Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 27ης Φεβρουαρίου 2020*

«Παράβαση κράτους μέλους – Άρθρο 49 ΣΛΕΕ – Υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά – Οδηγία 2006/123/ΕΚ – Άρθρο 25, παράγραφοι 1 και 2 – Περιορισμοί στις πολλαπλών ειδικοτήτων δραστηριότητες των λογιστών»

Στην υπόθεση C-384/18,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 258 ΣΛΕΕ λόγω παραβάσεως, ασκηθείσα στις 8 Ιουνίου 2018,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την E. Τσερέπα-Lacombe και τον L. Malferrari,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου του Βελγίου, εκπροσωπούμενου από τις L. Van den Broeck, M. Jacobs και C. Pochet, επικουρούμενες από την C. Smits και τον D. Grisay, avocats, από την M. Vossen καθώς και από τους G. Lievens και F. Haemers,

καθού,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Βηλαρά, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, (εισηγητή), D. Šváby, K. Jürimäe και N. Piçarra, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: V. Giacobbo-Peyronnel, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Μαΐου 2019,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Οκτωβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας λογιστή, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, και επιτρέποντας στα τμήματα του Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (επαγγελματικού επιμελητηρίου εγκεκριμένων λογιστών και φοροτεχνικών, στο εξής: IPCF) να απαγορεύουν την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2006, L 376, σ. 36), καθώς και από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

I. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

2 Οι αιτιολογικές σκέψεις 97 και 101 της οδηγίας 2006/123 έχουν ως εξής:

«(97) Είναι αναγκαίο να προβλεφθούν στην παρούσα οδηγία ορισμένοι κανόνες για την υψηλή ποιότητα των υπηρεσιών οι οποίες εξασφαλίζουν, ιδίως, την τήρηση απαιτήσεων ενημέρωσης και διαφάνειας. Οι κανόνες αυτοί θα πρέπει να ισχύουν τόσο σε περιπτώσεις διασυνοριακής παροχής υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών όσο και σε περιπτώσεις υπηρεσιών που παρέχονται σε κράτος μέλος από πάροχο υπηρεσιών εγκατεστημένο σε αυτό, χωρίς να επιβάλλουν άσκοπες επιβαρύνσεις στις ΜΜΕ. Οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να εμποδίζουν τα κράτη μέλη από το να εφαρμόζουν, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία και το λοιπό κοινοτικό δίκαιο, πρόσθετες ή διαφορετικές απαιτήσεις ποιότητας.

[…]

(101) Το συμφέρον των αποδεκτών, και ιδίως των καταναλωτών, επιβάλλει να εξασφαλισθεί η δυνατότητα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες πολλαπλών ειδικοτήτων και ότι οι περιορισμοί εν προκειμένω περιορίζονται κατά τον βαθμό που απαιτείται, προκειμένου να εξασφαλισθεί η αμεροληψία, η ανεξαρτησία και η ακεραιότητα των νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων. Αυτό δεν θίγει τους περιορισμούς ή τις απαγορεύσεις άσκησης ορισμένων δραστηριοτήτων που στοχεύουν στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κράτος μέλος αναθέτει σε πάροχο υπηρεσιών συγκεκριμένο καθήκον κυρίως στον τομέα της αστικής ανάπτυξης, ούτε […] θίγει την εφαρμογή των κανόνων περί ανταγωνιστικότητας.»

3 Το άρθρο 25 της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι πάροχοι να μην υπόκεινται σε απαιτήσεις που τους υποχρεώνουν να ασκούν αποκλειστικά συγκεκριμένη δραστηριότητα ή που περιορίζουν την άσκηση από κοινού ή σε εταιρική σχέση διαφορετικών δραστηριοτήτων.

Εντούτοις, οι ακόλουθοι πάροχοι μπορούν να υπόκεινται σε τέτοιες απαιτήσεις:

α) τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα, κατά τον βαθμό που αυτό δικαιολογείται για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς οι οποίοι ποικίλλουν λόγω της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος, και που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας τους·

β) οι πάροχοι υπηρεσιών πιστοποίησης, τεχνικού ελέγχου ή δοκιμών, κατά τον βαθμό που αυτό δικαιολογείται για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας τους και της ακεραιότητάς τους.

2. Όταν επιτρέπεται η άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων μεταξύ των παρόχων που μνημονεύουν τα στοιχεία α) και β) της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε:

α) να προλαμβάνονται οι συγκρούσεις συμφερόντων και τα ασυμβίβαστα μεταξύ ορισμένων δραστηριοτήτων·

β) να εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία που απαιτούν ορισμένες δραστηριότητες·

γ) να εξασφαλίζεται ότι οι επαγγελματικοί δεοντολογικοί κανόνες διαφορετικών δραστηριοτήτων συμβιβάζονται μεταξύ τους, ιδίως όσον αφορά το επαγγελματικό απόρρητο.

3. Στην έκθεση που προβλέπεται στο άρθρο 39, παράγραφος 1, στοιχείο γ), τα κράτη μέλη δηλώνουν τους παρόχους που υπόκεινται στις απαιτήσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το περιεχόμενο των απαιτήσεων και τους λόγους για τους οποίους θεωρούν ότι είναι δικαιολογημένες.»

4 Η αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ 2015, L 141, σ. 73), έχει ως εξής:

«Υπηρεσίες άμεσα συγκρίσιμες θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ομοίως, όταν παρέχονται από επαγγελματία που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας. Προκειμένου να διαφυλαχθούν τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ο "Χάρτης"), όσον αφορά τους νόμιμους ελεγκτές, τους εξωτερικούς λογιστές και τους φορολογικούς συμβούλους, οι οποίοι, σε ορισμένα κράτη μέλη, δικαιούνται να υπερασπίζονται ή να εκπροσωπούν έναν πελάτη στα πλαίσια δικαστικών διαδικασιών ή να διαπιστώνουν τη νομική του θέση, οι πληροφορίες τις οποίες αποκτούν κατά την εκτέλεση αυτών των καθηκόντων δεν θα πρέπει να υπόκεινται στις υποχρεώσεις αναφοράς που προβλέπονται από την παρούσα οδηγία.»

Β. Το βελγικό δίκαιο

5 Το άρθρο 21 του code de déontologie de l'IPCF (κώδικα δεοντολογίας του IPCF), όπως εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 22ας Οκτωβρίου 2013 (*Moniteur belge* της 21ης Νοεμβρίου 2013, σ. 86547, στο εξής: παλαιός κώδικας δεοντολογίας του IPCF), όριζε τα εξής:

«§ 1. Το επάγγελμα του εξωτερικού λογιστή του IPCF είναι ασυμβίβαστο με κάθε βιοτεχνική, γεωργική ή εμπορική δραστηριότητα, η οποία, άμεσα ή έμμεσα, ατομικά ή στο πλαίσιο ενώσεως ή εταιρικής σχέσεως, ασκείται αυτοτελώς, με την ιδιότητα του διαχειριστή, διευθυντικού στελέχους, διευθυντή επιχειρήσεως ή ομόρρυθμου εταίρου.

