Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 10. oktober 2019[1]

Sag C-384/18

Europa-Kommissionen
mod

Kongeriget Belgien

»Traktatbrud – direktiv 2006/123/EF – artikel 25 – restriktioner for regnskabsføreres virksomhed på flere områder«

1. I det foreliggende traktatbrudssøgsmål har Kommissionen nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 25 i direktiv 2006/123/EF[2] og artikel 49 TEUF ved for det første at forbyde samtidig udøvelse af, på den ene side, regnskabsvirksomhed og, på den anden side, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser og for det andet at tillade forretningsudvalget for Institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées (institut for regnskabsførere og skatteeksperter, herefter »IPCF«) at forbyde samtidig udøvelse af, på den ene side, regnskabsvirksomhed og, på den anden side, enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed.

2. Efter anmodning fra Domstolen begrænser nærværende forslag til afgørelse sig til spørgsmålet om, hvorvidt den løsning, som Domstolen valgte i dommen i sagen Wouters m.fl.[3], kan overføres på den foreliggende sag.

Retsforskrifter

EU-retten

3. Følgende fremgår af 97. og 101. betragtning til direktiv 2006/123:

»(97) Det er nødvendigt at fastsætte visse regler i dette direktiv om et højt kvalitetsniveau for tjenesteydelser, idet navnlig kravene til information og gennemsigtighed sikres. Reglerne bør gælde både for grænseoverskridende udveksling af tjenesteydelser mellem medlemsstater og for tjenesteydelser, der udføres i en medlemsstat af en tjenesteyder, som er etableret der, uden at SMV'er må pålægges unødige byrder. De bør på ingen måde hindre medlemsstaterne i at anvende supplerende eller anderledes kvalitetskrav i henhold til dette direktiv og anden fællesskabsret.

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12.12.2006 om tjenesteydelser i det indre marked (EUT 2006, L 376, s. 36).

3 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

[…]

(101) Det er nødvendigt i tjenestemodtagerens interesse, navnlig forbrugernes, at sikre, at det er muligt for tjenesteyderne at tilbyde tjenesteydelser på flere områder, og at restriktioner i denne henseende begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre de lovregulerede erhvervs uvildighed, uafhængighed og integritet. Dette berører ikke de restriktioner og forbud mod at udøve særlige former for virksomhed, der skal sikre uafhængigheden i tilfælde, hvor en medlemsstat overdrager en bestemt opgave til en tjenesteyder, navnlig inden for byudvikling, og det bør heller ikke berøre anvendelsen af konkurrencereglerne.«

4. Dette direktivs artikel 25 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne påser, at tjenesteydere ikke underkastes krav, der forpligter dem til udelukkende at udøve én form for virksomhed, eller som indskrænker deres muligheder for at udøve flere former for virksomhed samtidigt eller sammen med andre tjenesteydere.

Imidlertid kan følgende tjenesteydere omfattes af sådanne krav:

a) tjenesteydere inden for lovregulerede erhverv, i det omfang det er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika, og nødvendigt for at sikre deres uafhængighed og uvildighed

b) tjenesteydere, der udfører tjenesteydelser inden for certificering, godkendelse, teknisk kontrol, test og prøvninger, i det omfang det er berettiget for at sikre deres uafhængighed og uvildighed.

2. Hvis virksomhed på flere områder mellem de i stk. 1, litra a) og b), omhandlede tjenesteydere er tilladt, sørger medlemsstaterne for:

a) at interessekonflikter og uforenelighed mellem visse former for virksomhed forebygges

b) at den uafhængighed og uvildighed, der er nødvendig i forbindelse med visse former for virksomhed, sikres

c) at de fagetiske adfærdsregler for de forskellige former for virksomhed er forenelige med hinanden, især med hensyn til forretningshemmeligheden.

3. I den i artikel 39, stk. 1, omhandlede rapport angiver medlemsstaterne, hvilke tjenesteydere der er underlagt de i nærværende artikels stk. 1 omhandlede krav, hvori kravene består, og hvorfor de anser dem for berettigede.«

Belgisk ret

5. Artikel 21 i code de déontologie de l'IPCF (IPCF's fagetiske regler), som blev godkendt ved arrêté royal du 22 octobre 2013 (kongelig anordning af 22.10.2013, herefter »IPCF's fagetiske regler«), havde tidligere følgende ordlyd:

»1. Udøvelsen af erhvervet som ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF er uforenelig med udøvelsen af enhver håndværks-, landbrugs- eller handelsvirksomhed, hvad enten udøvelsen foregår direkte eller indirekte, individuelt eller inden for rammerne af en sammenslutning eller i et selskab i egenskab af selvstændig erhvervsdrivende, som direktør, administrator, virksomhedsleder eller aktiv selskabsdeltager.

