Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 10ης Οκτωβρίου 2019[1]

Υπόθεση C-384/18

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Βασιλείου του Βελγίου

«Παράβαση κράτους μέλους – Οδηγία 2006/123/ΕΚ – Άρθρο 25 – Περιορισμοί στις πολλαπλών ειδικοτήτων δραστηριότητες των λογιστών»

1. Με την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο του Βελγίου, πρώτον, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση δραστηριοτήτων λογιστή, αφενός, και δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, και, δεύτερον, 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 δραστηριοτήτων λογιστή, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ[2] και του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

2. Κατόπιν αιτήματος του Δικαστηρίου, οι παρούσες προτάσεις περιορίζονται στο ζήτημα αν η λύση την οποία το Δικαστήριο επέλεξε στην απόφαση Wouters κ.λπ.[3] μπορεί να εφαρμοσθεί εν προκειμένω.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3. 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

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2006, L 376, σ. 36).

3 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

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 να θίγει την εφαρμογή των κανόνων περί ανταγωνιστικότητας.»

4. Το άρθρο 25 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«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.»

Το βελγικό δίκαιο

5. Το άρθρο 21 του code de déontologie de l'IPCF (κώδικα δεοντολογίας του IPCF), ο οποίος εγκρίθηκε με βασιλικό διάταγμα της 22ας Οκτωβρίου 2013 (στο εξής: κώδικας δεοντολογίας του IPCF), όριζε τότε 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 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 βασιλικό διάταγμα της 22ας Οκτωβρίου 2013 καταργήθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 18ης Ιουλίου 2017 περί εγκρίσεως του κώδικα δεοντολογίας του IPCF (στο εξής: νέος κώδικας δεοντολογίας του IPCF). Το νέο άρθρο 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF προβλέπει:

«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 [FSMA].»

7. Το άρθρο 458 του ποινικού κώδικα της 8ης Ιουνίου 1867, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών [4], προέβλεπε:

«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.»

Το ιστορικό της διαφοράς

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

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

9. Το εν λόγω κράτος μέλος απάντησε στις ερωτήσεις της Επιτροπής με επιστολή της 29ης Μαΐου 2015.

10. Θεωρώντας μη ικανοποιητική την απάντησή του, η Επιτροπή απέστειλε, στις 11 Δεκεμβρίου 2015, στο εν λόγω μέλος κράτος προειδοποιητική επιστολή με την οποία υποστήριζε ότι το άρθρο 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF δεν είναι σύμφωνο με το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 και με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ.

11. Με επιστολές της 12ης Απριλίου και 6ης Ιουλίου 2016, το Βασίλειο του Βελγίου αμφισβήτησε την προσαφθείσα παράβαση εξηγώντας τους λόγους για τους οποίους θεωρούσε ότι η εθνική ρύθμιση είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης.

12. Στις 18 Νοεμβρίου 2016, η Επιτροπή απηύθυνε σε αυτό το κράτος μέλος αιτιολογημένη γνώμη, στην οποία το τελευταίο απάντησε στις 12 Ιανουαρίου 2017. Θεωρώντας μη ικανοποιητική την απάντηση αυτή, η Επιτροπή αποφάσισε, στις 13 Ιουλίου 2017, να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους. Στις 4 Αυγούστου 2017, το Βασίλειο του Βελγίου κοινοποίησε στην Επιτροπή τον νέο κώδικα δεοντολογίας του IPCF, τον οποίο θεωρούσε σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

13. Μη θεωρώντας ικανοποιητικές τις εξηγήσεις αυτού του κράτους μέλους, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους. Το δικόγραφο της προσφυγής της Επιτροπής κατατέθηκε στις 8 Ιουνίου 2018.

14. Το Βασίλειο του Βελγίου και η Επιτροπή υπέβαλαν προφορικές παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η οποία διεξήχθη στις 23 Μαΐου 2019.

4 Η τροποποίηση του εν λόγω άρθρου, η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 3 Αυγούστου 2017, αύξησε τις κυρώσεις με αποτέλεσμα η παράβαση της υποχρεώσεως τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου να τιμωρείται στο εξής με ποινή φυλακίσεως από ένα έως τρία έτη και με χρηματική ποινή εκατό έως χιλίων ευρώ ή μόνον με μία από τις δύο αυτές ποινές.

