



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 27 februari 2020*

”Fördragsbrott – Artikel 49 FEUF – Tjänster på den inre marknaden – Direktiv 2006/123/EG – Artikel 25.1 och 25.2 – Begränsning av bokförarens möjlighet att erbjuda tjänster på flera olika områden parallellt”

I mål C-384/18,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 8 juni 2018,

Europeiska kommissionen, företrädd av H. Tserepa-Lacombe och L. Malferrari, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Konungariket Belgien, företrädd av L. Van den Broeck, M. Jacobs och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av C. Smits och D. Grisay, avocats, samt av M. Vossen, G. Lievens och F. Haemers,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna S. Rodin (referent), D. Šváby, K. Jürimäe och N. Piçarra,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 maj 2019,

och efter att den 10 oktober 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 25 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (EUT L 376, 2006, s. 36) och artikel 49 FEUF, genom att förbjuda att verksamhet som bokförare utövas gemensamt med verksamhet som försäkringsmäklare, försäkringsagent, fastighetsmäklare eller varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, samt genom att tillåta kamrarna vid Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Yrkessamfundet för auktoriserade bokförare och skatterådgivare) (nedan kallat IPCF) att förbjuda att verksamhet som bokförare utövas gemensamt med alla typer av hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

- 2 I skälen 97 och 101 i direktiv 2006/123 anges följande:

”(97) Det är nödvändigt att i detta direktiv fastställa vissa bestämmelser om hög kvalitet på tjänster och i synnerhet garantera krav på information och öppenhet. Dessa bestämmelser bör tillämpas både för gränsöverskridande tjänster mellan medlemsstaterna och tjänster som tillhandahålls i en medlemsstat av en tjänsteleverantör som är etablerad där, utan att lägga onödiga bördor på små och medelstora företag. Bestämmelserna bör inte på något sätt hindra medlemsstaterna från att, i enlighet med detta direktiv och annan gemenskapsrätt, tillämpa ytterligare eller andra kvalitetskrav.

...

(101) Det är nödvändigt och i tjänstemottagarnas, särskilt konsumenternas, intresse att se till att tjänsteleverantörerna har möjlighet att erbjuda tjänster på flera olika områden parallellt och att begränsningar i detta hänseende inskränks till vad som är nödvändigt för att garantera opartiskheten, oberoendet och integriteten hos de reglerade yrkena. Detta påverkar inte sådana begränsningar och förbud mot att utföra viss verksamhet som syftar till att garantera oberoende om en medlemsstat anförtror en tjänsteleverantör en särskild uppgift, i synnerhet när det gäller stadsutveckling, och det bör inte heller påverka tillämpningen av konkurrensregler.”

- 3 Artikel 25 i direktivet, med rubriken ”Verksamheter på flera olika områden”, har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall säkerställa att tjänsteleverantörer inte åläggs krav som innebär att de endast får utöva en viss angiven verksamhet eller som inskränker möjligheten att utöva flera verksamheter gemensamt eller i partnerskap.

Sådana krav får emellertid ställas på följande typer av tjänsteleverantörer:

- a) Reglerade yrken, i de fall då det är motiverat för att se till att reglerna för yrkesetik och uppförande, vilka varierar beroende på de enskilda yrkenas särdrag, följs och då det är nödvändigt för att säkerställa deras oberoende och opartiskhet.
- b) Leverantörer av tjänster såsom certifiering, ackreditering, teknisk kontroll, testning eller försök, om det är motiverat för att garantera deras oberoende och opartiskhet.

2. Om verksamheter på flera olika områden mellan de tjänsteleverantörer som avses i punkterna 1 a och 1 b är tillåtna skall medlemsstaterna säkerställa följande:

- a) De skall förhindra intressekonflikter och oförenligheter mellan vissa verksamheter.
- b) De skall garantera det oberoende och den opartiskhet som krävs för vissa verksamheter.
- c) De skall säkerställa att reglerna för yrkesetik och uppförande för olika verksamheter är förenliga sinsemellan, särskilt i fråga om tystnadsplikt.

3. I den rapport som avses i artikel 39.1 skall medlemsstaterna ange vilka tjänsteleverantörer som omfattas av kraven i punkt 1 i denna artikel, vad kraven består i och varför de anser att kraven är motiverade.”

- 4 I skäl 10 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG (EUT L 141, 2015, s. 73) anges följande.