2. Bortset fra de former for virksomhed, der er nævnt i stk. 3, kan IPCF's forretningsudvalg dog efter forudgående og skriftlig begæring fra en ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF fravige denne regel, forudsat at medlemmets uafhængighed og uvildighed ikke bringes i fare, og at den pågældende virksomhed udgør en bivirksomhed. Denne afgørelse kan til enhver tid tilbagekaldes af IPCF's forretningsudvalg.

Det Nationale Råd for IPCF [(herefter »det nationale råd«)] kan endvidere til enhver tid fastsætte undtagelser ved hjælp af en generel retningslinje for bestemte aktiviteter inden for håndværks-, landbrugs- eller handelssektoren, bortset fra de i stk. 3 nævnte former for virksomhed. Det nationale råd kan ligeledes fastlægge retningslinjer, hvorefter der midlertidigt ikke er tale om uforenelige hverv i forbindelse med arv. En ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF, der falder ind under de af det nationale råd fastlagte retningslinjer, skal underrette IPCF's forretningsudvalg skriftligt herom.

3. Følgende erhvervsmæssige aktiviteter anses altid for at bringe eksterne regnskabsføreres uafhængighed og uvildighed i fare: forsikringsmægler eller forsikringsagent, ejendomsmægler, undtagen virksomhed som ejendomsadministrator, samt enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser, som kræver registrering hos Autorité des Services et Marchés Financiers [(myndigheden for finansielle tjenester og markeder, herefter »FSMA«)].«

6. IPCF's fagetiske regler blev ophævet ved arrêté royal du 18 juillet 2017 portant approbation du code de déontologie IPCF (kongelig anordning af 18.7.2017 om godkendelse af IPCF's fagetiske regler, herefter »IPCF's nye fagetiske regler«). Den nye artikel 21 i IPCF's fagetiske regler bestemmer:

»1. Med forbehold for de i stk. 2 nævnte aktiviteter tillader IPCF's forretningsudvalg efter skriftlig begæring fra en ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF udøvelsen af virksomhed på flere områder som fysisk eller juridisk person, forudsat at medlemmets uafhængighed og uvildighed ikke bringes i fare.

2. Følgende erhvervsmæssige aktiviteter, uanset om de udøves som fysisk eller juridisk person, anses altid for at bringe en ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed i fare: forsikringsmægler eller forsikringsagent, ejendomsmægler, undtagen virksomhed som ejendomsadministrator, samt enhver bankvirksomhed eller enhver form for finansielle tjenesteydelser, som kræver registrering hos [FSMA].«

7. Artikel 458 i code pénal (straffeloven) af 8. juni 1867 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder[4], bestemmer:

»Læger, kirurger, militærlæger, apotekere, jordemødre og alle andre personer, som i kraft af deres stilling eller erhverv får kendskab til hemmeligheder, som betros dem, og som videregiver disse, bortset fra det tilfælde, at de indkaldes til at afgive forklaring for domstolene eller for et parlamentarisk undersøgelsesudvalg, og bortset fra det tilfælde, at loven forpligter dem til at videregive disse hemmeligheder, straffes med fængsel fra otte dage til seks måneder og med bøde fra 100 EUR til 500 EUR.«

4 – Ændringen af den nævnte artikel, der trådte i kraft den 3.8.2017, skærpede sanktionerne, således at tilsidesættelse af pligten til at opretholde tavshedspligt nu straffes med fængsel fra et år til tre år og en bøde på fra hundrede til tusind EUR eller med en af disse sanktioner alene.

Tvistens baggrund

Den administrative procedure

8. Den 17. marts 2015 indledte Kommissionen proceduren EU Pilot 7402/15/GROW og anmodede herved Kongeriget Belgien om at fremlægge oplysninger vedrørende forbuddet for registrerede regnskabsførere mod at kombinere deres regnskabsvirksomhed med bestemte andre former for virksomhed og angive årsagerne til, at virksomhed inden for håndværks-, landbrugs- eller handelssektoren kan anses for at være uforenelige med udøvelsen af erhvervet som regnskabsfører.

9. Medlemsstaten besvarede Kommissionens spørgsmål ved skrivelse af 29. maj 2015.

10. Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsendte den den nævnte medlemsstat en åbningsskrivelse den 11. december 2015, hvori den anførte, at artikel 21 i IPCF's fagetiske regler ikke var i overensstemmelse med artikel 25 i direktiv 2006/123 og artikel 49 TEUF.