Ανάλυση

Επιχειρήματα των διαδίκων

Η Επιτροπή

15. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο σκοπός του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123 συνίσταται στη διασφάλιση της μη παρεμποδίσεως από τα κράτη μέλη της ασκήσεως δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων. Τονίζει ότι, μέχρι την τροποποίησή του, το άρθρο 21, παράγραφος 1, του κώδικα δεοντολογίας του IPCF απαγόρευε την από κοινού άσκηση των δραστηριοτήτων λογιστή του IPCF με, αφενός, κάθε βιοτεχνική, γεωργική ή εμπορική δραστηριότητα και, αφετέρου, τις δραστηριότητες μεσίτη ασφαλίσεων ή ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητα παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

16. Η Επιτροπή θεωρεί ότι υφίστανται μέτρα λιγότερο περιοριστικά από εκείνα που προβλέπονται στο άρθρο 21, παράγραφος 1, του κώδικα δεοντολογίας του IPCF, με αποτέλεσμα το άρθρο αυτό να συνιστά παράβαση τόσο του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123 όσο και του άρθρου 49 ΣΛΕΕ.

17. Όσον αφορά την τροποποίηση του άρθρου 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι η τροποποίηση αυτή επήλθε μετά την ημερομηνία που είχε καθορισθεί για την απάντηση στην προειδοποιητική επιστολή και, ούτως ή άλλως, δεν έθεσε τέλος στην προσαπτόμενη παράβαση. Συναφώς, το άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF είναι πανομοιότυπο με το άρθρο 21, παράγραφος 3, της παλαιάς μορφής του. Το άρθρο 25, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123 υποβάλλει σε αξιολόγηση τις απαιτήσεις που περιορίζουν την άσκηση των νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων, με αποτέλεσμα οι απαιτήσεις αυτές να γίνονται δεκτές μόνον όταν αυτό δικαιολογείται για τη διασφάλιση της τηρήσεως των κανόνων δεοντολογίας οι οποίοι ποικίλλουν λόγω της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος και της ανάγκης διασφαλίσεως της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των επαγγελμάτων αυτών. Πάντως, κατά την Επιτροπή, η πλήρης απαγόρευση της από κοινού ασκήσεως των δραστηριοτήτων λογιστή, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, υπερβαίνει, ως εκ της ίδιας της φύσεώς της, ό,τι είναι αναγκαίο για την τήρηση των κανόνων δεοντολογίας του επαγγέλματος του λογιστή.

18. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η πλήρης απαγόρευση δεν αποτελεί αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών καθόσον υφίστανται μέτρα λιγότερο περιοριστικά, όπως εσωτερικές διαδικασίες, τα οποία είναι πρόσφορα για την αποτροπή των συγκρούσεων συμφερόντων σε ζητήματα μεταφοράς πληροφοριών και για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των κανόνων σχετικά με το επαγγελματικό απόρρητο.

19. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Βασίλειο του Βελγίου εσφαλμένως στηρίζεται στην απόφαση Wouters κ.λπ. [5], καθόσον, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της υποθέσεως εκείνης, η λύση που προέκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση αυτή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί εν προκειμένω.

20. Θεωρεί ότι, ούτως ή άλλως, μια απόλυτη απαγόρευση δεν είναι ανάλογη με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Επιπλέον, οι λόγοι που επικαλείται αυτό το κράτος μέλος, ήτοι η μέριμνα αποφυγής των διοικητικών βαρών που θα συνεπαγόταν η εφαρμογή εσωτερικών μέτρων και διαδικασιών για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας του λογιστή καθώς και η φερόμενη ανεπάρκεια του κατασταλτικού ελέγχου, δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

5 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

21. Όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφοι 1 και 2, του κώδικα δεοντολογίας του IPCF, το οποίο εξαγγέλλει το ασυμβίβαστο του επαγγέλματος του λογιστή με κάθε βιοτεχνική, γεωργική και εμπορική δραστηριότητα, εκτός των περιπτώσεων στις οποίες τα επαγγελματικά τμήματα εγκρίνουν μια τέτοια δραστηριότητα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η διάταξη αυτή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123. Η απαγόρευση που προβλέπεται στο άρθρο 21, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα δεν αίρεται από το γεγονός ότι, κατά το άρθρο 21, παράγραφος 2, του ίδιου κώδικα, τα επαγγελματικά τμήματα δύνανται να παρεκκλίνουν, κατά διακριτική ευχέρεια, από την απαγόρευση αυτή.

22. Όσον αφορά το άρθρο 21 του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, ο οποίος εισήχθη στις 18 Ιουλίου 2018, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η διαδικασία αδειοδοτήσεως των δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων διατηρείται στη νέα αυτή μορφή του εν λόγω κώδικα.

