



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

27. februar 2020 *

»Traktatbrud – artikel 49 TEUF – tjenesteydelser i det indre marked – direktiv 2006/123/EF – artikel 25, stk. 1 og 2 – restriktioner for regnskabsføreres virksomhed på flere områder«

I sag C-384/18,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 8. juni 2018,

Europa-Kommissionen ved H. Tserepa-Lacombe og L. Malferrari, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Kongeriget Belgien ved L. Van den Broeck, M. Jacobs og C. Pochet, som befuldmægtigede, bistået af
avocats C. Smits og D. Grisay samt af M. Vossen, G. Lievens og F. Haemers,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne S. Rodin (refererende dommer), D. Šváby,
K. Jürimäe og N. Piçarra,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig V. Giacobbo-Peyronnel,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. maj 2019,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. oktober 2019,

afsagt følgende

Dom

- 1 I stævningen har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at 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 (EUT 2006, L 376, s. 36)

* Processprog: fransk.

såvel som artikel 49 TEUF, idet det har forbudt samtidig udøvelse af regnskabsvirksomhed, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, og idet det har tilladt forretningsudvalget for Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (institut for regnskabsførere og skatteekspertes, herefter »IPCF«) at forbyde samtidig udøvelse af regnskabsvirksomhed og enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

- 2 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.

[...]

(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.«

- 3 Dette direktivs artikel 25 med overskriften »Virksomhed på flere områder« har følgende ordlyd:

»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 fagets adfældsregler, 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 fagetske 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.»

- 4 Følgende er anført i tiende betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 648/2012 og om ophævelse af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2005/60/EF samt Kommissionens direktiv 2006/70/EF (EUT 2015, L 141, s. 73):

»Tjenesteydelser, der er direkte sammenlignelige, og som præsteres af de aktører, der er omfattet af dette direktiv, bør behandles ens. For at sikre overholdelsen af de rettigheder, der er sikret ved Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (»chartret«), bør de oplysninger, som revisorer, eksterne regnskabskyndige og skatterådgivere, der i nogle medlemsstater kan forsvare eller repræsentere en klient i forbindelse med retslige procedurer eller fastslå en klients retsstilling, få adgang til under udførelsen af disse opgaver, ikke være underlagt indberetningspligten fastsat i dette direktiv.«

B. Belgisk ret

- 5 Artikel 21 i code de déontologie de l'IPCF (IPCF's fagetske regler) i den udgave, som blev godkendt ved kongelig anordning af 22. oktober 2013 (*Moniteur belge* af 21.11.2013, s. 86547, herefter »IPCF's tidlige fagetske regler«), havde følgende ordlyd:

»Stk. 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.

Stk. 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 erhverv 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.

Stk. 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 (FSMA) [(myndigheden for finansielle tjenester og markeder)].«

- 6 Artikel 21 i code de déontologie de l'IPCF (IPCF's fagetiske regler) i den udgave, som blev godkendt ved kongelig anordning af 18. juli 2017 (*Moniteur belge* af 14.8.2017, s. 79692, herefter »IPCF's nye fagetiske regler«), bestemmer:

»Stk. 1 Med forbehold for de i stk. 2 nævnte aktiviteter godkender 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.

Stk. 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 Autorité des Services et Marchés Financiers [(myndigheden for finansielle tjenester og markeder)].«

- 7 Artikel 458 i code pénal (straffelov) af 8. juni 1867 (*Moniteur belge* af 9.6.1867, s. 3133) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder (herefter »den belgiske straffelov«), 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.«

II. Den administrative procedure

- 8 Den 17. marts 2015 indledte Kommissionen proceduren EU Pilot 7402/15/GROW og anmodede herved de belgiske myndigheder om at fremlægge oplysninger vedrørende forbuddet for registrerede regnskabsførere mod at kombinere deres virksomhed med bestemte andre former for virksomhed og om grundene til, at virksomhed inden for håndværks-, landbrugs- eller handelssektoren kunne anses for at være uforenelige med udøvelsen af erhvervet som regnskabsfører.
- 9 Kongeriget Belgien besvarede Kommissionens spørgsmål ved skrivelse af 29. maj 2015.
- 10 Da Kommissionen fandt, at de begrundelser, der blev givet for de i den nationale lovgivning fastsatte restriktioner, var utilstrækkelige, fremsendte den den 11. december 2015 en åbningsskrivelse til Kongeriget Belgien, hvori den anførte, at artikel 21 i IPCF's tidligere 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 det foreholdte traktatbrud og redegjorde for, hvorfor det 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 og den 13. februar 2017.
- 13 Kommissionen fandt ikke dette svar tilfredsstillende og besluttede den 13. juli 2017 derfor at anlægge nærværende traktatbrudssøgsmål.
- 14 Den 4. august 2017 underrettede Kongeriget Belgien Kommissionen om IPCF's nye fagetiske regler og anførte, at disse var i overensstemmelse med EU-retten.
- 15 Da Kommissionen ikke var enig i Kongeriget Belgiens opfattelse, har den anlagt nærværende søgsmål.