§ 2. Εξαιρουμένων των δραστηριοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο 3, τα [Τμήματα επαγγελματικών θεμάτων του IPCF] δύνανται, κατόπιν γραπτής αιτήσεως εξωτερικού λογιστή του IPCF, να παρεκκλίνουν από τον κανόνα αυτόν, εφόσον δεν διακυβεύονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του μέλους και η δραστηριότητα αυτή είναι παρεπόμενη. Η απόφαση αυτή μπορεί οποτεδήποτε να ανακληθεί από τα τμήματα.

Το Συμβούλιο μπορεί επιπλέον να προβλέψει παρεκκλίσεις μέσω γενικής οδηγίας για ορισμένες δραστηριότητες του βιοτεχνικού, του γεωργικού ή του εμπορικού τομέα, διαφορετικές από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 3. Το Συμβούλιο μπορεί επίσης να εκδώσει οδηγίες δυνάμει των οποίων τα ασυμβίβαστα δεν εφαρμόζονται προσωρινώς σε περίπτωση διαδοχής. Ο εξωτερικός λογιστής του IPCF, ο οποίος υπόκειται στις οδηγίες που εκδίδει το Συμβούλιο, οφείλει να ενημερώσει γραπτώς το Τμήμα σχετικά.

§ 3. Οι ακόλουθες επαγγελματικές δραστηριότητες θεωρείται πάντοτε ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του εξωτερικού λογιστή: εκείνες του μεσίτη ασφαλίσεων ή του ασφαλιστικού πράκτορα, του μεσίτη ακινήτων, εξαιρουμένης της δραστηριότητας του διαχειριστή πολυκατοικίας, και όλες οι δραστηριότητες παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στην Autorité des Services et Marchés Financiers [Επιτροπή Χρηματοπιστωτικών Υπηρεσιών και Αγορών] (FSMA).»

6 Το άρθρο 21 του code de déontologie de l'IPCF, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 18ης Ιουλίου 2017 (*Moniteur belge* της 14ης Αυγούστου 2017, σ. 79692, στο εξής: νέος κώδικας δεοντολογίας του IPCF), ορίζει τα ακόλουθα:

«§ 1. Με την επιφύλαξη των δραστηριοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2, τα Τμήματα παρέχουν την άδεια για την άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων από φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κατόπιν γραπτής αιτήσεως εξωτερικού λογιστή του IPCF, εφόσον δεν διακυβεύονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του μέλους.

§ 2. Οι ακόλουθες επαγγελματικές δραστηριότητες, ανεξαρτήτως του αν ασκούνται από φυσικό ή από νομικό πρόσωπο, θεωρείται πάντοτε ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του εξωτερικού λογιστή του IPCF: εκείνες του μεσίτη ασφαλίσεων ή του ασφαλιστικού πράκτορα, του μεσίτη ακινήτων, εξαιρουμένης της δραστηριότητας του διαχειριστή πολυκατοικίας, καθώς και όλες οι δραστηριότητες παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στην Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA).»

7 Το άρθρο 458 του code pénal du 8 juin 1867 (ποινικού κώδικα της 8ης Ιουνίου 1867) (*Moniteur belge* της 9ης Ιουνίου 1867, σ. 3133), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, προέβλεπε τα εξής:

«Οι ιατροί, οι χειρουργοί, οι νοσηλευτές, οι φαρμακοποιοί, οι μαίες και όλα τα άλλα πρόσωπα στα οποία, λόγω της καταστάσεως ή του επαγγέλματός τους, γνωστοποιούνται εμπιστευτικώς απόρρητες πληροφορίες και τα οποία αποκαλύπτουν τις πληροφορίες αυτές, εξαιρουμένων των περιπτώσεων στις οποίες καλούνται να καταθέσουν ως μάρτυρες ενώπιον της δικαιοσύνης (ή εξεταστικής επιτροπής της Βουλής) και των περιπτώσεων στις οποίες υποχρεούνται εκ του νόμου να αποκαλύψουν τις εν λόγω πληροφορίες, τιμωρούνται με φυλάκιση οκτώ ημερών έως έξι μηνών και με χρηματική ποινή εκατό έως πεντακοσίων ευρώ.»

II. Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

8 Στις 17 Μαρτίου 2015 η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία EU Pilot 7402/15/GROW ζητώντας από τις βελγικές αρχές να της παράσχουν πληροφορίες σχετικά με την απαγόρευση, στους εγκεκριμένους λογιστές, να συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους με ορισμένες άλλες δραστηριότητες, καθώς και σχετικά με τους λόγους για τους οποίους οι δραστηριότητες του βιοτεχνικού, του γεωργικού και του εμπορικού τομέα μπορούσαν να θεωρηθούν ασυμβίβαστες με το επάγγελμα του λογιστή.

9 Το Βασίλειο του Βελγίου απάντησε στις ερωτήσεις της Επιτροπής με έγγραφο της 29ης Μαΐου 2015.

10 Η Επιτροπή, κρίνοντας ανεπαρκή την παρασχεθείσα αιτιολογία των περιορισμών που προέβλεπε η εθνική ρύθμιση, απέστειλε στο Βασίλειο του Βελγίου, στις 11 Δεκεμβρίου 2015, προειδοποιητική επιστολή στην οποία υποστήριζε ότι το άρθρο 21 του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF δεν ήταν σύμφωνο με το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 και με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

11 Με έγγραφα της 12ης Απριλίου και της 6ης Ιουλίου 2016, το Βασίλειο του Βελγίου αμφισβήτησε την προσαπτόμενη σε αυτό παράβαση και εξήγησε τους λόγους για τους οποίους θεωρούσε ότι η εθνική ρύθμιση ήταν σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης.

12 Στις 18 Νοεμβρίου 2016 η Επιτροπή απηύθυνε στο Βασίλειο του Βελγίου αιτιολογημένη γνώμη επί της οποίας το τελευταίο απάντησε στις 12 Ιανουαρίου και στις 13 Φεβρουαρίου 2017.

13 Η Επιτροπή, μη θεωρώντας ικανοποιητική την απάντηση αυτή, αποφάσισε, στις 13 Ιουλίου 2017, να ασκήσει προσφυγή λόγω παραβάσεως.