23. Όσον αφορά την αναγκαιότητα και την αναλογικότητα του περιορισμού που περιλαμβάνεται στο άρθρο 21 του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι από τη διάταξη αυτή δεν προκύπτει εμφανώς ότι η από κοινού άσκηση κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας ή, κατά τη νέα διατύπωση, «κάθε άλλης δραστηριότητας» δύναται να οδηγήσει σε σύγκρουση συμφερόντων και να φέρει πάντοτε σε μειονεκτική θέση τους πελάτες, τους άλλους παρόχους υπηρεσιών και την κοινωνία συνολικά. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι θα συνέβαινε αυτό, οι επίμαχοι περιορισμοί δεν θα μπορούσαν να γίνουν δεκτοί για τους ίδιους λόγους με εκείνους που αναφέρθηκαν σχετικά με τους περιορισμούς των ασκουμένων από τους λογιστές δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων ή ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων και κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου.

24. Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν απέδειξε ότι μέτρα λιγότερο περιοριστικά από την προβλεπόμενη στο άρθρο 21 απαγόρευση δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματικά για την επίτευξη των αναφερόμενων σκοπών.

25. Μολονότι η Επιτροπή δέχεται ότι οι λογιστές στο Βέλγιο παρεμβαίνουν σε αυξημένο βαθμό όσον αφορά μια κατηγορία επιχειρήσεων, υποστηρίζει εντούτοις ότι η αποστολή τους δεν έχει μεταβληθεί, με αποτέλεσμα οι λογιστές να μην έχουν αποκτήσει ούτε τα καθήκοντα των λογιστών πραγματογνωμόνων ούτε το δικαίωμα εκπροσωπήσεως των πελατών ενώπιον των φορολογικών αρχών.

Το Βασίλειο του Βελγίου

26. Το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει, αφενός, ότι το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να απαγορεύουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, την από κοινού άσκηση ορισμένων νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων. Το εν λόγω κράτος μέλος υπενθυμίζει, αφετέρου, ότι το άρθρο 25 περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο V της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά την «Ποιότητα των υπηρεσιών» και αποβλέπει, κυρίως, στην προστασία των καταναλωτών. Επομένως, οι περιορισμοί των δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο όριο για τη διασφάλιση της αμεροληψίας, της ανεξαρτησίας και της ακεραιότητας των νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων.

27. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, οι απαγορεύσεις που προβλέπονται στο άρθρο 21, παράγραφος 2, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF (το οποίο αντιστοιχεί στο παλαιό άρθρο 21, παράγραφος 3, του κώδικα δεοντολογίας του IPCF) είναι αναγκαίες για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των λογιστών του IPCF, καθώς και για τη διασφάλιση της τηρήσεως ενός αυστηρού επαγγελματικού απορρήτου. Η ανεξαρτησία αυτή ισοδυναμεί με υποχρέωση δράσεως αποκλειστικά για λογαριασμό του πελάτη και τυχόν σώρευση διαφορετικών δραστηριοτήτων θα μπορούσε να οδηγήσει έναν λογιστή να λάβει υπόψη σκέψεις άλλες από εκείνες που συνδέονται αποκλειστικά με

το συμφέρον του πελάτη του. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό λαμβανομένου υπόψη ότι οι μεσίτες ακινήτων, οι μεσίτες ασφαλίσεων και οι χρηματιστές αμείβονται βάσει προμήθειας, της οποίας το ύψος μπορεί να αποδειχθεί υψηλότερο από τις αμοιβές που εισπράττουν για τη δραστηριότητα του λογιστή, με αποτέλεσμα να μπορεί να δημιουργηθεί σύγκρουση συμφερόντων.

28. Επιπλέον, η από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή του IPCF η οποία υπόκειται στην υποχρέωση τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου, η παράβαση της οποίας επιφέρει ποινικές κυρώσεις, και άλλων επαγγελμάτων τα οποία δεν υπόκεινται σε τέτοια υποχρέωση θα έθετε σε κίνδυνο τη δυνατότητα του λογιστή να διασφαλίσει την τήρηση της εν λόγω υποχρεώσεως.

29. Το Βασίλειο του Βελγίου αντικρούει το επιχείρημα της Επιτροπής κατά το οποίο το γεγονός ότι η υποχρέωση τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου είναι περιορισμένη σημαίνει ότι η επίμαχη απαγόρευση δεν είναι αναγκαία. Από την απόφαση Wouters κ.λπ.[6] προκύπτει ότι αρκεί ένα «ορισμένο ασυμβίβαστο» μεταξύ των υποχρεώσεων των επαγγελμάτων του δικηγόρου, αφενός, και του ορκωτού λογιστή, αφετέρου, για να δικαιολογηθεί η απαγόρευση συνεργασίας μεταξύ αυτών των δύο επαγγελμάτων.