III. Om søgsmålet

A. Sagens indhold

1. Parternes argumenter

- 16 Kommissionen har gjort gældende, at vedtagelsen af IPCF's nye fagetiske regler, der fandt sted efter udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, ikke har fjernet den restriktion, der var indeholdt i artikel 21 i IPCF's tidligere fagetiske regler, og følgelig ikke har bragt det foreholdte traktatbrud til ophør. Ifølge Kommissionen er artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler nemlig ikke alene identisk med artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler, men artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler har derudover gjort det foreholdte traktatbrud værre ved at gøre forpligtelsen til at have en godkendelse til at udøve virksomhed på flere områder til en generel forpligtelse.
- 17 Kongeriget Belgien har ikke bestridt, at artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler i det væsentlige er identisk med artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler. Hvad angår artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler har denne medlemsstat til gengæld gjort gældende, at denne bestemmelse ikke har gjort det foreholdte traktatbrud værre, for så vidt som den ordning, der indføres ved den nævnte bestemmelse, nu hviler på et princip om godkendelse, og en sådan godkendelse kun nægtes undtagelsesvis.

2. Domstolens bemærkninger

- 18 Med henblik på at afgrænse rækkevidden af nærværende traktatbrudssøgsmål bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i den berørte medlemsstat, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, og at eventuelle ændringer af forholdene i tiden derefter ikke kan tages i betragtning af Domstolen (dom af 26.6.2019, Kommissionen mod Grækenland, C-729/17, EU:C:2019:534, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 I tilfælde, hvor den nationale lovgivning, der er genstand for et traktatbrudssøgsmål, senere er blevet ændret, ændrer Kommissionen ikke søgsmålets genstand, hvis den lader de klagepunkter, der er fremsat vedrørende den tidligere lovgivning, omfatte den lovgivning, der følger af den vedtagne ændring, såfremt indholdet af de to versioner af lovgivningen er identisk (dom af 26.6.2019, Kommissionen mod Grækenland, C-729/17, EU:C:2019:534, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

- 20 Sagens genstand kan derimod ikke udvides til også at omfatte forpligtelser i henhold til nye bestemmelser, der ikke findes tilsvarende i vedkommende retsakts oprindelige affattelse, idet dette ville være en tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter med hensyn til traktatbrudsprocedurens lovlighed (dom af 26.6.2019, Kommissionen mod Grækenland, C-729/17, EU:C:2019:534, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 For så vidt som Kommissionen i stævningen og replikken også har ladet sine klagepunkter, som den oprindeligt fremsatte i sin begrundede udtalelse, omfatte IPCF's nye fagetiske regler, skal det afgøres, om dette indebærer en ændring af søgsmålets genstand.
- 22 I det foreliggende tilfælde bemærkes for det første – og dette bestrides ikke af parterne – at rækkevidden af artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler er identisk med rækkevidden af artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler. De to bestemmelser fastslår nemlig i det væsentlige, at virksomhed som 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), altid anses for at bringe eksterne regnskabsfører registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed i fare.
- 23 Det bemærkes for det andet, at mens artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler bestemte, at IPCF's forretningsudvalg (herefter »forretningsudvalget«) kunne fravige forbuddet mod den samtidige udøvelse af erhvervet som ekstern regnskabsfører registreret hos IPCF og håndværks-, landbrugs-, og handelsvirksomhed ved hjælp af en godkendelse, forudsat at en sådan fravigelse ikke bragte regnskabsføreren registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed i fare, og at den pågældende virksomhed udgjorde en bivirksomhed, bestemmer artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler for sit vedkommende i generelle vendinger, at en ekstern regnskabsfører, der er registreret hos IPCF's udøvelse af virksomhed på flere områder, godkendes af forretningsudvalget, forudsat at dennes uafhængighed og uvildighed ikke bringes i fare.
- 24 Det fremgår af sidstnævnte bestemmelses ordlyd, at denne – i forhold til artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler – ikke længere opregner de erhvervsmæssige aktiviteter, med hensyn til hvilke en regnskabsfører, der er registreret hos IPCF, skal anmode om godkendelse for at kunne udøve dem samtidig med erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF, og at den således udvider omfanget af de aktiviteter, der er omfattet, samt at den ikke længere indeholder en betingelse om, at udøvelsen af en sådan virksomhed skal udgøre en bivirksomhed.
- 25 For så vidt som artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler i væsentlig grad har ændret godkendelsesordningen for samtidig udøvelse af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF og andre erhvervsmæssige aktiviteter, kan indholdet af denne bestemmelse således ikke anses for at være identisk med indholdet af artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler.
- 26 For så vidt som Kommissionens klagepunkter også vedrører artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler, har Kommissionen følgerig ændret søgsmålets genstand, således at klagepunkterne skal undersøges uden at tage hensyn til den udvidelse af disse klagepunkter, som er blevet foretaget i stævningen og replikken, for så vidt angår artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler.
- 27 Under disse omstændigheder skal klagepunkterne om tilsidesættelse af bestemmelserne i artikel 49 TEUF og artikel 25 i direktiv 2006/123, for så vidt som disse klagepunkter omhandler artikel 21, stk. 1, i IPCF's nye fagetiske regler, afvises, og det er hensigtsmæssigt at begrænse undersøgelsen til alene at omfatte spørgsmålet om, hvorvidt artikel 21, stk. 1-3, i IPCF's tidligere fagetiske regler og artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler er forenelige med artikel 25 i direktiv 2006/123 og artikel 49 TEUF.