14 Στις 4 Αυγούστου 2017 το Βασίλειο του Βελγίου κοινοποίησε στην Επιτροπή τον νέο κώδικα δεοντολογίας του IPCF, επισημαίνοντας ότι ο νέος κώδικας είναι σύμφωνος με το δίκαιο της Ένωσης.

15 Η Επιτροπή, μη συμμεριζόμενη την άποψη του Βασιλείου του Βελγίου, άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

III. Επί της προσφυγής

A. Επί του εύρους του αντικειμένου της προσφυγής

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

16 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η θέσπιση του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF μετά την εκπνοή της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας δεν κατήργησε τον περιορισμό που προέβλεπε το άρθρο 21 του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF και, ως εκ τούτου, δεν έθεσε τέρμα στην προσαπτόμενη παράβαση. Ειδικότερα, κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, όχι μόνον το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF είναι πανομοιότυπο με το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, αλλά, επιπλέον, το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, γενικεύοντας την υποχρέωση λήψης άδειας προς άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων, επέτεινε τη σοβαρότητα της παράβασης.

17 Το Βασίλειο του Βελγίου δεν αμφισβητεί ότι το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF. Αντιθέτως, όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή δεν

επέτεινε τη σοβαρότητα της προσαπτόμενης παράβασης, καθόσον το σύστημα που καθιερώνει η εν λόγω διάταξη στηρίζεται πλέον στην κατ' αρχήν χορήγηση της άδειας ενώ η άρνηση χορήγησής της προβλέπεται μόνον κατ' εξαίρεση.

2. Εκτίμηση του Δικαστηρίου

18 Προκειμένου να προσδιοριστεί το εύρος του αντικειμένου της κρινόμενης προσφυγής λόγω παραβάσεως, επισημαίνεται ότι η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του κράτους μέλους ως είχε κατά την εκπνοή της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας, ενώ ενδεχόμενες μεταγενέστερες μεταβολές δεν λαμβάνονται υπόψη από το Δικαστήριο (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2019, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-729/17, EU:C:2019:534, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

19 Σε περίπτωση μεταγενέστερης τροποποίησης της εθνικής νομοθετικής ρύθμισης που βάλλεται στο πλαίσιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, το αντικείμενο της προσφυγής δεν μεταβάλλεται αν η Επιτροπή επαναλάβει κατά της ρύθμισης που προέκυψε από την τροποποίηση τις αιτιάσεις που διατύπωσε σε σχέση με την προϊσχύσασα ρύθμιση, υπό την προϋπόθεση ότι οι δύο εθνικές ρυθμίσεις έχουν πανομοιότυπο περιεχόμενο (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2019, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-729/17, EU:C:2019:534, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

20 Αντιθέτως, το αντικείμενο της διαφοράς δεν μπορεί να διευρυνθεί ώστε να καλύπτει υποχρεώσεις που απορρέουν από νέες διατάξεις των οποίων αντίστοιχες δεν υπήρχαν στο αρχικό κείμενο της επίμαχης πράξης, διότι τούτο θα συνιστούσε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για τη διαπίστωση παραβάσεως (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2019, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-729/17, EU:C:2019:534, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Δεδομένου ότι η Επιτροπή, στο δικόγραφο της προσφυγής της και στο υπόμνημα απαντήσεώς της, επαναλαμβάνει, ως προς τον νέο κώδικα δεοντολογίας του IPCF, τις αιτιάσεις που διατύπωσε αρχικώς με την αιτιολογημένη γνώμη της, πρέπει να διαπιστωθεί εάν τούτο συνεπάγεται μεταβολή του αντικειμένου της προσφυγής.

22 Εν προκειμένω, κατά πρώτον, επισημαίνεται –και τούτο δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους– ότι το περιεχόμενο του άρθρου 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF είναι πανομοιότυπο με εκείνο του άρθρου 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF. Ειδικότερα, οι δύο αυτές διατάξεις προβλέπουν, κατ' ουσίαν, ότι οι δραστηριότητες του μεσίτη ασφαλίσεων ή του ασφαλιστικού πράκτορα, του μεσίτη ακινήτων, εξαιρουμένης της δραστηριότητας του διαχειριστή πολυκατοικίας, καθώς και όλες οι δραστηριότητες παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στην Autorité des services et marchés financiers θεωρείται πάντοτε ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του εξωτερικού λογιστή του IPCF.

23 Κατά δεύτερον, ενώ το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF προέβλεπε ότι τα εκτελεστικά τμήματα του IPCF (στο εξής: τμήματα επαγγελματικών θεμάτων) μπορούσαν να παρεκκλίνουν από την απαγόρευση της από κοινού άσκησης του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF, αφενός, και βιοτεχνικών, γεωργικών και εμπορικών δραστηριοτήτων, αφετέρου, χορηγώντας σχετική άδεια, υπό την προϋπόθεση ότι μια τέτοια παρέκκλιση δεν θα είχε ως αποτέλεσμα να διακυβεύονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του λογιστή του IPCF και υπό τον όρο ότι η τελευταία αυτή δραστηριότητα θα είχε παρεπόμενο χαρακτήρα, το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF προβλέπει, κατά τρόπο γενικό, ότι για την άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων από έναν εξωτερικό λογιστή του IPCF απαιτείται άδεια η οποία χορηγείται από τα τμήματα επαγγελματιών εφόσον δεν διακυβεύονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του μέλους.

24 Από το γράμμα της τελευταίας αυτής διατάξεως προκύπτει ότι, σε σύγκριση με το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, η εν λόγω διάταξη δεν απαριθμεί πλέον τις επαγγελματικές δραστηριότητες για τις οποίες ένας λογιστής του IPCF πρέπει να ζητήσει άδεια προκειμένου να δύναται να τις ασκεί από κοινού με το επάγγελμα του λογιστή του IPCF, διευρύνοντας με τον τρόπο αυτόν το πεδίο των δραστηριοτήτων τις οποίες αυτή αφορά, καθώς και ότι δεν περιέχει πλέον προϋπόθεση σχετική με τον χαρακτήρα της άσκησης μιας τέτοιας δραστηριότητας ως παρεπόμενης.

25 Επομένως, καθόσον το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF τροποποίησε σημαντικά το σύστημα των αδειών για την από κοινού άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF, αφενός, και των άλλων επαγγελματικών δραστηριοτήτων, αφετέρου, το περιεχόμενο της διάταξης αυτής δεν μπορεί να θεωρηθεί πανομοιότυπο με εκείνο του άρθρου 21, παράγραφοι 1 και 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF.