”Direkt jämförbara tjänster bör behandlas på samma sätt om de tillhandahålls av någon av de yrkeskategorier som omfattas av detta direktiv. För att säkerställa förenligheten för de rättigheter som garanteras i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) bör revisorer, externa revisorer och skatterådgivare som i vissa medlemsstater får försvara eller företräda en klient inom ramen för ett rättsligt förfarande eller bedöma en klients rättsliga situation, när det gäller den information som dessa erhåller vid utförandet av sådana uppgifter inte omfattas av de rapporteringsskyldigheter som fastställs i detta direktiv.”

B. Belgisk rätt

- 5 Artikel 21 i de yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, i den lydelse som godkänts genom kunglig förordning av den 22 oktober 2013 (*Moniteur belge* av den 21 november 2013, s. 86547) (nedan kallade de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF), hade följande lydelse:

”1. Yrket som extern IPCF-bokförare är oförenligt med all hantverks-, jordbruks- eller handelsverksamhet, oberoende av om verksamheten utförs direkt eller indirekt, individuellt eller tillsammans med andra eller i ett bolag, som egenföretagare, förvaltare, ledande befattningshavare, företagsledare eller aktiv delägare.

2. Frånsett de verksamheter som nämns i punkt 3 kan [IPCF:s yrkeskamrar] efter en skriftlig begäran från en extern IPCF-bokförare göra undantag från denna regel i den mån medlemmens oberoende och opartiskhet inte äventyras och verksamheten är av underordnad betydelse. Kamrarna kan alltid återkalla ett sådant beslut.

Vidare kan IPCF:s styrelse genom ett generellt direktiv alltid föreskriva undantag för vissa hantverks-, jordbruks- eller handelsverksamheter, förutom de verksamheter som anges i punkt 3. Styrelsen kan även utfärda direktiv enligt vilka reglerna om oförenliga verksamheter tillfälligt inte ska tillämpas i samband med arv. En extern IPCF-bokförare som omfattas av de direktiv som styrelsen utfärdat ska skriftligen underrätta kammaren om detta.

3. Följande yrkesverksamheter ska alltid anses äventyra en extern bokförares oberoende och opartiskhet: verksamhet som försäkringsmäklare eller försäkringsagent, verksamhet som fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, samt all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, för vilka registrering vid Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA) (Myndigheten för finansiella tjänster och finansmarknader) krävs.”
- 6 I artikel 21 i de yrkesetiska riktlinjer för IPCF, i den lydelse som antogs genom kunglig förordning av den 18 juli 2017 (*Moniteur belge* av den 14 augusti 2017, s. 79692) (nedan kallade de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF), föreskrivs följande:
- ”1. Med förbehåll för de verksamheter som avses i punkt 2 får IPCF:s kamrar, efter skriftlig begäran från en extern IPCF-bokförare, tillåta att verksamheter på flera olika områden utförs av vederbörande, i egenskap av fysisk eller juridisk person, under förutsättning att medlemmens oberoende och opartiskhet inte äventyras.
2. Följande yrkesverksamheter ska, oavsett om verksamheten utövas som fysisk person eller som juridisk person, alltid anses äventyra en extern IPCF-bokförares oberoende och opartiskhet: verksamhet som försäkringsmäklare eller försäkringsagent, verksamhet som fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, samt all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, för vilka registrering vid Autorité des Services et Marchés Financiers (Myndigheten för finansiella tjänster och finansmarknader krävs).”
- 7 I artikel 458 i den belgiska strafflagen av den 8 juni 1867 (*Moniteur belge* av den 9 juni 1867, s. 3133), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet, föreskrivs följande:
- ”Läkare, kirurger, militärläkare, apotekare, barnmorskor och övriga personer som genom sin ställning eller under sin yrkesutövning har anförtrotts sekretessbelagda uppgifter och som röjer dessa uppgifter, såvida de inte har kallats att vittna i domstol (eller inför en parlamentarisk utredningskommission) eller är förpliktade enligt lag att tillkännage dessa uppgifter, döms till fängelse i lägst åtta dagar och högst sex månader och till böter på lägst 100 euro och högst 500 euro.”