B. Om realiteten

1. Det første klagepunkt om tilsidesættelse af artikel 25 i direktiv 2006/123

- 28 Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 25 i direktiv 2006/123 indeholder to led, hvor det ene omhandler artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler og artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler, og det andet omhandler artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler.

a) Det første klagepunkts første led om, at artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler og artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler tilsidesætter artikel 25 i direktiv 2006/123

1) Parternes argumenter

- 29 Kommissionen har gjort gældende, at formålet med artikel 25 i direktiv 2006/123 er at sørge for, at medlemsstaterne ikke hindrer udførelsen af tjenesteydelser på flere områder. Ifølge Kommissionen forbyder artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler, der uden væsentlige ændringer gengiver indholdet af artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler, imidlertid samtidig udøvelse af virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF og virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller finansielle tjenesteydelser.
- 30 Kommissionen har påpeget, at artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123 undergiver de krav, som lovregulerede erhverv er undergivet, en evaluering, idet disse krav udelukkende tillades, for så vidt som det er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika, og for så vidt som det er nødvendigt for at sikre deres uafhængighed og uvildighed. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at der findes mindre restriktive foranstaltninger end et fuldstændigt forbud mod virksomhed på flere områder, således at dette forbud er i strid med artikel 25 i direktiv 2006/123.
- 31 I denne forbindelse har Kommissionen gjort gældende, at det fuldstændige forbud mod samtidig udøvelse af virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed eller virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, i kraft af selve dets art går videre, end hvad der er nødvendigt til sikring af overholdelsen af de fagetiske regler for erhvervet som regnskabsfører.
- 32 Ifølge Kommissionen udgør foranstaltninger som interne procedurer, der kan forebygge interessekonflikter med hensyn til overførsel af oplysninger og sikre korrekt anvendelse af reglerne om tavshedspligt, mindre restriktive foranstaltninger, der gør det muligt at opnå målene om at sikre uafhængigheden og uvildigheden af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF. Kommissionen har tilføjet, at forbuddet heller ikke er nødvendigt for at undgå hvidvaskning af penge eller risiko for interessekonflikter eller for at sikre en korrekt prisudvikling for de tjenesteydelser, der leveres, samt tjenesteydelsernes kvalitet.
- 33 Kommissionen har gjort gældende, at medlemsstaterne kan forpligte selskaber, der udøver virksomhed på flere områder, til at tilrettelægge interne mekanismer til kvalitetskontrol og effektive foranstaltninger til risikovurdering med henblik på at sørge for, at de almindelige aktiviteter inden for samme virksomhed ikke forstyrrer de aktiviteter, der er omfattet af reglerne om hvidvaskning af penge, eller i forbindelse med hvilke der skal overholdes regler om tavshedspligt. I øvrigt har Kommissionen fremhævet, at regnskabsføreres pligt til at være underlagt et krav om indberetning til de nationale myndigheder i tilfælde af mistanke om hvidvaskning af penge eller finansiering af terrorisme udelukkende finder anvendelse, når regnskabsføreren selv deltager i sådanne aktiviteter.