26 Ως εκ τούτου, κατά το μέρος που οι αιτιάσεις της Επιτροπής αφορούν και το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, μεταβάλλεται το αντικείμενο της διαφοράς και, επομένως, οι αιτιάσεις της Επιτροπής πρέπει να εξεταστούν χωρίς να ληφθεί υπόψη η διεύρυνσή τους, με το δικόγραφο της προσφυγής και με το υπόμνημα απαντήσεως, ως προς το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτες οι αιτιάσεις περί παραβάσεως των διατάξεων του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123, κατά το μέρος που αφορούν το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, και να εξεταστεί μόνον η συμβατότητα του άρθρου 21, παράγραφοι 1 έως 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF και του άρθρου 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF με το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 και με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

Β. Επί της ουσίας

1. Επί της πρώτης αιτιάσεως, με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123

28 Η αιτίαση περί παραβάσεως του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123 περιλαμβάνει δύο σκέλη, εκ των οποίων το πρώτο αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF και το άρθρο 21 παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, το δε δεύτερο αφορά το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF.

α) Επί του πρώτου σκέλους της πρώτης αιτιάσεως, με το οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF και το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF αντιβαίνουν στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

29 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι σκοπός του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123 είναι να διασφαλίσει ότι τα κράτη μέλη δεν παρεμποδίζουν την άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων. Ωστόσο, κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, το οποίο επαναλαμβάνει το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, χωρίς να μεταβάλλει ουσιωδώς το περιεχόμενό του, απαγορεύει την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή του IPCF, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων ή ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου.

30 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/123 προβλέπει την αξιολόγηση των απαιτήσεων στις οποίες υπόκεινται τα πρόσωπα που ασκούν νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα και οι απαιτήσεις αυτές επιτρέπονται μόνον στον βαθμό που αυτό δικαιολογείται προκειμένου να εξασφαλισθεί η συμμόρφωση προς τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς, οι οποίοι ποικίλλουν αναλόγως της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος, και στον βαθμό που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των προσώπων που ασκούν τα επαγγέλματα αυτά. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, όμως, υπάρχουν λιγότερο περιοριστικά μέτρα από την πλήρη απαγόρευση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων και, επομένως, η απαγόρευση αυτή αντιβαίνει στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123.

31 Συναφώς, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η πλήρης απαγόρευση της από κοινού άσκησης της δραστηριότητας του λογιστή του IPCF, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, βαίνει, ως εκ της φύσεώς της, πέραν του αναγκαίου μέτρου για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς τους κανόνες δεοντολογίας που διέπουν το επάγγελμα του λογιστή.

32 Κατά την Επιτροπή, μέτρα όπως εσωτερικές διαδικασίες ικανές να αποτρέψουν συγκρούσεις συμφερόντων σε ζητήματα μεταβιβάσεως πληροφοριών και ορθή εφαρμογή των κανόνων περί επαγγελματικού απορρήτου συνιστούν λιγότερο περιοριστικά μέτρα για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των προσώπων που ασκούν το επάγγελμα του λογιστή του IPCF. Η Επιτροπή προσθέτει ότι η απαγόρευση ωσαύτως δεν είναι αναγκαία ούτε για την αποτροπή του κινδύνου νομιμοποιήσεως εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και των κινδύνων να ανακύψει σύγκρουση συμφερόντων ούτε για τη διασφάλιση ορθής αξιολόγησης των τιμών των παρεχόμενων υπηρεσιών καθώς και της ποιότητας των υπηρεσιών.

33 Το εν λόγω θεσμικό όργανο υποστηρίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τις εταιρίες που ασκούν δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων να εφαρμόζουν εσωτερικούς μηχανισμούς ελέγχου ποιότητας και κατάλληλα μέτρα αξιολόγησης των κινδύνων, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι, εντός της ίδιας επιχείρησης, οι γενικές δραστηριότητες δεν θα αναμειγνύονται με τις δραστηριότητες επί των οποίων εφαρμόζονται οι κανόνες κατά της νομιμοποιήσεως εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή σχετικά με τις οποίες πρέπει να τηρούνται οι κανόνες περί επαγγελματικού απορρήτου. Επιπλέον, επισημαίνει ότι η υποχρέωση των λογιστών να συμμορφώνονται προς την απαίτηση αναφοράς ενώπιον των εθνικών αρχών σε περίπτωση υπόνοιας περί νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας έχει εφαρμογή μόνον όταν ο λογιστής μετέχει ο ίδιος σε τέτοιες δραστηριότητες.

34 Όσον αφορά την ανάγκη διασφάλισης της διαφάνειας των τιμών των υπηρεσιών, η Επιτροπή θεωρεί ότι ένας λογιστής είναι σε θέση να διαχωρίζει τις δραστηριότητές του και να παρουσιάζει χωριστά τους υπολογισμούς από τους οποίους προκύπτει το πραγματικό κόστος κάθε υπηρεσίας και εκείνους που προσδιορίζουν το συνολικό κόστος της.

35 Τέλος, όσον αφορά την ανάγκη διασφάλισης της ποιότητας των υπηρεσιών των λογιστών, η Επιτροπή εκτιμά ότι κανένα επιχείρημα σχετικό με το επάγγελμα του δικηγόρου δεν μπορεί να προβληθεί κατ' αναλογίαν σε σχέση με το επάγγελμα του λογιστή του IPCF καθόσον τα δύο επαγγέλματα δεν είναι συγκρίσιμα. Υποστηρίζει ότι η συλλογιστική που ανέπτυξε το Δικαστήριο στην απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98), δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση δεδομένου ότι το αιτιολογικό της απόφασης εκείνης, το οποίο αφορά την ανεξαρτησία του δικηγόρου, αφενός, και την τήρηση του επαγγελματικού απορρήτου και την ανάγκη αποφυγής συγκρούσεων συμφερόντων, αφετέρου, στηρίζεται στην ιδιαίτερη φύση του δικηγορικού επαγγέλματος που το διαφοροποιεί από τα άλλα επαγγέλματα. Συνεπώς, το εν λόγω θεσμικό όργανο θεωρεί ότι η σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ της δραστηριότητας του λογιστή του IPCF, αφενός, και των δραστηριοτήτων του μεσίτη ασφαλίσεων, του ασφαλιστικού πράκτορα, του μεσίτη ακινήτων,

καθώς και όλων των δραστηριοτήτων παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, δεν αποδεικνύεται και, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι σοβαρότερη από εκείνη που εξετάστηκε στην εν λόγω απόφαση.