11. Ved skrivelser af 12. april og af 6. juli 2016 bestred Kongeriget Belgien at have handlet retsstridigt, idet medlemsstaten redegjorde for, hvorfor den var af den opfattelse, at den nationale lovgivning var i overensstemmelse med EU-retten.

12. Den 18. november 2016 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse over for Kongeriget Belgien, som besvarede denne den 12. januar 2017. Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, besluttede den den 13. juli 2017 at anlægge nærværende traktatbrudssøgsmål. Den 4. august 2017 underrettede Kongeriget Belgien Kommissionen om IPCF's nye fagetiske regler, som medlemsstaten mente var i overensstemmelse med EU-retten.

Retsforhandlingerne for Domstolen

13. Da Kommissionen ikke var enig med Kongeriget Belgien, har den anlagt nærværende traktatbrudssøgsmål. Kommissionens stævning blev indleveret den 8. juni 2018.

14. Kongeriget Belgien og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 23. maj 2019.

Bedømmelse

Parternes argumenter

Kommissionen

15. Kommissionen har gjort gældende, at formålet med artikel 25 i direktiv 2006/123 er at sikre, at medlemsstaterne ikke hindrer udførelsen af tjenesteydelser på flere områder. Den har understreget, at artikel 21, stk. 1, i IPCF's fagetiske regler, indtil denne blev ændret, forbød samtidig udøvelse af virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF og for det første enhver håndværks-, landbrugs- eller handelsvirksomhed og for det andet virksomhed som forsikringsmægler eller forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser.

16. Kommissionen er af den opfattelse, at der findes mindre restriktive foranstaltninger end dem, der er fastsat i artikel 21, stk. 1, i IPCF's fagetiske regler, således at denne bestemmelse er i strid med såvel artikel 25 i direktiv 2006/123 som artikel 49 TEUF.

17. Hvad angår ændringen af artikel 21 i IPCF's fagetiske regler har Kommissionen påpeget, at denne ændring skete efter den dato, hvor den begrundede udtalelse senest skulle besvares, og at ændringen under alle omstændigheder ikke bragte det foreholdte traktatbrud til ophør. I denne forbindelse er artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler identisk med artikel 21, stk. 3, i den tidligere version. Artikel 25, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/123 undergiver de krav, der begrænser udøvelsen af lovregulerede erhverv, en evaluering, således at disse begrænsninger kun er tilladt i det omfang, det er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika og nødvendigheden af at sikre deres uafhængighed og uvildighed. Ifølge Kommissionen går det fuldstændige forbud mod samtidig udøvelse af, på den ene side, regnskabsvirksomhed og, på den anden side, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser, imidlertid i kraft af selve sin art videre, end hvad der er nødvendigt til sikring af overholdelsen af de fagetiske regler for erhvervet som regnskabsfører.

18. Kommissionen er af den opfattelse, at det fuldstændige forbud ikke er en nødvendig foranstaltning for at opnå de mål, der forfølges, for så vidt som der findes mindre restriktive foranstaltninger, såsom interne procedurer, der kan forebygge interessekonflikter med hensyn til overførsel af oplysninger og sikre korrekt anvendelse af reglerne om tavshedspligt.

19. Kommissionen har gjort gældende, at det er med urette, at Kongeriget Belgien støtter sig på dommen i sagen Wouters m.fl.[5], for så vidt som den løsning, som Domstolen valgte i denne dom, henset til omstændighederne i denne sag, ikke kan overføres på det foreliggende tilfælde.

20. Kommissionen er af den opfattelse, at et fuldstændigt forbud under alle omstændigheder ikke er forholdsmæssigt i forhold til det forfulgte formål. Derudover kan de grunde, som medlemsstaten har gjort gældende – dvs. ønsket om såvel at undgå den administrative byrde, som indførelsen af interne foranstaltninger og procedurer med henblik på at sikre regnskabsføreres uafhængighed og uvildighed ville medføre, som den hævdede utilstrækkelige kontrol ex post – ikke tiltrædes.

21. Hvad angår artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's fagetiske regler, der fastslår, at erhvervet som regnskabsfører er uforeneligt med enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed, bortset fra det tilfælde, hvor IPCF's forretningsudvalg godkender en sådan virksomhed, har Kommissionen gjort gældende, at denne bestemmelse er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 25 i direktiv 2006/123. Det forbud, der er fastsat i de nævnte reglers artikel 21, stk. 1, forsvinder ikke ved, at IPCF's forretningsudvalg i henhold til de samme reglers artikel 21, stk. 2, skønsmæssigt kan fravige dette forbud.