II. Det administrativa förfarandet

- 8 Den 17 mars 2015, inledde kommissionen förfarandet EU Pilot 7402/15/GROW och begärde att de belgiska myndigheterna skulle inkomma med upplysningar om förbudet för auktoriserade bokförare att kombinera sin bokföringsverksamhet med vissa andra verksamheter, och att ange skälen till varför hantverks-, jordbruks eller handelsverksamhet ansågs oförenlig med verksamheten som bokförare.
- 9 Konungariket Belgien besvarade kommissionens frågor genom en skrivelse av den 29 maj 2015.
- 10 Kommissionen ansåg att de skäl som åberopats till stöd för begränsningarna i de nationella bestämmelserna var otillräckliga och översände den 11 december 2015 därför en formell underrättelse till Konungariket Belgien, i vilken kommissionen gjorde gällande att artikel 21 i de yrkesetiska riktlinjerna för IPCF inte var förenlig med artikel 25 i direktiv 2006/123 och artikel 49 FEUF.
- 11 Genom skrivelser av den 12 april och den 6 juli 2016 bestred Konungariket Belgien den påstådda överträdelsen och förklarade varför den ansåg att de nationella bestämmelserna var förenliga med unionsrätten.
- 12 Den 18 november 2016 skickade kommissionen ett motiverat yttrande till Konungariket Belgien, som besvarade yttrandet den 12 januari och 13 februari 2017.

- 13 Kommissionen var inte nöjd med svaret och beslutade därför den 13 juli 2017 att väcka talan om fördragsbrott.
- 14 Den 4 augusti 2017 anmälde Konungariket Belgien IPCF:s nya yrkesetiska riktlinjer till kommissionen, och angav att dessa riktlinjer var förenliga med unionsrätten.
- 15 Kommissionen delar inte Konungariket Belgiens uppfattning och har därför väckt förevarande talan.

III. Prövning av talan

A. Avgränsning av föremålet för talan

1. Parternas argument

- 16 Kommissionen har gjort gällande att antagandet, efter utgången av den frist som fastställts i det motiverade yttrandet, av de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF inte innebar att den begränsning som fanns i artikel 21 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF undanröjdes, och att den påtalade överträdelsen följaktligen inte hade upphört. Enligt kommissionen är nämligen artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF inte bara identisk med artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, utan artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna har förvärrat det påtalade fördragsbrottet genom att skyldigheten att inneha tillstånd för att utöva sektorsövergripande verksamhet har gjorts generell.
- 17 Konungariket Belgien har inte bestritt att artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF i huvudsak är identisk med artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF. Vad däremot gäller artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF har denna medlemsstat hävdat att denna bestämmelse inte har förvärrat det fördragsbrott som läggs medlemsstaten till last, eftersom det system som införts genom nämnda bestämmelse hädanefter grundar sig på principen om tillstånd och ett sådant tillstånd endast vägras i undantagsfall.