36 Η Επιτροπή καταλήγει ότι η πλήρης απαγόρευση, ακόμη και αν συνιστά πολύ αποτελεσματικό μέτρο, αντιβαίνει εντούτοις προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 και ότι η Βελγική Κυβέρνηση δεν απέδειξε ότι εναλλακτικά μέτρα, όπως η εφαρμογή εσωτερικών μέτρων και διαδικασιών καθώς και ένας εκ των υστέρων έλεγχος, θα ήταν αναποτελεσματικά.

37 Με το υπόμνημα αντικρούσεως, το Βασίλειο του Βελγίου αμφισβητεί την προσαπτόμενη παράβαση υποστηρίζοντας, αφενός, ότι οι περιορισμοί που αφορούν τις δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων πρέπει να περιορίζονται στο αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της αμεροληψίας, της ανεξαρτησίας και της ακεραιότητας που πρέπει να διαπνέει τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα και, αφετέρου, ότι το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να απαγορεύουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την από κοινού άσκηση νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων.

38 Το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι η επίμαχη απαγόρευση είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των λογιστών του IPCF, καθώς και για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς την υποχρέωση τήρησης ενός αυστηρού επαγγελματικού απορρήτου, του οποίου η παραβίαση τιμωρείται από το άρθρο 458 του βελγικού ποινικού κώδικα. Στο μέτρο που η ανεξαρτησία συνεπάγεται την υποχρέωση δράσης αποκλειστικά για λογαριασμό του πελάτη, το Βασίλειο του Βελγίου εκτιμά ότι η άσκηση από έναν λογιστή του IPCF άλλων δραστηριοτήτων θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα αυτός να λαμβάνει υπόψη εκτιμήσεις ξένες προς το συμφέρον του πελάτη του. Συναφώς, το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει ότι οι μεσίτες ακινήτων, οι μεσίτες ασφαλίσεων και οι χρηματιστές αμείβονται βάσει προμήθειας η οποία μπορεί εν τέλει να είναι υψηλότερη από τις αμοιβές που προκύπτουν από την άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, με αποτέλεσμα να μπορεί να ανακύψει σύγκρουση συμφερόντων, αν ο λογιστής λαμβάνει υπόψη άλλες εκτιμήσεις και όχι αυτές που συνδέονται αποκλειστικά με το συμφέρον του πελάτη του.

39 Το Βασίλειο του Βελγίου θεωρεί ότι η συλλογιστική που αναπτύχθηκε στην απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98), κατά την οποία αρκεί «κάποιας μορφής ασυμβίβαστο» μεταξύ των υποχρεώσεων που απορρέουν από το επάγγελμα του δικηγόρου και εκείνων που απορρέουν από το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή για να δικαιολογηθεί η απαγόρευση της από κοινού άσκησης των δύο αυτών επαγγελμάτων, μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

40 Ειδικότερα, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι οι λογιστές του IPCF επιτελούν έργο κοινής ωφέλειας, ιδιαίτερα όσον αφορά την κατάρτιση αξιόπιστων λογαριασμών για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις που αποτελούν το 99,3 % των επιχειρήσεων στο Βέλγιο, καθώς και όσον αφορά την κατάρτιση σχεδίων χρηματοδότησης κατά τη σύσταση ορισμένων τύπων εταιριών. Επιπλέον, το εν λόγω κράτος μέλος θεωρεί ότι οι λογιστές του IPCF, οι οποίοι υπόκεινται στην υποχρέωση τήρησης επαγγελματικού απορρήτου, πράγμα που τους απαλλάσσει από την υποχρέωση αναφοράς σε περιπτώσεις νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας 2015/849, μετέχουν στο στάδιο της διοικητικής διαδικασίας των φορολογικών διαφορών και, στην πράξη, εξακολουθούν να συμβουλεύουν τους πελάτες τους, ως εμπειρογνώμονες, κατά το στάδιο της δικαστικής διαδικασίας, μολονότι τη νομική εκπροσώπηση αναλαμβάνει δικηγόρος.

41 Όσον αφορά το αν η επίμαχη απαγόρευση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, το Βασίλειο του Βελγίου θεωρεί ότι το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/123 δεν προβλέπει ότι μια απαγόρευση μπορεί να θεωρηθεί, ως εκ της ίδιας της φύσεώς της, μη δικαιολογημένη. Εν προκειμένω, κατά το εν λόγω κράτος μέλος, η απαγόρευση είναι σύμφωνη με την

αρχή της αναλογικότητας καθόσον δεν εισάγει γενική και απόλυτη απαγόρευση όλων των δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων, αλλά αφορά μόνον ορισμένες αυστηρά καθοριζόμενες δραστηριότητες.

42 Τέλος, το Βασίλειο του Βελγίου θεωρεί ότι εναλλακτικά μέτρα, όπως η λήψη εσωτερικών μέτρων, δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματικά για τη διαφύλαξη της ανεξαρτησίας των προσώπων που ασκούν το επάγγελμα του λογιστή του IPCF και για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς την υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου που υπέχουν τα ως άνω πρόσωπα. Ειδικότερα, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η πλειονότητα των λογιστικών γραφείων στο Βέλγιο δεν αριθμεί περισσότερα από τέσσερα πρόσωπα, η εφαρμογή τέτοιων εσωτερικών μέτρων είναι δυσχερής και δεν επιτρέπει στις εθνικές αρχές να διασφαλίσουν τον αποτελεσματικό έλεγχό της.

2) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

43 Κατά το άρθρο 25, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/123, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι παρέχοντες υπηρεσίες να μην υπόκεινται σε απαιτήσεις που τους υποχρεώνουν να ασκούν αποκλειστικά συγκεκριμένη δραστηριότητα ή που περιορίζουν την άσκηση διαφορετικών δραστηριοτήτων από κοινού ή σε εταιρική σχέση. Εντούτοις, το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής διευκρινίζει ότι οι παρέχοντες υπηρεσίες που μνημονεύονται στα στοιχεία α′ και β′ της εν λόγω διάταξης μπορούν να υπόκεινται σε τέτοιες απαιτήσεις, υπό τις προβλεπόμενες σε αυτά προϋποθέσεις.

44 Εν προκειμένω, όπως το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, έτσι και το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF απαγορεύει την από κοινού άσκηση, αφενός, του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF και, αφετέρου, ενός αριθμού δραστηριοτήτων οι οποίες θεωρούνται, ως εκ της φύσεώς τους, ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του λογιστή του IPCF, συγκεκριμένα δε οι δραστηριότητες του μεσίτη ασφαλίσεων, του ασφαλιστικού πράκτορα, του μεσίτη ακινήτων, εξαιρουμένης της δραστηριότητας του διαχειριστή πολυκατοικίας, καθώς και όλες οι δραστηριότητες παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στην Autorité des services et marchés financiers.