30. Όσον αφορά την αναλογικότητα του επίμαχου περιορισμού, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι το άρθρο 25, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123 δεν προβλέπει καμία απαγόρευση η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εκ της ίδιας της φύσεώς της μη δικαιολογημένη. Επιπλέον, ο περιορισμός που προβλέπεται στο άρθρο 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον δεν εισάγει γενική και απόλυτη απαγόρευση όλων των δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων, αλλά αφορά μόνον αυστηρά καθοριζόμενες δραστηριότητες. Εναλλακτικά μέτρα δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματικά για τη διαφύλαξη της ανεξαρτησίας του επαγγέλματος του λογιστή του IPCF και για τον σεβασμό της υποχρεώσεως τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου την οποία έχει ο λογιστής αυτός.

31. Όσον αφορά το ασυμβίβαστο του επαγγέλματος του λογιστή με κάθε βιοτεχνική, γεωργική και εμπορική δραστηριότητα, το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι το άρθρο 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF προέβλεπε τη δυνατότητα παρεκκλίσεως από την απαγόρευση αυτή μέσω άδειας χορηγούμενης από τα επαγγελματικά τμήματα, αρκεί να πληρούνται δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, η παράλληλη δραστηριότητα του λογιστή να έχει παρεπόμενο χαρακτήρα και, αφετέρου, να μην διακυβεύονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του λογιστή. Στην πράξη, η άδεια χορηγούνταν πάντοτε.

32. Το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι τα άρθρο 21 του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF προβλέπει ότι η από κοινού άσκηση του επαγγέλματος του λογιστή με άλλες δραστηριότητες, ευρύτερα οριζόμενες, επιτρέπεται πάντοτε κατόπιν απλής γραπτής αιτήσεως προς τα επαγγελματικά τμήματα, αρκεί να μη θίγονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία του λογιστή. Επομένως, η διάταξη αυτή εισάγει το σύστημα κατά το οποίο χορηγείται πάντοτε άδεια και η αίτηση άδειας απορρίπτεται μόνον κατ' εξαίρεση, αν δεν πληρούται η προϋπόθεση ανεξαρτησίας, η οποία είναι η μόνη που πρέπει πλέον να πληρούται.

33. Το Βασίλειο του Βελγίου θεωρεί ότι, στον βαθμό που το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 επιτρέπει ακόμη και την απαγόρευση των δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων αν αυτή συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας και δικαιολογείται με γνώμονα τον σκοπό διατηρήσεως της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας, η διαδικασία αδειοδοτήσεως, η οποία έχει ως μόνο σκοπό την εξακρίβωση της διατηρήσεως της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των λογιστών, δεν παραβιάζει τις απαιτήσεις του άρθρου αυτού.

6 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, σκέψη 104).

34. Το ως άνω κράτος μέλος αμφισβητεί, επιπλέον, την απόρριψη από την Επιτροπή του επιχειρήματός του ότι εναλλακτικά μέτρα δεν είναι εξίσου αποτελεσματικά με μια απαγόρευση. Πράγματι, το επιχείρημα αυτό απορρέει από τις προτάσεις που αναπτύχθηκαν στην υπόθεση Wouters κ.λπ.[7] και στις οποίες ο γενικός εισαγγελέας P. Léger εξέτασε αν ο σκοπός προστασίας της ανεξαρτησίας των δικηγόρων μπορεί, στην πράξη, να επιτευχθεί με παρόμοιο τρόπο αλλά μέσω λιγότερο δεσμευτικών μέτρων από μια πλήρη απαγόρευση και συνήγαγε ότι εναλλακτικά μέτρα θέτουν πρακτικά προβλήματα.

35. Κατά το Βασίλειο του Βελγίου, η Επιτροπή προτείνει θεωρητικά εναλλακτικά μέτρα χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει τη δυνατότητά τους να επιτύχουν τον επιδιωκόμενο σκοπό. Αποδεικνύοντας ότι τα μέτρα που εισηγείται η Επιτροπή δεν θα ήταν αποτελεσματικά σε μια αγορά όπως η βελγική αγορά των λογιστών του IPCF, η οποία διαθέτει μικρή συγκέντρωση και χαρακτηρίζεται από την παρουσία πολύ μικρών εταιριών, το εν λόγω κράτος μέλος θεωρεί αντιθέτως ότι απέδειξε τόσο τις πρακτικές δυσκολίες εφαρμογής των εναλλακτικών μέτρων όσο και την αναποτελεσματικότητά τους.

36. Όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 1, του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF, το εν λόγω κράτος μέλος ισχυρίζεται ότι η νέα διατύπωση δεν συνεπάγεται επιβάρυνση της καταλογιζόμενης παραβάσεως. Τόσο το άρθρο 21 όσο και το προοίμιο του νέου κώδικα δεοντολογίας του IPCF αναφέρουν σαφώς ότι η άδεια αποτελεί τον κανόνα, εκτός των περιπτώσεων προσβολής της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας, πράγμα που υποχρεούνται να αποδείξουν τα επαγγελματικά τμήματα. Το ίδιο κράτος μέλος τονίζει ότι τα κριτήρια απορρίψεως δεν δημιουργούν δυσμενείς διακρίσεις, είναι γνωστά εκ των προτέρων και περιορίζονται σε όσα προβλέπει το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123.

Εκτίμηση

37. Κατόπιν αιτήματος του Δικαστηρίου, θα επικεντρώσω την ανάλυσή μου στο ζήτημα της δυνατότητας εφαρμογής της νομολογίας που απορρέει από την απόφαση Wouters κ.λπ.[8] στην προκείμενη περίπτωση. Κατά συνέπεια, θα εστιάσω στο ζήτημα της απαγορεύσεως της από κοινού ασκήσεως δραστηριοτήτων.

Γενική θεώρηση – Επί του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123

38. Θεωρώ αναγκαίες ορισμένες σύντομες γενικές παρατηρήσεις επί της ερμηνείας του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123.

39. Το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 προβλέπει εξέταση σε τρία στάδια. Πρώτον, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι πάροχοι υπηρεσιών[9] 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[10]. Δεύτερον, τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα[11] μπορούν εντούτοις να υπόκεινται σε τέτοιες απαιτήσεις, στο μέτρο που αυτό

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

8 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Ο όρος «πάροχος υπηρεσιών» ορίζεται στο άρθρο 4, σημείο 2, της οδηγίας 2006/123 ως «κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την ιθαγένεια κράτους μέλους ή κάθε νομικό πρόσωπο, κατά το άρθρο [54 ΣΛΕΕ], εγκατεστημένο σε κράτος μέλος, τα οποία προσφέρουν ή παρέχουν μια υπηρεσία».

10 Βλ. άρθρο 25, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/123.

11 Όσον αφορά τον ορισμό του «νομοθετικώς κατοχυρωμένου επαγγέλματος», το άρθρο 4, σημείο 11, της οδηγίας 2006/123 παραπέμπει στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2005/36/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 7ης Σεπτεμβρίου 2005, σχετικά με την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων (ΕΕ 2005, L 255, σ. 22), κατά το οποίο νομοθετικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα αποτελεί μια «επαγγελματική δραστηριότητα ή το σύνολο επαγγελματικών δραστηριοτήτων των οποίων η ανάληψη, η άσκηση ή ένας από τους όρους άσκησης εξαρτάται άμεσα ή έμμεσα, δυνάμει νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων, από την κατοχή καθορισμένων επαγγελματικών προσόντων· ειδικότερα, όρο άσκησης συνιστά η χρήση επαγγελματικού τίτλου που περιορίζεται, βάσει νομοθετικών, κανονιστικών ή διοικητικών διατάξεων, μόνο σε όποιον κατέχει συγκεκριμένο επαγγελματικό προσόν».

δικαιολογείται για τη διασφάλιση της τηρήσεως των κανόνων δεοντολογίας που ποικίλλουν λόγω της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος και είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας τους[12]. Τρίτον, όταν επιτρέπεται η άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε να αποτρέπονται οι συγκρούσεις συμφερόντων και το ασυμβίβαστο μεταξύ ορισμένων δραστηριοτήτων, να διασφαλίζονται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία τις οποίες απαιτούν ορισμένες δραστηριότητες και να διασφαλίζεται ότι οι κανόνες δεοντολογίας των διαφόρων δραστηριοτήτων είναι συμβατοί μεταξύ τους, ιδίως όσον αφορά το επαγγελματικό απόρρητο.

40. Το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 αποσκοπεί στην εξάλειψη των προσκομμάτων στις δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων των παρόχων υπηρεσιών. Ο νομοθέτης εκτιμά ότι είναι αναγκαίο και προς το συμφέρον των αποδεκτών, και ιδίως των καταναλωτών, να διασφαλισθεί η δυνατότητα των παρόχων να παρέχουν υπηρεσίες πολλαπλών ειδικοτήτων[13]. Τούτο συνεπάγεται, κατά τη γνώμη μου, ότι σύμφωνα με τον γενικό σκοπό αυτής της οδηγίας να εξαλειφθούν τα εμπόδια στην ελευθερία εγκαταστάσεως των παρόχων και στην ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών[14], η υποχρέωση των κρατών μελών είναι ανεξάρτητη από την ύπαρξη συγκεκριμένου προσκόμματος σε θεμελιώδη ελευθερία[15].