22. Hvad angår artikel 21 i IPCF's nye fagetiske regler, der blev indført den 18. juli 2018, har Kommissionen gjort gældende, at IPCF's forretningsudvalgs godkendelsesprocedure for udøvelse af virksomhed på flere områder fortsat er opretholdt i denne nye version.

23. Hvad angår nødvendigheden og forholdsmæssigheden af den begrænsning, der er indeholdt i artikel 21 i IPCF's nye fagetiske regler, har Kommissionen gjort gældende, at det ikke tydeligt fremgår af denne bestemmelse, at den samtidige udøvelse af enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed – eller ifølge den nye formulering »enhver anden virksomhed« – kan skabe interessekonflikter og altid er til ulempe for klienterne, de andre tjenesteydere og samfundet som helhed. Selv hvis det antages, at dette er tilfældet, kan de omhandlede begrænsninger ikke være tilladt af de samme årsager som dem, der gøres gældende med hensyn til restriktionerne for den samtidige udøvelse af, på den ene side, regnskabsvirksomhed og, på den anden side, forsikringsmægler eller forsikringsagent og enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser.

5 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

24. Kommissionen har anført, at Kongeriget Belgien ikke har godtgjort, at mindre restriktive foranstaltninger end det i artikel 21 fastsatte forbud ikke ville være lige så virkningsfulde i forhold til at opfylde de fastsatte målsætninger.

25. Selv om Kommissionen har medgivet, at regnskabsførere i Belgien er meget stærkt involveret for så vidt angår en kategori af virksomheder, har den imidlertid gjort gældende, at regnskabsføreres hverv ikke har ændret sig, således at regnskabsførere hverken har fået samme funktion som revisorer eller opnået ret til at repræsentere klienter over for skattemyndighederne.

Kongeriget Belgien

26. Kongeriget Belgien har for det første gjort gældende, at artikel 25 i direktiv 2006/123 ikke forhindrer medlemsstaterne i under visse betingelser at forbyde udøvelsen af bestemte lovregulerede erhverv samtidig. Medlemsstaten har for det andet påpeget, at artikel 25 henhører under kapitel V i dette direktiv, som vedrører »Tjenesteydelsernes kvalitet« og primært har til formål at beskytte forbrugerne. Således skal restriktioner for virksomhed på flere områder begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre de lovregulerede erhvervs uvildighed, uafhængighed og integritet.

27. Ifølge medlemsstaten er de restriktioner, der er fastsat i artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler (som svarer til den tidligere artikel 21, stk. 3, i IPCF's fagetiske regler), nødvendige såvel for at sikre uafhængigheden og uvildigheden af regnskabsførere registreret hos IPCF som for at sikre nøje overholdelse af tavshedspligten. Denne uafhængighed indebærer en pligt til udelukkende at agere på klientens vegne, og en kumulation af forskellige aktiviteter kunne foranledige regnskabsføreren til at tage andre hensyn end dem, der alene tjener hans klients interesser. Dette er særligt væsentligt i betragtning af, at ejendomsmæglere, forsikringsmæglere og børsagenter bliver aflønnet på grundlag af provision, som kan være højere end det honorar, der modtages for regnskabsvirksomheden, således at der vil kunne opstå en interessekonflikt.

28. Derudover bringer den samtidige udøvelse af virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF, som er undergivet tavshedspligt, hvis overtrædelse fører til strafferetlige sanktioner, og andre erhverv, der ikke er undergivet en sådan pligt, en regnskabsførers evne til at sikre overholdelsen af tavshedspligten i fare.

29. Kongeriget Belgien har bestridt Kommissionens argument, hvorefter den omstændighed, at tavshedspligten er begrænset, medfører, at det omhandlede forbud ikke er nødvendigt. Det fremgår af dommen i sagen Wouters m.fl.[6], at det er tilstrækkeligt, at der »i et vist omfang [er] uforenelighed« mellem på den ene side advokaterhvervets pligter og på den anden side revisorernes pligter med hensyn til at begrunde forbuddet mod samarbejde mellem disse to erhverv.

30. Hvad angår den omhandlede restriktions forholdsmæssighed har medlemsstaten gjort gældende, at artikel 25, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/123 ikke omhandler noget forbud, der i kraft af selve dets art må anses for ikke at være berettiget. Desuden er den restriktion, der er fastlagt i artikel 21 i IPCF's fagetiske regler, forholdsmæssig, for så vidt som den ikke indfører et generelt og fuldstændigt forbud mod alle former for virksomhed på flere områder, men alene vedrører strengt definerede aktiviteter. Alternative foranstaltninger er ikke ligeså effektive med hensyn til at bevare uafhængigheden af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF, og erhvervet er undergivet tavshedspligt.