- 34 Hvad angår behovet for at sikre gennemsigtighed i forhold til prisen på tjenesteydelser er Kommissionen af den opfattelse, at en regnskabsfører er i stand til at opdele sine aktiviteter og enkeltvis fremlægge de beregninger, der fastlægger den reelle pris på hver tjenesteydelse, og de beregninger, der fastlægger den samlede pris.
- 35 Hvad endelig angår behovet for at sikre kvaliteten af regnskabsføreres tjenesteydelser er det Kommissionens opfattelse, at intet argument vedrørende advokaterhvervet kan overføres til erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF, for så vidt som de to erhverv ikke kan sammenlignes. Den har gjort gældende, at Domstolens ræsonnement i dom af 19. februar 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98), ikke kan overføres til den foreliggende sag, for så vidt som begrundelserne for denne dom, der dels omhandler advokatens uafhængighed, dels overholdelse af tavshedspligten og behovet for at undgå interessekonflikter, er baseret på advokaterhvervets særlige karakter, hvilket adskiller det fra andre erhverv. Kommissionen er af den opfattelse, at der ikke er ført bevis for en interessekonflikt mellem virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF, på den ene side, virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent og ejendomsmægler samt bankvirksomhed eller virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, på den anden side, og at denne interessekonflikt under alle omstændigheder ikke kan være af mere alvorlig karakter end den, der er omhandlet i den nævnte dom.
- 36 Kommissionen har konkluderet, at et fuldstændigt forbud, selv om dette er meget effektivt, er klart i strid med det proportionalitetsprincip, der er fastsat i artikel 25 i direktiv 2006/123, og at den belgiske regering ikke har godtgjort, at alternative foranstaltninger såsom tilrettelæggelsen af interne procedurer såvel som kontrol ex post ville være ineffektive.
- 37 Kongeriget Belgien har heroverfor bestridt det foreholdte traktatbrud og har for det første gjort gældende, at restriktionerne med hensyn til virksomhed på flere områder skal begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre de lovregulerede erhvervs uvildighed, uafhængighed og integritet, og for det andet, at artikel 25 i direktiv 2006/123 ikke forhindrer medlemsstaterne i under visse omstændigheder at forbyde samtidig udøvelse af lovregulerede erhverv.
- 38 Medlemsstaten har gjort gældende, at det omhandlede forbud imidlertid er nødvendigt for at sikre, at regnskabsførere registreret hos IPCF er uafhængige og uvildige, samt for at sikre opfyldelsen af pligten til nøje overholdelse af tavshedspligten, hvis overtrædelse sanktioneres i artikel 458 i den belgiske straffelov. For så vidt som uafhængighed indebærer en pligt til udelukkende at agere på klientens vegne, er Kongeriget Belgien af den opfattelse, at når en regnskabsfører, der er registreret hos IPCF, udøver andre aktiviteter, kan dette foranledige denne til at tage hensyn, der ikke vedrører hans klients interesser. I denne forbindelse har den nævnte medlemsstat fremhævet, 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, såfremt regnskabsføreren tager andre hensyn end dem, der alene tjener hans klients interesser.
- 39 Kongeriget Belgien er af den opfattelse, at ræsonnementet i dom af 19. februar 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98), hvorefter den omstændighed, at der »i et vist omfang [er] uforenelighed« mellem advokaterhvervets pligter og revisorernes pligter, er tilstrækkelig med hensyn til at begrunde forbuddet mod samtidig udøvelse af disse to erhverv, kan overføres til den foreliggende sag.
- 40 Denne medlemsstat har nemlig gjort gældende, at regnskabsførere registreret hos IPCF udøver en rolle, der er til gavn for almenheden, navnlig for så vidt angår udarbejdelsen af pålidelige regnskaber for små og mellemstore virksomheder, der udgør 99,3% af virksomhederne i Belgien, såvel som udarbejdelsen af finansieringsplaner, når bestemte typer selskaber oprettes. Desuden er det den nævnte medlemsstats opfattelse, at regnskabsførere registreret hos IPCF, der er undergivet tavshedspligt, hvilket fritager dem fra indberetningspligten på området for hvidvaskning af penge i overensstemmelse med tiende

betragtning til direktiv 2015/849, er involveret i den administrative fase i forbindelse med skattetvister og i praksis bliver ved med at rådgive deres klienter i deres egenskab af eksperter i den retslige fase, selv om den retlige repræsentation sikres af en advokat.