41. Η σχέση μεταξύ του κανόνα και της εξαιρέσεως, σχέση που αποτελεί υπόβαθρο ολόκληρης της οδηγίας 2006/123, καθώς και, πιο ουσιαστικά, της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της, έχει εφαρμογή επίσης εδώ: η θεμελιώδης ελευθερία, η οποία συνιστά έκφραση του συμφέροντος της Ένωσης, αποτελεί τον κανόνα, ενώ η δυνατότητα κράτους μέλους να θέσει όρια στον κανόνα αυτόν αποτελεί την εξαίρεση. Έπεται ότι η εξαίρεση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, σε αντίθεση με τον κανόνα, ο οποίος πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Επιπλέον, η εξαίρεση πρέπει να συνάδει με τις άλλες αρχές του δικαίου της Ένωσης, μεταξύ των οποίων ιδίως η αρχή της αναλογικότητας.

42. Επομένως, στο πλαίσιο του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123, πρέπει να εφαρμοσθεί, όσον αφορά την παρέκκλιση από τον κανόνα, η ίδια συλλογιστική σχετικά με το βάρος αποδείξεως, το οποίο φέρει το κράτος μέλος. Αυτό προκύπτει επίσης από τον όρο «κατά τον βαθμό που» στο άρθρο 25, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/123. Συναφώς, πρέπει να απορριφθεί η προκείμενη του επιχειρήματος του Βασιλείου του Βελγίου, που προέβαλε ειδικά με το υπόμνημά του αντικρούσεως, ότι ο σκοπός του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123 συνίσταται στην οριοθέτηση της ελευθερίας των κρατών μελών να απαγορεύουν την άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων. Πράγματι, όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή, ο σκοπός της διατάξεως αυτής συνίσταται αντιθέτως στη μέριμνα οι πάροχοι υπηρεσιών να μην υπόκεινται σε απαιτήσεις οι οποίες περιορίζουν, μεταξύ άλλων, την άσκηση, από κοινού ή σε εταιρική σχέση, διαφορετικών δραστηριοτήτων.

Ειδικότερα – Επί της απαγορεύσεως της από κοινού ασκήσεως δραστηριοτήτων

43. Όπως προκύπτει από την παρουσίαση του νομικού πλαισίου, η επίμαχη ρύθμιση, ήτοι ο κώδικας δεοντολογίας του IPCF, ο οποίος εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 22ας Οκτωβρίου 2013, καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον κώδικα δεοντολογίας του IPCF ο οποίος εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα της 18ης Ιουλίου 2017.

44. 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[16].

12 Βλ. άρθρο 25, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/123.

13 Βλ. αιτιολογική σκέψη 101 της οδηγίας 2006/123.

14 Βλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, και αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2006/123.

15 Πρβλ., επίσης, Schlachter, M., και Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Μπάντεν-Μπάντεν, 2008, άρθρο 25, σημείο 1.

16 Κατά συνέπεια, η ανάλυσή μου ισχύει και για τις δύο μορφές του κώδικα δεοντολογίας.

45. Οι διατάξεις αυτές περιέχουν απόλυτη απαγόρευση της από κοινού ασκήσεως των δραστηριοτήτων λογιστή και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων ή ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων και κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών και χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Πρόκειται για απαγόρευση που επιβάλλεται στις δραστηριότητες πολλαπλών ειδικοτήτων η οποία περιορίζει το εύρος των διαθέσιμων υπηρεσιών και δυσχεραίνει την ανάδυση νέων εμπορικών προτύπων.

46. Μια τέτοια απαγόρευση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/123.

47. Δεδομένου ότι οι λογιστές του IPCF ασκούν ένα νομοθετικώς κατοχυρωμένο επάγγελμα, το Βασίλειο του Βελγίου δύναται να επικαλεστεί το άρθρο 25, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/123. Τίθεται επομένως το ζήτημα αν η επίμαχη απαγόρευση είναι, πρώτον, δικαιολογημένη προκειμένου να διασφαλίσει την τήρηση των κανόνων δεοντολογίας που ποικίλλουν λόγω της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος και, δεύτερον, αναγκαία για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των επαγγελμάτων αυτών. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς.