6 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, præmis 104).

31. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt erhvervet som regnskabsfører er uforeneligt med enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed, har Kongeriget Belgien gjort gældende, at artikel 21 i IPCF's fagetiske regler indeholdt en mulighed for at fravige dette forbud i kraft af en godkendelse fra IPCF's forretningsudvalg, forudsat at to betingelser var opfyldt – nemlig for det første, at regnskabsførerens sideløbende virksomhed havde karakter af en bivirksomhed, og for det andet, at regnskabsførerens uafhængighed og uvildighed ikke blev bragt i fare. I praksis er godkendelsen altid blevet tildelt.

32. Medlemsstaten har gjort gældende, at artikel 21 i IPCF's nye fagetiske regler fastslår, at den samtidige udøvelse af erhvervet som regnskabsfører og andre aktiviteter, som defineres bredt, altid godkendes efter skriftlig anmodning fremsendt til IPCF's forretningsudvalg, forudsat at regnskabsførerens uafhængighed og uvildighed ikke bringes i fare. Følgelig har denne bestemmelse indført en ordning, hvorefter godkendelse altid tildeles og kan nægtes undtagelsesvis, såfremt betingelsen om uafhængighed – der nu er den eneste betingelse, der skal opfyldes – ikke opfyldes.

33. Kongeriget Belgien er af den opfattelse, at godkendelsesproceduren, hvis eneste formål er at efterprøve, om regnskabsførernes uafhængighed og uvildighed bevares, ikke tilsidesætter kravene i artikel 25 i direktiv 2006/123, for så vidt som denne artikel sågar tillader forbud mod virksomhed på flere områder, såfremt dette forbud er forholdsmæssigt og berettiget, henset til målet om at bevare uafhængighed og uvildighed.

34. Medlemsstaten har derudover anfægtet, at Kommissionen har afvist medlemsstatens argument om, at alternative foranstaltninger ikke er lige så effektive som et forbud. Dette argument fremgår nemlig af forslaget til afgørelse i sagen Wouters m.fl.[7], hvori generaladvokat Léger undersøgte, hvorvidt målsætningen om at beskytte advokaters uafhængighed i praksis kan opnås på en lignende måde, men ved hjælp af mindre indgribende foranstaltninger end et fuldstændigt forbud, og konkluderede, at alternative foranstaltninger rejser praktiske problemer.

35. Ifølge Kongeriget Belgien har Kommissionen foreslået teoretiske alternative foranstaltninger uden imidlertid at påvise, at disse kan opnå det formål, der forfølges. Idet medlemsstaten har påvist, at de af Kommissionen foreslåede foranstaltninger ikke vil være effektive i et marked som det belgiske marked for regnskabsførere registreret hos IPCF, som ikke er særligt koncentreret og kendetegnet ved tilstedeværelsen af mikrovirksomheder, mener medlemsstaten derimod, at den har påvist såvel de praktiske vanskeligheder ved at gennemføre alternative foranstaltninger som disses manglende effektivitet.

36. Hvad angår artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler har den nævnte medlemsstat gjort gældende, at den nye formulering ikke har til følge, at det foreholdte traktatbrud forværres. Såvel artikel 21 som præamblen til IPCF's nye fagetiske regler angiver klart, at hovedreglen er, at der sker godkendelse, undtagen i tilfælde af, at uafhængigheden og uvildigheden bringes i fare, hvilket det tilkommer IPCF's forretningsudvalg at påvise. Kongeriget Belgien har understreget, at kriterierne for afslag er ikkediskriminerende, kendt på forhånd og begrænset til de kriterier, der er fastsat i artikel 25 i direktiv 2006/123.

Bedømmelse

37. Efter anmodning fra Domstolen koncentrerer jeg min analyse om spørgsmålet om anvendeligheden af den retspraksis, der følger af dommen i sagen Wouters m.fl.[8], i det foreliggende tilfælde. Følgelig vil jeg koncentrere mig om spørgsmålet vedrørende forbuddet mod udøvelsen af flere former for virksomhed samtidig.

7 – C-309/99, EU:C:2001:390.