45 Επομένως, οι ως άνω διατάξεις επιβάλλουν στους λογιστές του IPCF απαιτήσεις όπως εκείνες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 25, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/123. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί αν οι απαιτήσεις αυτές μπορούν να επιτραπούν βάσει του άρθρου 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123.

46 Συναφώς, το άρθρο 25, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123 προβλέπει ότι οι απαιτήσεις οι οποίες αφορούν τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα επιτρέπονται μόνον στον βαθμό που δικαιολογούνται προκειμένου να εξασφαλισθεί η συμμόρφωση προς τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς, οι οποίοι ποικίλλουν αναλόγως της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος, και στον βαθμό που είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των προσώπων που ασκούν τα επαγγέλματα αυτά.

47 Εν προκειμένω, το Βασίλειο του Βελγίου προβάλλει την ανάγκη διασφάλισης της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των λογιστών του IPCF και, ιδιαίτερα, της εξασφάλισης της εκ μέρους τους συμμόρφωσης προς την υποχρέωση που υπέχουν προς τήρηση αυστηρού επαγγελματικού απορρήτου, υποχρέωση η οποία εντάσσεται στον γενικότερο σκοπό διασφάλισης της συμμόρφωσης προς τους κανόνες δεοντολογίας που διέπουν το επάγγελμα του λογιστή του IPCF.

48 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι κράτος μέλος το οποίο επικαλείται επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ή, όπως εν προκειμένω, την εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123, προκειμένου να αποδείξει ότι η απαγόρευση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων την οποία θέσπισε είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και

της αμεροληψίας των λογιστών του IPCF, πρέπει να παράσχει συγκεκριμένα στοιχεία ικανά να στηρίξουν την επιχειρηματολογία του (πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 2019, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-377/17, EU:C:2019:562, σκέψη 74 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Εν προκειμένω, κατά πρώτον, όσον αφορά το αν ασκεί επιρροή η απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98), επισημαίνεται ότι η συλλογιστική που αναπτύχθηκε στην απόφαση εκείνη δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση υπόθεση. Ειδικότερα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 56 έως 58 των προτάσεών του, το Δικαστήριο, στην εν λόγω απόφαση, απεφάνθη επί του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή στο πλαίσιο σύγκρισης μεταξύ του επαγγέλματος του δικηγόρου και εκείνου του ορκωτού λογιστή, διακρίνοντας μεταξύ των δύο επαγγελμάτων, και περιόρισε τον έλεγχό του στη συγκεκριμένη κατάσταση των δικηγόρων και των ορκωτών λογιστών στις Κάτω Χώρες.

50 Επιπλέον, όπως επίσης επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 60 έως 62 των προτάσεών του, το επάγγελμα του λογιστή του IPCF δεν μπορεί να εξομοιωθεί με το επάγγελμα του δικηγόρου. Ειδικότερα, σε αντίθεση με το τελευταίο αυτό επάγγελμα, το επάγγελμα του λογιστή του IPCF δεν περιλαμβάνει τη νομική εκπροσώπηση ενώπιον των δικαστηρίων, αφού, όπως δέχθηκε το Βασίλειο του Βελγίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι λογιστές του IPCF μπορεί να μετέχουν ενδεχομένως, ως εμπειρογνώμονες όσον αφορά τον επαγγελματικό τομέα τους, αλλά δεν έχουν λάβει νομική εντολή προς εκπροσώπηση των πελατών τους ενώπιον των δικαστηρίων.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν αποδείχθηκε ότι η προβλεπόμενη στη βελγική νομοθεσία απαγόρευση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων μπορεί να συγκριθεί με την απαγόρευση που αποτέλεσε αντικείμενο της απόφασης της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98).

52 Κατά δεύτερον, κρίνεται απορριπτέα η επιχειρηματολογία του Βασιλείου του Βελγίου κατά την οποία, αφενός, η επίμαχη απαγόρευση είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας καθόσον αφορά αποκλειστικώς ορισμένες αυστηρά καθοριζόμενες δραστηριότητες, ως προς τις οποίες τεκμαίρεται ότι μπορεί να ανακύψει σύγκρουση συμφερόντων και, αφετέρου, η λήψη εναλλακτικών μέτρων, λαμβανομένης υπόψη της δομής της βελγικής αγοράς, δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματική για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

53 Κατ' αρχάς, μολονότι η επίμαχη απαγόρευση αφορά αποκλειστικώς ορισμένες αυστηρά καθοριζόμενες δραστηριότητες, γεγονός παραμένει ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν τεκμηριώνει επαρκώς την επιχειρηματολογία του βάσει της οποίας τεκμαίρεται η ύπαρξη σύγκρουσης συμφερόντων σε περίπτωση από κοινού άσκησης από λογιστή του IPCF δραστηριότητας μεσίτη ακινήτων, μεσίτη ασφαλίσεων ή παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Ειδικότερα, αν και οι τελευταίες αυτές δραστηριότητες αμείβονται βάσει προμήθειας της οποίας το ποσό μπορεί να υπερβεί την αμοιβή που προκύπτει από την άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή, το εν λόγω ενδεχόμενο υφίσταται και στην περίπτωση άλλων επαγγελμάτων τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο αντίστοιχης απαγόρευσης και τα οποία μπορούν να ασκηθούν, υπό την επιφύλαξη λήψης σχετικής άδειας, από κοινού με το επάγγελμα του λογιστή του IPCF.

54 Εν συνεχεία, επισημαίνεται ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν απέδειξε, τεκμηριώνοντας την επιχειρηματολογία του με συγκεκριμένα στοιχεία, τον λόγο για τον οποίο η επίμαχη απαγόρευση είναι το μόνο μέτρο που καθιστά δυνατή την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, με αποτέλεσμα κανένα από τα προτεινόμενα από την Επιτροπή μέτρα τα οποία θίγουν σε μικρότερο βαθμό την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών να μην είναι αρκούντως αποτελεσματικά για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

55 Ειδικότερα, μολονότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το βάρος αποδείξεως που φέρει ένα κράτος μέλος δεν φθάνει μέχρι του σημείου να απαιτείται από το κράτος αυτό να αποδείξει τεκμηριωμένα ότι κανένα άλλο πιθανό μέτρο δεν καθιστά δυνατή την επίτευξη του εν λόγω σκοπού υπό τους αυτούς όρους (πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 2019, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-377/17, EU:C:2019:562,

σκέψη 64), το κράτος μέλος εξακολουθεί εντούτοις να οφείλει να αμφισβητήσει ουσιαστικώς και λεπτομερώς τα προβαλλόμενα από την Επιτροπή στοιχεία και τις εξ αυτών συνέπειες (πρβλ. αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-398/14, EU:C:2016:61, σκέψη 48, και της 24ης Ιανουαρίου 2018, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-433/15, EU:C:2018:31, σκέψη 44).