48. Εκτιμώ ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν απέδειξε τον αναγκαίο χαρακτήρα του επίμαχου μέτρου.

49. Το εν λόγω κράτος μέλος επικαλείται την απόφαση Wouters κ.λπ.[17] προκειμένου να αποδείξει την αναγκαιότητα της επίμαχης απαγορεύσεως.

50. Δεν έχω ωστόσο πεισθεί από την επιχειρηματολογία του Βασιλείου του Βελγίου, δεδομένου ότι η κατάσταση των λογιστών στο Βέλγιο είναι εν προκειμένω αισθητά διαφορετική από εκείνη των δικηγόρων στις Κάτω Χώρες, η οποία ήταν επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη.

51. Μεταξύ των πολλών ζητημάτων που εξετάστηκαν στην απόφαση Wouters κ.λπ.[18], απόφαση η οποία αναμφίβολα ενέπνευσε τον νομοθέτη της Ένωσης κατά τη σύνταξη του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123, περιλαμβάνεται εκείνο της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης[19] εθνικής ρυθμίσεως η οποία απαγορεύει τους επαγγελματικούς συνεταιρισμούς μεταξύ δικηγόρων και ορκωτών λογιστών.

52. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο διαπίστωσε καταρχάς ότι, κατά τις ισχύουσες στην εθνική νομοθεσία[20] αντιλήψεις, ο δικηγόρος είναι ανεξάρτητος έναντι των δημοσίων αρχών, των άλλων επαγγελματιών και των τρίτων, από τους οποίους ουδέποτε πρέπει να επηρεάζεται. Ο δικηγόρος οφείλει, συναφώς, να εγγυάται ότι όλες οι πρωτοβουλίες που αναπτύσσει στο πλαίσιο μιας υποθέσεως διέπονται από το αποκλειστικό συμφέρον του πελάτη[21]. Το Δικαστήριο διαπίστωσε επίσης ότι, αντιθέτως, το επάγγελμα των ορκωτών λογιστών δεν υπόκειται γενικώς, και ειδικώς στην συγκεκριμένη εθνική κατάσταση, σε παρόμοιες απαιτήσεις δεοντολογίας.

53. Παραπέμποντας στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση εκείνη[22], το Δικαστήριο τόνισε ακολούθως ότι μπορεί να υπάρχει κάποιας μορφής ασυμβίβαστο μεταξύ της δραστηριότητας του «συμβούλου», που ασκεί ο δικηγόρος, και αυτής του «ελέγχου», που ασκεί ο ορκωτός λογιστής. Πράγματι, εν προκειμένω, ο ορκωτός λογιστής είχε ως αποστολή την πιστοποίηση λογαριασμών, πράγμα που συνεπάγεται ότι προέβαινε σε αντικειμενική εξέταση και σε αντικειμενικό

17 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Το γεγονός ότι το Δικαστήριο εξέτασε τη συμβατότητα της εθνικής ρυθμίσεως από τη σκοπιά του δικαίου του ανταγωνισμού (άρθρο 101 ΣΛΕΕ) δεν ασκεί επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση.

20 Εν προκειμένω, των Κάτω Χωρών.

21 Βλ. απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98, σκέψη 102).

22 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2001:390, σημεία 185 και 186).

έλεγχο της λογιστικής των πελατών του, κατά τρόπον ώστε να είναι σε θέση να γνωστοποιεί σε τρίτους ενδιαφερόμενους την προσωπική του γνώμη όσον αφορά την αξιοπιστία των λογιστικών αυτών στοιχείων. Δεν δεσμευόταν επομένως από επαγγελματικό απόρρητο παρόμοιο με αυτό στο οποίο υπόκειται ένας δικηγόρος[23].

54. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα περιοριστικά του ανταγωνισμού αποτελέσματα δεν υπερέβαιναν το αναγκαίο όριο για τη διασφάλιση της προσήκουσας ασκήσεως του δικηγορικού επαγγέλματος[24].

55. Δεν βλέπω ως προς τι η απόφαση Wouters κ.λπ.[25] θα μπορούσε να είναι χρήσιμη για την επίλυση της παρούσας διαφοράς, και τούτο για τους ακόλουθους λόγους.

56. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο δεν αποφάνθηκε επί των επαγγελματικών υποχρεώσεων των ορκωτών λογιστών στο πλαίσιο της ασκήσεως δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων με άλλα επαγγέλματα όπως τα επίμαχα.