8 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

Generelt – artikel 25 i direktiv 2006/123

38. Det synes nødvendigt at anføre nogle generelle bemærkninger til fortolkningen af artikel 25 i direktiv 2006/123.

39. Artikel 25 i direktiv 2006/123 foreskriver en tretrinsprøvelse. For det første påser medlemsstaterne, at tjenesteydere [9] ikke underkastes krav, der forpligter dem til udelukkende at udøve én form for virksomhed, eller som indskrænker deres muligheder for at udøve flere former for virksomhed samtidigt eller sammen med andre tjenesteydere [10]. For det andet kan tjenesteydere inden for lovregulerede erhverv [11] imidlertid omfattes af sådanne krav, i det omfang det er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika, og nødvendigt for at sikre deres uafhængighed og uvildighed [12]. Hvis en sådan virksomhed på flere områder er tilladt, sørger medlemsstaterne for det tredje for, at interessekonflikter og uforenelighed mellem visse former for virksomhed forebygges, at den uafhængighed og uvildighed, der er nødvendig i forbindelse med visse former for virksomhed, sikres, og at de fagetiske adfærdsregler for de forskellige former for virksomhed er forenelige med hinanden, især med hensyn til forretningshemmeligheden.

40. Artikel 25 i direktiv 2006/123 tilsigter at fjerne hindringer for tjenesteyderes udøvelse af virksomhed på flere områder. Lovgiver har vurderet, at det er nødvendigt i tjenestemodtagerens interesse, navnlig forbrugernes, at sikre, at det er muligt for tjenesteyderne at tilbyde tjenesteydelser på flere områder [13]. Efter min opfattelse følger det heraf, at forpligtelsen for medlemsstaterne – i overensstemmelse med dette direktivs generelle formål om at fjerne hindringer for tjenesteyderes ret til frit at etablere sig og for den frie bevægelighed for tjenesteydelser [14] – er uafhængig af, om der foreligger en konkret hindring for en grundlæggende frihed [15].

41. Det forhold mellem reglen og undtagelsen, der danner grundlaget for såvel hele direktiv 2006/123 som – mere grundlæggende – det indre marked som helhed, finder ligeledes anvendelse her – dvs. at den grundlæggende frihed, som er udtryk for EU's interesse, udgør reglen, mens en medlemsstats mulighed for at fastsætte begrænsninger for denne regel udgør undtagelsen. Heraf følger, at denne undtagelse skal fortolkes indskrænkende i modsætning til reglen, som skal fortolkes bredt. Desuden skal undtagelsen overholde de øvrige EU-retlige principper, herunder navnlig proportionalitetsprincippet.

42. I forbindelse med artikel 25 i direktiv 2006/123 skal det samme ræsonnement, for så vidt angår undtagelsen fra reglen, således anvendes med hensyn til bevisbyrden, som det påhviler medlemsstaten at løfte. Dette følger ligeledes af udtrykket »i det omfang« i artikel 25, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/123. I denne henseende må forudsætningen for det argument, som Kongeriget Belgien bl.a. har fremført i sit forsvar, hvorefter formålet med artikel 25 i direktiv 2006/123 er at regulere

9 – Begrebet »tjenesteyder« er defineret i artikel 4, nr. 2), i direktiv 2006/123 som »enhver fysisk person, der er statsborger i en medlemsstat, og som udbyder eller udfører en tjenesteydelse, eller enhver juridisk person, jf. [artikel 54 TEUF], og som er etableret i en medlemsstat, og som udbyder eller udfører en tjenesteydelse«.

10 – Jf. artikel 25, stk. 1, i direktiv 2006/123.

11 – Med hensyn til definitionen af et »lovreguleret erhverv« henviser artikel 4, nr. 11), i direktiv 2006/123 til artikel 3, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/36/EF af 7.9.2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer (EUT 2005, L 255, s. 22), i henhold til hvilken et lovreguleret erhverv er »en eller flere former for erhvervsmæssig virksomhed under ét, når der enten direkte eller indirekte ifølge love eller administrative bestemmelser kræves bestemte erhvervsmæssige kvalifikationer for adgang hertil eller udøvelse eller en form for udøvelse heraf; især vil anvendelsen af en faglig titel, der ifølge love eller administrative bestemmelser er begrænset til en person, der er i besiddelse af en bestemt erhvervsmæssig kvalifikation, være en form for udøvelse«.

12 – Jf. artikel 25, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/123.

13 – Jf. 101. betragtning til direktiv 2006/123.

14 – Jf. artikel 1, stk. 1, og femte betragtning til direktiv 2006/123.