- 41 Hvad angår forholdsmæssigheden af det omhandlede forbud er Kongeriget Belgien af den opfattelse, at artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123 ikke fastslår, at et forbud i kraft af selve dets art kan anses for ikke at være begrundet. I den foreliggende sag er forbuddet forholdsmæssigt, for så vidt som det ikke udgør et generelt og fuldstændigt forbud mod alle former for virksomhed på flere områder, og det alene vedrører nøje definerede aktiviteter.
- 42 Endelig er Kongeriget Belgien af den opfattelse, at alternative foranstaltninger – såsom interne foranstaltninger – ikke er lige så effektive med hensyn til at bevare uafhængigheden af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF og sikre overholdelsen af den tavshedspligt, som erhvervet er undergivet. Bortset fra det forhold, at de fleste regnskabskontorer i Belgien ikke tæller mere end fire personer, vil sådanne interne procedurer nemlig være vanskelige at gennemføre og gør det ikke muligt for de nationale myndigheder at sikre effektiv kontrol af den nævnte gennemførelse.

2) Domstolens bemærkninger

- 43 I henhold til artikel 25, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/123 påser medlemsstaterne, 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. Dette direktivs artikel 25, stk. 1, andet afsnit, præciserer imidlertid, at de i litra a) og b) omhandlede tjenesteydere kan omfattes af sådanne krav i overensstemmelse med de betingelser, som fastlægges i litra a) og b).
- 44 I det foreliggende tilfælde forbyder artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler – ligesom artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler – samtidig udøvelse af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF og en række aktiviteter, der anses for i sig selv at bringe uafhængigheden og uvildigheden af regnskabsføreren registreret hos IPCF i fare – dvs. udøvelse af virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler, undtagen virksomhed som ejendomsadministrator, samt enhver bankvirksomhed og virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, som kræver registrering hos Autorité des services et marchés financiers (myndigheden for finansielle tjenester og markeder).
- 45 Heraf følger, at disse bestemmelser underkaster regnskabsførere registreret hos IPCF krav som dem, der er omhandlet i artikel 25, stk. 1, i direktiv 2006/123. Det skal således undersøges, om disse krav kan tillades i henhold til artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123.
- 46 I denne henseende bestemmer artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123, at krav til de lovregulerede erhverv udelukkende er tilladt, i det omfang de er berettiget for at sikre overholdelse af fagetiske adfærdsregler, der varierer efter det enkelte erhvervs særlige karakteristika, og i det omfang de er nødvendige for at sikre deres uafhængighed og uvildighed.
- 47 I nærværende sag har Kongeriget Belgien påberåbt sig behovet for at sikre regnskabsførere registreret hos IPCF uafhængighed og uvildighed og navnlig for at sikre disses overholdelse af pligten til nøje overholdelse af tavshedspligten, hvilket er en pligt, som indgår i det mere generelle mål om sikring af overholdelsen af de fagetiske regler for erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF.
- 48 Det bemærkes, at en medlemsstat, der har påberåbt sig et tvingende alment hensyn eller, som i den foreliggende sag, den undtagelse, der er fastsat i artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123, for at godtgøre, at det forbud mod virksomhed på flere områder, som den har indført, er nødvendigt for at sikre regnskabsførere registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed, i denne

henseende skal fremlægge præcise oplysninger til støtte for dens argumentation (jf. i denne retning dom af 4.7.2019, Kommissionen mod Tyskland, C-377/17, EU:C:2019:562, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

