavo 5 Direktive 2006/123.

15 Glej v tem smislu tudi Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, člen 25, točka 1.

42. Tako je treba v okviru člena 25 Direktive 2006/123 za odstopanje od pravila uporabiti isto sklepanje kot za dokazno breme, ki bremeni državo članico. To izhaja tudi iz besede „če“ v členu 25(1)(a) Direktive 2006/123. V zvezi s tem je treba zavrniti predpostavko, na kateri temelji trditev Kraljevine Belgije, ki jo je ta navedla med drugim v odgovoru na tožbo, da je cilj člena 25 Direktive 2006/123 opredeliti svobodo držav članic, da določijo prepoved opravljanja multidisciplinarnih dejavnosti. Cilj te določbe je namreč, kot upravičeno poudarja Komisija, nasprotno zagotoviti, da za ponudnike storitev ne veljajo zahteve, ki med drugim omejujejo skupno opravljanje dejavnosti ali partnerstvo.

Konkretno – prepoved skupnega opravljanja dejavnosti

43. Kot je razvidno iz predstavitve pravnega okvira, je bila zadevna ureditev – namreč kodeks poklicne etike IPCF, odobren s kraljevim odlokom z dne 22. oktobra 2013 – razveljavljena in nadomeščena s kodeksom poklicne etike IPCF, odobrenim s kraljevim odlokom z dne 18. julija 2017.

44. Člen 21(2) novega kodeksa poklicne etike IPCF je v bistvu enak členu 21(3) starega kodeksa poklicne etike IPCF. [16]

45. Te določbe vsebujejo absolutno prepoved skupnega opravljanja dejavnosti računovodje ter dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zastopnika in nepremičninskega posrednika ter vseh bančnih dejavnosti in finančnih storitev. Gre za omejitev, ki velja za multidisciplinarne dejavnosti ter ki omejuje nabor možnih storitev in ovira vzpostavitev novih poslovnih modelov.

46. Taka prepoved spada na področje uporabe člena 25(1) Direktive 2006/123.

47. Ker računovodje IPCF opravljajo reguliran poklic, se lahko Kraljevina Belgija sklicuje na člen 25(1)(a) Direktive 2006/123. Zato se postavlja vprašanje, ali je zadevna prepoved, prvič, upravičena za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje, in drugič, potrebna za zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti teh poklicev. Ta pogoja morata biti izpolnjena kumulativno.

48. Ocenjujem, da Kraljevina Belgija ni dokazala, da je sporni ukrep potreben.

49. Ta država se, da bi dokazala potrebnost zadevne prepovedi, sklicuje na sodbo Wouters in drugi. [17]

50. Vendar me trditve Kraljevine Belgije niso prepričale, ker je položaj računovodij v Belgiji v obravnavani zadevi bistveno drugačen od položaja odvetnikov na Nizozemskem, za kakršnega je šlo v zadevi, v kateri je bila izdana tista sodba.

51. Med številnimi vprašanji, obravnavanimi v sodbi Wouters in drugi, [18] ki je nedvomno navdihnila zakonodajalca Unije pri sestavljanju člena 25 Direktive 2006/123, je vprašanje, ali je s pravom Unije združljiva [19] nacionalna ureditev, s katero so prepovedane mešane družbe civilnega prava med odvetniki in računovodji.

16 Moja preučitev velja torej za obe različici kodeksa poklicne etike.

17 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Dejstvo, da je Sodišče obravnavalo združljivost nacionalne ureditve z vidika konkurenčnega prava (člen 101 PDEU), v okviru obravnavane zadeve ni pomembno.

52. V tem okviru je Sodišče najprej ugotovilo, da odvetnik glede na koncepte iz nacionalne ureditve [20] v razmerju do javne oblasti, drugih gospodarskih subjektov in tretjih, pod katerih vplivom nikoli ne sme biti, ni odvisen. Odvetnik mora v tem smislu zagotavljati, da so vse dejavnosti, ki jih v določeni zadevi izvaja, v izključnem interesu stranke. [21] Sodišče je prav tako ugotovilo, da nasprotno za poklic računovodje na splošno in natančneje v obravnavani nacionalni zadevi ne veljajo primerljive zahteve poklicnega ravnanja.