15 – Jf. ligeledes i denne retning, M. Schlachter og Chr. Ohler, *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, artikel 25, punkt 1.

medlemsstaternes frihed til at fastsætte et forbud mod at udøve virksomhed på flere områder, forkastes. Som Kommissionen med rette har understreget, er formålet med denne bestemmelse nemlig tværtimod at sørge for, at tjenesteydere ikke underkastes krav, der bl.a. indskrænker deres muligheder for at udøve flere former for virksomhed samtidigt eller sammen med andre tjenesteydere.

Specifikt – forbuddet mod udøvelse af flere former for virksomhed samtidigt

43. Som det fremgår af redegørelsen for de relevante retsforskrifter, blev den omhandlede lovgivning – nemlig IPCF's fagetiske regler, som blev godkendt ved arrêté royal du 22 octobre 2013 (kongelig anordning af 22.10.2013) – ophævet og erstattet af IPCF's fagetiske regler som godkendt ved arrêté royal du 18 juillet 2017 (kongelig anordning af 18.7.2017).

44. Artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler er i det væsentlige identisk med artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler [16].

45. Disse bestemmelser indeholder et fuldstændigt forbud mod samtidig udøvelse af regnskabsvirksomhed og virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser. Der er tale om en begrænsning af virksomhed på flere områder, der indskrænker udvalget af tilgængelige tjenesteydelser og er til hinder for udviklingen af nye forretningsmodeller.

46. Et sådant forbud er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 25, stk. 1, i direktiv 2006/123.

47. Idet regnskabsførere registreret hos IPCF udøver et lovreguleret erhverv, kan Kongeriget Belgien påberåbe sig artikel 25, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/123. Spørgsmålet er derfor, om det omhandlede forbud for det første er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika, og for det andet nødvendigt for at sikre disse erhvervs uafhængighed og uvildighed. Disse to betingelser skal være opfyldt kumulativt.

48. Efter min opfattelse har Kongeriget Belgien ikke godtgjort, at den omtvistede foranstaltning er nødvendig.

49. Medlemsstaten har påberåbt sig dommen i sagen Wouters m.fl. [17] med henblik på at godtgøre nødvendigheden af det omhandlede forbud.

50. Jeg finder imidlertid ikke Kongeriget Belgiens argumentation overbevisende, eftersom situationen for regnskabsførere i Belgien i den foreliggende sag er mærkbart anderledes end situationen for advokater i Nederlandene, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til denne dom.

51. Blandt de talrige spørgsmål, der blev behandlet i dommen i sagen Wouters m.fl. [18], som er en dom, der uden tvivl var til inspiration for EU-lovgiver i forbindelse med affattelsen af artikel 25 i direktiv 2006/123, var spørgsmålet om, hvorvidt en national ordning, der forbød tværfaglige samarbejder mellem advokater og revisorer, var forenelig med EU-retten [19].

16 – Min analyse gælder således begge versioner af de fagetiske regler.

17 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 – Den omstændighed, at Domstolen behandlede den nationale ordnings forenelighed i lyset af konkurrenceretten (artikel 101 TEUF), er uden betydning i forbindelse med nærværende sag.

52. I denne forbindelse fastslog Domstolen for det første, at advokaten ifølge den ordning, der gælder i henhold til den nationale lovgivning [20], skal kunne handle uafhængigt af offentlige myndigheder, af andre erhvervsudøvere og af tredjemænd, hvis påvirkning han aldrig må være underlagt. Advokaten skal i denne forbindelse stå inde for, at enhver af hans handlinger i forbindelse med behandlingen af en sag udelukkende er foretaget i klientens interesse [21]. Domstolen fastslog ligeledes, at revisorerhvervet derimod i almindelighed ikke er underlagt tilsvarende fagetiske forpligtelser, og navnlig ikke i den foreliggende sag på nationalt plan.

53. Idet Domstolen henviste til generaladvokat Légers forslag til afgørelse i denne sag [22], understregede den herefter, at der i et vist omfang kan være uforenelighed mellem den »rådgivning«, der ydes af advokater, og den »kontrol«, der udøves af revisorer. I det foreliggende tilfælde havde revisoren til opgave at verificere regnskaberne, hvilket indebar, at han foretog en objektiv gennemgang og kontrol af klienternes regnskabsbøger, således at han over for interesserede tredjemænd kunne tilkendegive, om regnskabstallene efter hans personlige opfattelse var retvisende. Revisoren var således ikke undergivet en tavshedspligt, der kan sammenlignes med den, advokater er undergivet [23].

54. Under disse omstændigheder fastslog Domstolen, at de konkurrencebegrænsende virkninger ikke gik videre end, hvad der var nødvendigt til sikring af, at advokaterhvervet kunne udøves i overensstemmelse med god advokatskik [24].