- 49 Hvad i den foreliggende sag for det første angår relevansen af dom af 19. februar 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98), bemærkes, at ræsonnementet i denne dom ikke kan overføres til nærværende sag. Således som generaladvokaten har anført i punkt 56-58 i forslaget til afgørelse, udtalte Domstolen sig nemlig i denne dom om erhvervet som revisor i forbindelse med en sammenligning mellem advokaterhvervet og revisorerhvervet, idet Domstolen sondrede mellem de to erhverv, og idet den afgrænsede sin behandling til den specifikke situation for advokater og revisorer i Nederlandene.
- 50 Desuden kan erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF, således som generaladvokaten har anført i punkt 60-62 i forslaget til afgørelse, ikke sidestilles med advokaterhvervet. Til forskel fra sidstnævnte erhverv omfatter erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF ikke juridisk repræsentation ved retsinstanser, eftersom regnskabsførere registreret hos IPCF, som Kongeriget Belgien har medgivet i retsmødet, eventuelt kan medvirke som sagkyndige på området for deres erhverv, men ikke har juridisk mandat til at repræsentere deres klienter for domstolene.
- 51 Under disse omstændigheder er det ikke godtgjort, at det forbud mod virksomhed på flere områder, der er fastsat i belgisk lovgivning, kan sammenlignes med det forbud, der var genstand for dom af 19. februar 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98).
- 52 For det andet må Kongeriget Belgiens argumentation om dels, at det omhandlede forbud er forholdsmæssigt, for så vidt som det udelukkende vedrører strengt definerede aktiviteter, med hensyn til hvilke det formodes, at der kan opstå en interessekonflikt, dels at alternative foranstaltninger, henset til det belgiske markedes struktur, ikke vil være ligeså effektive med henblik på at nå de mål, der forfølges, forkastes.
- 53 Selv om det er korrekt, at det omhandlede forbud udelukkende omfatter strengt definerede aktiviteter, har Kongeriget Belgien ikke tilstrækkeligt underbygget sin argumentation, hvorefter der er en formodning for, at der foreligger en sådan interessekonflikt, når en regnskabsfører, der er registreret hos IPCF, samtidig udøver virksomhed som ejendomsmægler, forsikringsmægler eller bank- eller finansieringsvirksomhed. Navnlig hvis de sidstnævnte aktiviteter bliver aflønnet på grundlag af provision, som kan være højere end det honorar, der modtages for regnskabsvirksomheden, eksisterer der ligeledes en sådan mulighed for interessekonflikt med hensyn til andre erhverv, der ikke er genstand for et lignende forbud, og som under forudsætning af en godkendelse hertil kan udøves samtidig med erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF.
- 54 Dernæst bemærkes, at denne medlemsstat, idet den ikke har underbygget sin argumentation med præcise beviser, ikke har godtgjort, hvorfor det omhandlede forbud er den eneste foranstaltning, der gør det muligt at nå de mål, der forfølges, således at ingen af de af Kommissionen foreslåede foranstaltninger, der griber mindre ind i den frie udveksling af tjenesteydelser, er effektiv nok til at opnå disse mål.
- 55 Selv om det følger af fast retspraksis, at man på grundlag af den bevisbyrde, der påhviler en medlemsstat, ikke kan gå så vidt som til at kræve, at medlemsstaten positivt skal bevise, at ingen anden tænkelig foranstaltning kan gøre det muligt at nå det nævnte formål på de samme vilkår (jf. i denne retning dom af 4.7.2019, Kommissionen mod Tyskland, C-377/17, EU:C:2019:562, præmis 64), skal den nævnte medlemsstat ikke desto mindre konkret og detaljeret bestride de således af Kommissionen fremlagte oplysninger og følgerne heraf (jf. i denne retning dom af 28.1.2016, Kommissionen mod Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, præmis 48, og af 24.1.2018, Kommissionen mod Italien, C-433/15, EU:C:2018:31, præmis 44).

- 56 I det foreliggende tilfælde kan det, således som Kongeriget Belgien har gjort gældende, ganske vist medgives, at interne foranstaltninger i selskaber, der drives af regnskabsførere registreret hos IPCF, vil være særligt vanskelige at gennemføre på grund af disse selskabers beskedne størrelse, hvilket således vil gøre beskyttelsen af den garanti for uafhængighed og uvildighed, som dette erhverv skal udvise, illusorisk.
- 57 Imidlertid har Kongeriget Belgien ikke i tilstrækkelig grad rejst tvivl om de af Kommissionen fremlagte oplysninger, ifølge hvilke en kontrol ex post udført af forretningsudvalget vil udgøre en mindre restriktiv foranstaltning med henblik på at opnå det mål at sikre regnskabsførere registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed, idet de af denne medlemsstat fremsatte argumenter om, at en sådan foranstaltning vil være mindre effektiv, ikke i sig selv kan godtgøre, at en sådan kontrol ikke er egnet til at nå dette mål.
- 58 Endelig, for så vidt som Kongeriget Belgien har påberåbt sig praktiske vanskeligheder ved at gennemføre alternative foranstaltninger af den art, Kommissionen har foreslået, står det fast, at en medlemsstat ikke kan henholde sig til praktiske, administrative eller finansielle vanskeligheder for at begrunde manglende overholdelse af de forpligtelser, der følger af EU-retten (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Kommissionen mod Grækenland, C-600/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2086, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 59 Under disse omstændigheder skal det første klagepunkts første led om, at artikel 21, stk. 3, i IPCF's tidligere fagetiske regler og artikel 21, stk. 2, i IPCF's nye fagetiske regler tilsidesætter artikel 25 i direktiv 2006/123, tages til følge.

b) Det første klagepunkts andet led om, at artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler er i strid med artikel 25 i direktiv 2006/123