56 Εν προκειμένω, μπορεί, βεβαίως, να γίνει δεκτό, όπως υποστηρίζει το Βασίλειο του Βελγίου, ότι η εφαρμογή μέτρων εσωτερικής οργανώσεως των επιχειρήσεων λογιστών του IPCF θα ήταν ιδιαιτέρως δυσχερής λόγω του μικρού μεγέθους των εν λόγω επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα η προστασία της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας που πρέπει να διαπνέουν το επάγγελμα αυτό να καθίσταται φενάκη.

57 Εντούτοις, το Βασίλειο του Βελγίου δεν αμφισβήτησε, κατά τρόπο πειστικό, τα προβληθέντα από την Επιτροπή στοιχεία, κατά τα οποία ένας εκ των υστέρων έλεγχος από τα τμήματα επαγγελματικών θεμάτων συνιστά λιγότερο περιοριστικό μέτρο για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των λογιστών του IPCF, καθόσον τα προβληθέντα από το εν λόγω κράτος μέλος επιχειρήματα σχετικά με τη μικρότερη αποτελεσματικότητα ενός τέτοιου μέτρου δεν είναι αυτά και μόνα ικανά, ως εκ της φύσεώς τους, να αποδείξουν ότι ένας τέτοιος έλεγχος δεν είναι κατάλληλος για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

58 Τέλος, στο μέτρο που το Βασίλειο του Βελγίου προβάλλει πρακτικές δυσχέρειες ως προς την εφαρμογή εναλλακτικών μέτρων όπως αυτά που προτείνει η Επιτροπή, δεν αμφισβητείται ότι ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλείται πρακτικές, διοικητικές ή οικονομικές δυσχέρειες για να δικαιολογήσει τη μη τήρηση των υποχρεώσεων που υπέχει από το δίκαιο της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-600/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2086, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

59 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό το πρώτο σκέλος της πρώτης αιτιάσεως, με το οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF και το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF αντιβαίνουν στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123.

β) Επί του δευτέρου σκέλους της πρώτης αιτιάσεως, με το οποίο προβάλλεται ότι το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF αντέβαινε στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

60 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, κατά το μέρος που θέσπιζε κανόνα περί ασυμβιβάστου του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF με κάθε βιοτεχνική, γεωργική και εμπορική δραστηριότητα, αντέβαινε στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123, έστω και αν προέβλεπε δυνατότητα παρέκκλισης από τον κανόνα αυτό κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερόμενου λογιστή του IPCF και με απόφαση των τμημάτων επαγγελματικών θεμάτων.

61 Όσον αφορά το ζήτημα αν μια τέτοια κατ' αρχήν απαγόρευση είναι αναγκαία και σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να προβληθεί ότι η από κοινού άσκηση, από έναν λογιστή του IPCF, κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής ή εμπορικής δραστηριότητας καταλήγει σε σύγκρουση συμφερόντων και αποβαίνει πάντοτε σε βάρος των πελατών, των λοιπών παρεχόντων υπηρεσίες και της εταιρίας στο σύνολό της. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι ισχύει κάτι τέτοιο, το εν λόγω θεσμικό όργανο εκτιμά, για τους ίδιους λόγους με εκείνους που προέβαλε στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους της πρώτης αιτιάσεως, ότι ένας τέτοιος περιορισμός δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

62 Με το υπόμνημα αντικρούσεως, το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι η κατ' αρχήν απαγόρευση που προέβλεπε το άρθρο 21, παράγραφος 1, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF αφορούσε περιορισμένο αριθμό δραστηριοτήτων, εξαντλητικώς απαριθμούμενων, οι οποίες ενείχαν τον κίνδυνο να θίξουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία των λογιστών του IPCF και, ως εκ τούτου, δεν έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών.

63 Το εν λόγω κράτος μέλος προσθέτει ότι το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF προέβλεπε δυνατότητα παρέκκλισης από την εν λόγω απαγόρευση, βάσει άδειας χορηγούμενης από τα τμήματα επαγγελματικών θεμάτων, εφόσον δεν διακυβεύονταν η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του ενδιαφερόμενου λογιστή και εφόσον η δραστηριότητα που ασκούνταν από κοινού με το επάγγελμα του λογιστή είχε παρεπόμενο χαρακτήρα.

64 Το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι, στην πράξη, η άδεια χορηγούνταν πάντοτε και ότι μια τέτοια διαδικασία είχε ως σκοπό να ελέγχεται αν διαφυλάσσονταν η ανεξαρτησία και η αμεροληψία των λογιστών καθώς και να προστατεύονται οι καταναλωτές.

2) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

65 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, κατά το μέρος που απαγόρευε την από κοινού άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, εκτός αν είχε επιτραπεί παρέκκλιση από τα τμήματα επαγγελματικών θεμάτων, επέβαλλε στους καλυπτόμενους από αυτό παρέχοντες υπηρεσίες απαιτήσεις όπως αυτές του άρθρου 25, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/123.

66 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί αν οι απαιτήσεις αυτές μπορούν να δικαιολογηθούν βάσει του άρθρου 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/123.

67 Εν προκειμένω, το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF προέβλεπε ότι τα τμήματα επαγγελματιών μπορούσαν να χορηγήσουν άδεια προς άσκηση, από κοινού με το επάγγελμα του λογιστή του IPCF, δραστηριότητας προβλεπόμενης στο άρθρο 21, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα, υπό τη διττή προϋπόθεση ότι δεν διακυβεύονταν η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του λογιστή του IPCF και ότι η δραστηριότητα αυτή είχε παρεπόμενο χαρακτήρα.

68 Αφενός, επισημαίνεται όμως ότι το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/123 δεν προβλέπει τη δυνατότητα εξαρτήσεως της από κοινού άσκησης νομοθετικώς κατοχυρωμένου επαγγέλματος και άλλης δραστηριότητας από την προϋπόθεση η τελευταία αυτή να έχει παρεπόμενο χαρακτήρα. Αφετέρου, μολονότι το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι, στην πράξη, οι ζητηθείσες άδειες για από κοινού άσκηση χορηγούνταν πάντοτε, εντούτοις από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF προκύπτει ότι τα τμήματα επαγγελματικών θεμάτων διέθεταν συναφώς διακριτική ευχέρεια η οποία δεν οριοθετούνταν από κανένα κριτήριο, πράγμα που τους παρείχε ευρύτατο περιθώριο να απορρίπτουν αίτηση για χορήγηση άδειας ή να ανακαλούν προηγουμένως χορηγηθείσα άδεια.