55. Jeg ser ikke, hvordan dommen i sagen Wouters m.fl. [25] kan være nyttig med henblik på afgørelsen af nærværende tvist, og det af følgende grunde.

56. I denne dom tog Domstolen ikke stilling til revisorers erhvervsmæssige forpligtelser i forbindelse med udøvelsen af virksomhed på flere områder sammen med andre erhverv som de i denne sag omhandlede.

57. Derimod udtalte Domstolen sig om erhvervet som revisor i forbindelse med en sondring mellem advokaterhvervet og revisorerhvervet med det formål at bedømme konsekvenserne for markedsstrukturen på området for juridisk rådgivning og begrundelsen for forbuddet for advokater mod at udøve virksomhed i samarbejde med en revisor.

58. Domstolens behandling i denne sag var – idet Domstolen på ingen måde anførte generelle bemærkninger til begreberne uafhængighed og uvildighed inden for rammerne af de lovregulerede erhverv – afgrænset til den specifikke situation for advokater og revisorer i Nederlandene.

59. Det ville med andre ord, selv hvis det antages, at situationen for advokater og situationen for revisorer som i dommen i sagen Wouters m.fl. [26] var omfattet af anvendelsesområdet for artikel 25 i direktiv 2006/123, imidlertid ikke betyde, at alle situationer, der er omfattet af denne bestemmelse, skal føre til samme resultat som det, Domstolen nåede frem til i denne dom. Jeg bemærker i denne forbindelse, at den nævnte dom alene er nævnt som et eksempel i Kommissionens håndbog i gennemførelsen af tjenesteydelsesdirektivet eller »servicedirektivet« [27].

20 – I dette tilfælde den nederlandske lovgivning.

21 – Jf. dom af 19.2.2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, præmis 102).

22 – Generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sagen Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2001:390, punkt 185 og 186).

23 – Jf. dom af 19.2.2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, præmis 104).

24 – Jf. dom af 19.2.2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, præmis 109).

25 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 – Jf. håndbogens punkt 8.4.1.

60. Kongeriget Belgiens argument er ensbetydende med at sidestille situationen for regnskabsførere med situationen for advokater for så vidt angår deres uafhængighed og uvildighed. Erhvervet som regnskabsfører er imidlertid mærkbart anderledes end advokaterhvervet, og dette argument kan derfor ikke tiltrædes.

61. Advokaters uafhængighed er nemlig afgørende i forbindelse med deres ydelse af juridisk bistand og repræsentation. Således som generaladvokat Léger understregede i forslaget til afgørelse i sagen Wouters m.fl. [28], »sikrer advokaten i en retsstat effektiviteten af princippet om borgernes adgang til gældende ret og til domstolene«. Kravene om uafhængighed, overholdelse af tavshedspligten og nødvendigheden af at undgå interessekonflikter har netop til formål at lette denne opgave.

62. Således som Kommissionen med rette har understreget, varetager en regnskabsfører registreret hos IPCF derimod ikke en funktion som repræsentant for sine klienter over for offentlige myndigheder. En regnskabsfører har til opgave at sikre regnskabers konsistens og sandfærdighed. I denne sammenhæng kan regnskabsføreren over for den enhed, der bliver rådgivet, foreslå tekniske tiltag i forhold til økonomiske begrænsninger samt udarbejde skatte- og socialsikringsrelaterede erklæringer og tekniske dokumenter.

63. Under disse omstændigheder kan den løsning, som Domstolen valgte i dommen i sagen Wouters m.fl. [29], ikke påberåbes for at begrunde et fuldstændigt forbud for en regnskabsfører mod at udøve virksomhed på flere områder, hvilket har til formål at sikre regnskabsførerens uafhængighed og uvildighed.

64. Det er følgelig min opfattelse, at artikel 21 i IPCF's fagetiske regler ikke er nødvendig for at sikre uafhængigheden og uvildigheden af erhvervet som regnskabsfører.

Forslag til afgørelse

65. På baggrund af de ovenstående betragtninger er jeg således af den opfattelse, at Domstolen ikke bør overføre det ræsonnement, som den fulgte i sin dom af 19. februar 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98), med henblik på bedømmelsen af, om Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 25 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/123/EF af 12. december 2006 om tjenesteydelser i det indre marked ved at forbyde samtidig udøvelse af, på den ene side, regnskabsvirksomhed og, på den anden side, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser.

28 – Generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sagen Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2001:390, punkt 175).

29 – Dom af 19.2.2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).