1) Parternes argumenter

- 60 Kommissionen har gjort gældende, at artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler, for så vidt som den fastlægger en regel om, at erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF er uforeneligt med enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed, er i strid med artikel 25 i direktiv 2006/123, selv om denne regel, ved afgørelse truffet af forretningsudvalget, efter en begæring fra den pågældende regnskabsfører registreret hos IPCF kan fraviges.
- 61 Hvad angår nødvendigheden og forholdsmæssigheden af et sådant principielt forbud har Kommissionen gjort gældende, at det ikke kan hævdes, at en regnskabsfører registreret hos IPCF's samtidige udøvelse af enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed medfører interessekonflikter og altid er til ulempe for klienterne, andre tjenesteydere og samfundet som helhed. Selv hvis det antages, at dette er tilfældet, er Kommissionen af den opfattelse, at en sådan restriktion af de samme grunde som dem, der gøres gældende i forbindelse med det første klagepunkts første led, ikke kan være tilladt.
- 62 Heroverfor har Kongeriget Belgien gjort gældende, at det principielle forbud i artikel 21, stk. 1, i IPCF's tidligere fagetiske regler var rettet mod et begrænset antal aktiviteter, der var udtømmende opregnet, og som udgjorde en risiko for påvirkning af regnskabsførere registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed, således at forbuddet ikke gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå de tilstræbte mål.
- 63 Medlemsstaten har tilføjet, at artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler fastlagde en mulig fravigelse af det nævnte forbud ved hjælp af en af forretningsudvalget tildelt godkendelse, for så vidt som den pågældende regnskabsførers uafhængighed og uvildighed ikke blev bragt i fare, og den virksomhed, der udøvedes samtidig med erhvervet som regnskabsfører, udgjorde en bivirksomhed.

64 Den nævnte medlemsstat har gjort gældende, at godkendelsen i praksis altid tildeltes, og at en sådan procedure havde til formål at efterprøve, om regnskabsførernes uafhængighed og uvildighed blev bevaret, såvel som at beskytte forbrugerne.

2) Domstolens bemærkninger

65 Indledningsvis må det fastslås, at artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler, for så vidt som de forbyder samtidig udøvelse af erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF og enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed, medmindre forretningsudvalget bestemmer andet, undergiver de tjenesteydere, som bestemmelsen udpeger, krav som dem, der er omhandlet i artikel 25, stk. 1, i direktiv 2006/123.

66 Det skal således undersøges, om disse krav kan begrundes på grundlag af artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123.

67 I det foreliggende tilfælde bestemte artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler, at forretningsudvalget kunne give tilladelse til samtidig at udøve erhvervet som regnskabsfører registreret hos IPCF og en i artikel 21, stk. 1, i de fagetiske regler anført aktivitet, på den dobbelte betingelse, at regnskabsføreren registreret hos IPCF's uafhængighed og uvildighed ikke bragtes i fare, og at denne aktivitet udgjorde en bivirksomhed.

68 Det må imidlertid for det første bemærkes, at artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123 ikke giver mulighed for at undergive den samtidige udøvelse af et lovreguleret erhverv og en anden aktivitet en betingelse om, at sidstnævnte skal udgøre en bivirksomhed. Selv om Kongeriget Belgien har gjort gældende, at de godkendelser, der ansøges om til at udøve flere former for virksomhed samtidigt, i praksis altid tildeltes, fremgår det for det andet af selve ordlyden af artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler, at forretningsudvalget i denne henseende havde skønsmæssige beføjelser, der ikke var afgrænset af noget kriterium, hvilket gav forretningsudvalget meget vide muligheder for at give afslag på en begæring om godkendelse eller tilbagekalde en tidligere tildelt godkendelse.

69 Det må således fastslås, at artikel 21, stk. 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler er i strid med de grænser, der er fastsat i artikel 25, stk. 1, andet afsnit, litra a), i direktiv 2006/123, for medlemsstaterne, når disse har til hensigt at undergive tjenesteydere krav med hensyn til virksomhed på flere områder.

70 Under disse omstændigheder skal det første klagepunkts andet led vedrørende artikel 21, stk. 1 og 2, i IPCF's tidligere fagetiske regler og følgelig det første klagepunkt i sin helhed tages til følge.

2. Det andet klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 49 TEUF

1) Parternes argumenter

71 Kommissionen har gjort gældende, at alle de argumenter, der er fremført med hensyn til artikel 25 i direktiv 2006/123, viser, at restriktionerne af muligheden for at udøve virksomhed på flere områder forhindrer tjenesteydere med hjemsted i andre medlemsstater end Kongeriget Belgien i at etablere sig for første gang i denne medlemsstat. Kommissionen er desuden af den opfattelse, at disse restriktioner er til hinder for, at tjenesteydere kan etablere et sekundært forretningssted i form af et agentur, et datterselskab eller en filial. Følgelig er Kommissionen af den opfattelse, at det også bør fastslås, at artikel 49 TEUF er blevet tilsidesat.