57. Αντιθέτως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή στο πλαίσιο διακρίσεως μεταξύ του επαγγέλματος του δικηγόρου και εκείνου του ορκωτού λογιστή, προκειμένου να αξιολογήσει τις συνέπειες για τη δομή της αγοράς νομικών συμβουλών και να αξιολογήσει τον δικαιολογητικό λόγο της απαγορεύσεως σε δικηγόρο να συνεταιρίζεται με ορκωτό λογιστή.

58. Πόρρω απέχουσα από το να διατυπώσει γενικές παρατηρήσεις σχετικά με τις έννοιες της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας στο πλαίσιο των νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελμάτων, η εξέταση του Δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη περιορίστηκε στη συγκεκριμένη κατάσταση των δικηγόρων και των ορκωτών λογιστών στις Κάτω Χώρες.

59. Με άλλα λόγια, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι η κατάσταση ενός δικηγόρου και εκείνη ενός ορκωτού λογιστή, όπως στην απόφαση Wouters κ.λπ.[26], εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123, τούτο δεν θα σήμαινε ωστόσο ότι όλες οι καταστάσεις που υπάγονται στη διάταξη αυτή θα έπρεπε να οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα με εκείνο στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο στην απόφαση εκείνη. Σημειώνω συναφώς ότι η εν λόγω απόφαση περιλαμβάνεται μόνον ενδεικτικώς στο εγχειρίδιο σχετικά με την εφαρμογή της οδηγίας «υπηρεσίες» της Επιτροπής[27].

60. Το επιχείρημα του Βασιλείου του Βελγίου καταλήγει στην εξομοίωση της καταστάσεως των λογιστών με εκείνη των δικηγόρων όσον αφορά την ανεξαρτησία και την αμεροληψία τους. Πάντως, το επάγγελμα του λογιστή είναι αισθητά διαφορετικό εκείνου του δικηγόρου και το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί επομένως να ευδοκιμήσει.

61. Πράγματι, η ανεξαρτησία ενός δικηγόρου είναι πρωταρχικής σημασίας στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του παροχής αρωγής και εκπροσωπήσεως ενώπιον των δικαστηρίων. Όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας P. Léger στις προτάσεις του στην υπόθεση Wouters κ.λπ.[28], «ο δικηγόρος διασφαλίζει, σε ένα κράτος δικαίου, την αποτελεσματικότητα της αρχής της προσβάσεως των ιδιωτών στο δίκαιο και στα δικαστήρια». Οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας, σεβασμού του επαγγελματικού απορρήτου και της ανάγκης αποφυγής των συγκρούσεων συμφερόντων αποβλέπουν ακριβώς στη διευκόλυνση του καθήκοντος αυτού.

23 Βλ. απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98, σκέψη 104).

24 Βλ. απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98, σκέψη 109).

25 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Βλ. σημείο 8.4.1 του εγχειριδίου αυτού.

28 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2001:390, σημείο 175).

62. Αντιθέτως, όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή, ένας λογιστής του IPCF δεν ασκεί καθήκοντα εκπροσωπήσεως των πελατών του ενώπιον δημόσιας αρχής. Η αποστολή ενός λογιστή αποβλέπει στη συνοχή και στην κατά πιθανολόγηση ακρίβεια των λογαριασμών. Στο πλαίσιο αυτό, δύναται να προτείνει στην οντότητα την οποία συμβουλεύει τεχνικές απαντήσεις σχετικά με οικονομικούς εξαναγκασμούς, καθώς και να συντάσσει φορολογικές δηλώσεις εταιριών και τεχνικά έγγραφα.

63. Υπό τις συνθήκες αυτές, η λύση που επέλεξε το Δικαστήριο στην απόφαση Wouters κ.λπ.[29] δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο επικλήσεως προκειμένου να δικαιολογηθεί μια απόλυτη απαγόρευση σε λογιστή να ασκεί δραστηριότητα πολλαπλών ειδικοτήτων, και τούτο προκειμένου να διασφαλιστούν η ανεξαρτησία του και η αμεροληψία του.

64. Κατά συνέπεια, εκτιμώ ότι το άρθρο 21 του κώδικα δεοντολογίας του IPCF δεν είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας του επαγγέλματος του λογιστή.

Πρόταση

65. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να μην εφαρμόσει τη συλλογιστική που ακολούθησε στην απόφασή του της 19ης Φεβρουαρίου 2002, Wouters κ.λπ. (C-309/99, EU:C:2002:98), προκειμένου να καθορίσει αν το Βασίλειο του Βελγίου, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση δραστηριοτήτων λογιστή, αφενός, και δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, παρέβη ή όχι τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά.

29 Απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).