69 Επομένως, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 21, παράγραφος 2, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF έβαινε πέραν των ορίων που θέτει το άρθρο 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', στα κράτη μέλη όταν επιθυμούν να επιβάλουν στους παρέχοντες υπηρεσίες απαιτήσεις σχετικά με δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων.

70 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό το δεύτερο σκέλος της πρώτης αιτιάσεως, όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 3, του παλαιού κώδικα δεοντολογίας του IPCF, και, ως εκ τούτου, η πρώτη αιτίαση στο σύνολό της.

2. Επί της δεύτερης αιτιάσεως, με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ

1) Επιχειρήματα των διαδίκων

71 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, βάσει του συνόλου των επιχειρημάτων που προβλήθηκαν σχετικά με το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123, αποδεικνύεται ότι οι περιορισμοί της δυνατότητας άσκησης δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων εμποδίζουν τους παρέχοντες υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη εκτός του Βασιλείου του Βελγίου να εγκατασταθούν για πρώτη φορά στο εν λόγω κράτος μέλος. Επιπλέον, θεωρεί ότι οι περιορισμοί αυτοί συνιστούν επίσης εμπόδιο στην απόκτηση δευτερεύουσας εγκατάστασης υπό τη μορφή υποκαταστήματος, θυγατρικής εταιρίας ή πρακτορείου. Ως εκ τούτου, το εν λόγω θεσμικό όργανο εκτιμά ότι πρέπει να διαπιστωθεί και παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

72 Το Βασίλειο του Βελγίου αντιτείνει ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, καθόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε ύπαρξη διασυνοριακού στοιχείου. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν υποτεθεί ότι το άρθρο αυτό τυγχάνει εφαρμογής, η προβαλλόμενη από την Επιτροπή παράβαση δεν αποδεικνύεται, τούτο δε για τους ίδιους λόγους με αυτούς που προβλήθηκαν με την επιχειρηματολογία που αναπτύχθηκε στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως.

2) Εκτίμηση του Δικαστηρίου

73 Προκαταρκτικώς, το επιχείρημα του Βασιλείου του Βελγίου κατά το οποίο το άρθρο 49 ΣΛΕΕ δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, καθόσον η Επιτροπή δεν απέδειξε ύπαρξη διασυνοριακού στοιχείου, πρέπει να απορριφθεί.

74 Ειδικότερα, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως, το Δικαστήριο εξετάζει εάν το βαλλόμενο από την Επιτροπή εθνικό μέτρο δύναται εν γένει να αποθαρρύνει τους επιχειρηματίες άλλων κρατών μελών από το να κάνουν χρήση της συγκεκριμένης θεμελιώδους ελευθερίας, ανεξαρτήτως του αν αποδεικνύεται η ύπαρξη διασυνοριακού στοιχείου ή όχι (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 49).

75 Όσον αφορά τη βασιμότητα της αιτιάσεως αυτής, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αντιτίθεται σε κάθε εθνικό μέτρο το οποίο, ακόμη και αν εφαρμόζεται άνευ διακρίσεων λόγω ιθαγένειας, ενδέχεται να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους πολίτες της Ένωσης, της ελευθερίας εγκαταστάσεως που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-576/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2430, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

76 Εν προκειμένω, μολονότι οι απαιτήσεις που επιβάλλει η επίμαχη βελγική ρύθμιση εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο τόσο στους εγκατεστημένους στο Βέλγιο λογιστές όσο και σε αυτούς που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, μπορούν εντούτοις να έχουν ως αποτέλεσμα να εμποδίζουν την τελευταία αυτή κατηγορία να εγκατασταθεί στο Βέλγιο. Πιο συγκεκριμένα, η απόλυτη απαγόρευση της από κοινού άσκησης της δραστηριότητας του λογιστή του IPCF και ορισμένων άλλων δραστηριοτήτων, καθώς και το σύστημα προηγούμενης χορήγησης άδειας για την από κοινού άσκηση του εν λόγω επαγγέλματος, αφενός, και οποιασδήποτε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, ενδέχεται να επιβάλλουν στους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη λογιστές περιορισμούς οι οποίοι μπορεί να έχουν οικονομικές συνέπειες και να διαταράξουν την ομαλή άσκηση των δραστηριοτήτων τους, κατά τρόπον ώστε να τους αποθαρρύνουν από το να εγκατασταθούν στο Βέλγιο.

77 Επομένως, οι απαιτήσεις που επιβάλλει η επίμαχη βελγική ρύθμιση συνιστούν περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως κατά την έννοια του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

78 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι τα εθνικά μέτρα τα οποία ενδέχεται να παρακωλύουν ή να καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνονται από τη Συνθήκη ΛΕΕ μπορούν πάντως να επιτρέπονται εφόσον ανταποκρίνονται σε επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού τον οποίον επιδιώκουν και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξή του μέτρο (απόφαση της 18ης Μαΐου 2017, Lahorgue, C-99/16, EU:C:2017:391, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

79 Όσον αφορά τη δικαιολόγηση των περιορισμών αυτών, το Βασίλειο του Βελγίου παραπέμπει στα επιχειρήματα που ανέπτυξε στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως.

80 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, για τους ίδιους λόγους με τους εκτεθέντες αντιστοίχως στις σκέψεις 49 έως 58 καθώς και 67 και 68 της παρούσας αποφάσεως, απορρίπτονται οι λόγοι τους οποίους προέβαλε το Βασίλειο του Βελγίου προς δικαιολόγηση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως και, κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι η σχετική με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ αιτίαση είναι βάσιμη.

81 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, και επιτρέποντας στα τμήματα του Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (επαγγελματικού επιμελητηρίου εγκεκριμένων λογιστών και φοροτεχνικών) να απαγορεύουν την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123, καθώς και από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

IV. Επί των δικαστικών εξόδων

82 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου ηττήθηκε ως προς το κύριο μέρος των αιτημάτων του, πρέπει να φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων του, και τα έξοδα της Επιτροπής, σύμφωνα με το σχετικό αίτημά της.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Το Βασίλειο του Βελγίου, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, και επιτρέποντας στα τμήματα του Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (επαγγελματικού επιμελητηρίου εγκεκριμένων λογιστών και φοροτεχνικών) να απαγορεύουν την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά, καθώς και από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Το Βασίλειο του Βελγίου φέρει, πέραν των δικαστικών εξόδων του, τα έξοδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

(υπογραφές)