- 72 Kongeriget Belgien har heroverfor anført, at artikel 49 TEUF ikke finder anvendelse i en situation som den, der gør sig gældende i den foreliggende sag, for så vidt som Kommissionen ikke har godtgjort, at der er et grænseoverskridende element. Selv hvis det antages, at denne artikel kan finde anvendelse, er den af Kommissionen påståede tilsidesættelse ikke godtgjort, hvilket følger af de samme argumenter som dem, der er fremført som led i det første klagepunkt.

2) Domstolens bemærkninger

- 73 Indledningsvis bør Kongeriget Belgiens argument om, at artikel 49 TEUF ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, for så vidt som Kommissionen ikke har godtgjort, at der er et grænseoverskridende element, forkastes.
- 74 Domstolen efterprøver i forbindelse med et traktatbrudssøgsmål nemlig, om den nationale foranstaltning, som Kommissionen anfægter, generelt kan afskrække erhvervsdrivende fra andre medlemsstater fra at gøre brug af den omhandlede grundlæggende frihed, idet det i denne forbindelse ikke er vigtigt, om det er godtgjort, at der foreligger et grænseoverskridende element (jf. i denne retning dom af 15.11.2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 49).
- 75 Hvad angår spørgsmålet, om klagepunktet er velbegrundet, bemærkes, at artikel 49 TEUF er til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihed (dom af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien, C-576/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2430, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 76 Selv om de krav, der er fastsat i den omhandlede belgiske lovgivning, i nærværende sag finder anvendelse på samme måde for såvel regnskabsførere med hjemsted i Belgien som regnskabsførere fra andre medlemsstater, kan disse krav medføre, at sidstnævnte kategori hindres i at etablere sig i Belgien. Navnlig kan det fuldstændige forbud mod samtidig udøvelse af virksomhed som regnskabsfører registreret hos IPCF og bestemte andre aktiviteter og ordningen for forudgående godkendelse af samtidig udøvelse af det nævnte erhverv og enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed underlægge regnskabsførere med hjemsted i andre medlemsstater indskrænkninger, som kan medføre økonomiske konsekvenser og forstyrrelser, der kan afholde dem fra at etablere sig i Belgien.
- 77 Følgelig udgør de krav, der er fastsat i den omhandlede belgiske lovgivning, en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF.
- 78 Det følger af Domstolens faste praksis, at nationale foranstaltninger, der kan medføre ulemper for udøvelsen af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre attraktiv, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 18.5.2017, Lahorgue, C-99/16, EU:C:2017:391, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 79 Hvad angår begrundelsen for disse restriktioner har Kongeriget Belgien henvist til sine argumenter i forbindelse med behandlingen af første klagepunkt.
- 80 Under disse omstændigheder må de begrundelser for restriktionerne af etableringsfriheden, som Kongeriget Belgien har fremført, af de samme grunde som dem, der er redegjort for i henholdsvis denne doms præmis 49-58 og præmis 67-68, forkastes, og der må følgelig gives medhold i klagepunktet om artikel 49 TEUF.
- 81 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 25 i direktiv 2006/123 såvel som artikel 49 TEUF, idet det har forbudt udøvelse af regnskabsvirksomhed samtidig med udøvelse af virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent,

ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed og virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, og idet det har tilladt forretningsudvalget for Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (institut for regnskabsførere og skatteeksperter) at forbyde samtidig udøvelse af regnskabsvirksomhed og enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed.

IV. Sagsomkostninger

- ⁸² I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Belgien tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og da dette i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges Kongeriget Belgien at bære sine egne omkostninger og betale Kommissionens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

- 1) **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 såvel som artikel 49 TEUF, idet det har forbudt udøvelse af regnskabsvirksomhed samtidig med udøvelse af virksomhed som forsikringsmægler, forsikringsagent, ejendomsmægler eller enhver bankvirksomhed og virksomhed vedrørende finansielle tjenesteydelser, og idet det har tilladt forretningsudvalget for Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (institut for regnskabsførere og skatteeksperter) at forbyde samtidig udøvelse af regnskabsvirksomhed og enhver håndværks-, landbrugs- og handelsvirksomhed.**
- 2) **I øvrigt frifindes Kongeriget Belgien.**
- 3) **Kongeriget Belgien bærer sine egne omkostninger og betaler de af Europa-Kommissionen afholdte omkostninger.**

Underskrifter