53. Sodišče je napotilo na sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v tej zadevi [22] in nato poudarilo, da lahko obstaja določena nezdružljivost med „svetovalnimi“ dejavnostmi odvetnika in „nadzornimi“ dejavnostmi računovodje. V tisti zadevi je bil namreč računovodja zadolžen za potrditev računovodskih izkazov, kar pomeni, da je izvedel objektivni pregled in revizijo računovodskih izkazov svojih strank, tako da je lahko zainteresiranim tretjim sporočil svoje osebno mnenje glede zanesljivosti teh računovodskih podatkov. Zato zanj ni veljala poklicna skrivnost, ki bi bila primerljiva z odvetnikovo. [23]

54. V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da omejevalni učinki na konkurenco ne presegajo tistega, kar je potrebno za zagotovitev pravilnega opravljanja odvetniškega poklica. [24]

55. Ni mi jasno, kako bi lahko bila sodba Wouters in drugi [25] koristna za rešitev tega spora, in to iz naslednjih razlogov.

56. Sodišče se v tisti sodbi ni izreklo o tem, katere poklicne obveznosti imajo računovodje, ko opravljajo multidisciplinarne dejavnosti z drugimi poklici, kot so ti, za katere gre v tej zadevi.

57. Se je pa Sodišče izreklo o poklicu računovodje v okviru razlikovanja med poklicem odvetnika in poklicem računovodje, zato da bi ocenilo posledice za strukturo trga na področju pravnega svetovanja in upravičenje prepovedi, da ima odvetnik skupno prakso z računovodjo.

58. Sodišče v tisti zadevi sploh ni podalo splošnih ugotovitev o pojmih neodvisnosti in nepristranskosti v okviru reguliranih poklicev, ampak se je omejilo na konkretni položaj odvetnikov in računovodij na Nizozemskem.

59. Drugače povedano, tudi če bi se moralo šteti, da spadata položaj odvetnika in položaj računovodje, tako kot v sodbi Wouters in drugi, [26] na področje uporabe člena 25 Direktive 2006/123, to ne bi pomenilo, da bi morali vsi položaji, ki jih zajema ta določba, privesti do enakega rezultata, kot je ta, do katerega je prišlo Sodišče v tisti sodbi. V zvezi z s tem opozarjam, da je navedena sodba v priročniku Komisije za izvajanje direktive o storitvah vključena zgolj kot primer. [27]

60. Posledica trditve Kraljevine Belgije je, da se položaj računovodij v zvezi z njihovo neodvisnostjo in nepristranskostjo izenačuje s položajem odvetnikov. Vendar je poklic računovodje bistveno drugačen od poklica odvetnika, zato te trditve ni mogoče sprejeti.

20 V obravnavanem primeru nizozemske.

21 Glej sodbo z dne 19. februarja 2002, Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2002:98, točka 102).

22 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2001:390, točki 185 in 186).

23 Glej sodbo z dne 19. februarja 2002, Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2002:98, točka 104).

24 Glej sodbo z dne 19. februarja 2002, Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2002:98, točka 109).

25 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Glej točko 8.4.1 tega priročnika.

61. Neodvisnost odvetnika je namreč bistvena pri njegovi dejavnosti pomoči in zastopanja pred sodišči. Generalni pravobranilec P. Léger je v sklepnih predlogih v zadevi Wouters in drugi [28] poudaril, da „odvetnik v pravni državi zagotavlja učinkovitost načela dostopa posameznikov do prava in sodišč“. Prav ta naloga se želi omogočiti z zahtevami po neodvisnosti, spoštovanju poklicne skrivnosti in potrebi po preprečevanju nasprotja interesov.

62. Računovodja IPCF pa, kot upravičeno poudarja Komisija, ne opravlja nalog zastopanja strank pred javnimi organi. Naloga računovodje je doseči skladnost in verodostojnost računovodskih izkazov. V tem okviru lahko subjektu, ki mu svetuje, predlaga tehnične odgovore v zvezi z ekonomskimi omejitvami ter pripravi davčne napovedi družbe in tehnične dokumente.

63. V teh okoliščinah se za to, da se upraviči absolutna prepoved, da računovodja opravlja multidisciplinarno dejavnost – in to zaradi zagotovitve njegove neodvisnosti in nepristranskosti – ni mogoče sklicevati na rešitev Sodišča iz sodbe Wouters in drugi. [29]

64. Zato menim, da člen 21 kodeksa poklicne etike IPCF ni potreben za zagotovitev neodvisnosti in nepristranskosti poklica računovodje.

Predlog

65. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj za odločitev, ali je Kraljevina Belgija s tem, da je po eni strani prepovedala skupno opravljanje dejavnosti računovodje in po drugi dejavnosti zavarovalnega posrednika, zavarovalnega zastopnika in nepremičninskega posrednika ter vseh bančnih dejavnosti ali finančnih storitev, izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s členom 25 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu, ne uporabi premislekov, ki jih je sprejelo v sodbi z dne 19. februarja 2002, Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2002:98).

28 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi Wouters in drugi (C-309/99, EU:C:2001:390, točka 175).

29 Sodba z dne 19. februarja 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).