2. Domstolens bedömning

- 18 För att kunna bedöma omfattningen av förevarande fördragsbrottstalan, påpekar domstolen att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och att eventuella senare förändringar inte kan beaktas av domstolen (dom av den 26 juni 2019, kommissionen/Grekland, C-729/17, EU:C:2019:534, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 19 I händelse av en senare ändring av de nationella bestämmelser som ifrågasatts i samband med ett fördragsbrottsförfarande, ändrar inte kommissionen föremålet för sin talan genom att den riktar de anmärkningar som gjorts mot de tidigare bestämmelserna mot bestämmelserna i ändrad lydelse, när båda lydelseerna av de nationella bestämmelserna har identiskt innehåll (dom av den 26 juni 2019, kommissionen/Grekland, C-729/17, EU:C:2019:534, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 20 Däremot får inte saken i målet utvidgas till att avse skyldigheter som följer av nya bestämmelser vilka saknar motsvarighet i den ursprungliga versionen av rättsakten i fråga, eftersom detta skulle innebära att de väsentliga formföreskrifterna för ett korrekt genomförande av fördragsbrottsförfarandet åsidosattes (dom av den 26 juni 2019, kommissionen/Grekland, C-729/17, EU:C:2019:534, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 21 I den mån kommissionen i sin ansökan och i sin replik har valt att rikta sina ursprungliga anmärkningar i det motiverade yttrandet även mot de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, ska det prövas huruvida detta innebär en ändring av föremålet för talan.
- 22 I förevarande fall ska det för det första påpekas, vilket inte har bestritts av parterna, att räckvidden av artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF är identisk med räckvidden för artikel 21.3 i de tidigare yrkesetiska riktlinjerna för IPCF. I dessa båda bestämmelser föreskrivs nämligen att den verksamhet som bedrivs av försäkringsmäklare, försäkringsagent eller fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, samt varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster vilken måste registreras hos Autorité des Services et Marchés Financiers (Myndigheten för finansiella tjänster och finansmarknader), alltid ska anses äventyra en extern IPCF-bokförares oberoende och opartiskhet.
- 23 För det andra, medan det i artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF föreskrevs att IPCF:s kammare (nedan kallade kamrarna) kunde göra undantag från förbudet mot att utöva yrket som IPCF-bokförare samtidigt som hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet, genom tillstånd, under förutsättning att ett sådant undantag inte skulle äventyra IPCF-bokförarens oberoende och opartiskhet och förutsatt att den sistnämnda verksamheten var av underordnad betydelse, föreskrivs i artikel 21.1 i de nya riktlinjerna för IPCF att kamrarna ska bevilja en extern IPCF-bokförare tillstånd för branschöverskridande verksamhet så länge som dennes oberoende och opartiskhet inte äventyras.
- 24 Det framgår av lydelsen av den sistnämnda bestämmelsen att den, till skillnad från artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, inte räknar upp de yrkesverksamheter för vilken en IPCF-bokförare måste ansöka om tillstånd för att kunna utöva dem tillsammans med yrket som IPCF-bokförare, vilket således innebär en utvidgning av de verksamheter som omfattas av bestämmelsen. Det framgår även att den nya bestämmelsen inte längre innehåller något villkor avseende en sådan verksamhets underordnade karaktär.
- 25 Eftersom artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF på ett betydande sätt har ändrat systemet med tillstånd för att utöva yrket som IPCF-bokförare gemensamt med annan yrkesverksamhet, kan innehållet i denna bestämmelse inte anses vara identiskt med innehållet i artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF.
- 26 I den mån kommissionens anmärkningar även avser artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF ändrar den följaktligen föremålet för talan på så sätt att anmärkningarna ska prövas utan beaktande av den utvidgning av dessa anmärkningar som gjorts i ansökan och i repliken vad gäller artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF.
- 27 Under dessa omständigheter ska invändningarna avseende åsidosättande av bestämmelserna i artikel 49 FEUF och artikel 25 i direktiv 2006/123 avvisas i den mån de avser artikel 21.1 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, och prövningen ska endast avse huruvida artikel 21.1–21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF och artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF är förenliga med artikel 25 i direktiv 2006/123 och med artikel 49 FEUF.

B. Prövning i sak

1. Den första anmärkningen: Åsidosättande av artikel 25 i direktiv 2006/123

- 28 Anmärkningen om åsidosättande av artikel 25 i direktiv 2006/123 består av två delar. Den första delen avser artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF och artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF. Den andra delen avser artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF.

a) Den första anmärkningens första del: Åsidosättande av artikel 25 i direktiv 2006/123 genom artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF och artikel 21.2 i de nya yrkesetiska reglerna för IPCF

1) Parternas argument

- 29 Kommissionen har gjort gällande att syftet med artikel 25 i direktiv 2006/123 är att säkerställa att medlemsstaterna inte hindrar utövandet av verksamheter på flera olika områden parallellt. Enligt kommissionen innebär artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, som utan ändringar i sak återger innehållet i artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, ett förbud mot att samtidigt utöva verksamheten som IPCF-bokförare med verksamhet som försäkringsmäklare eller försäkringsagent, fastighetsmäklare, eller varje form av bankverksamhet eller verksamhet avseende finansiella tjänster.
- 30 Kommissionen har påpekat att det enligt artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123 ska göras en bedömning av de krav som begränsar utövandet av reglerade yrken, vilken innebär att dessa krav endast är tillåtna i de fall då det är motiverat för att se till att reglerna för yrkesetik och uppförande, vilka varierar beroende på de enskilda yrkenas särdrag, följs och då det är nödvändigt för att säkerställa deras oberoende och opartiskhet. Emellertid anser kommissionen att det finns mindre ingripande åtgärder än ett totalförbud mot sektorsövergripande verksamhet, vilket innebär att ett sådant förbud strider mot artikel 25 i direktiv 2006/123.
- 31 Härvidlag har kommissionen gjort gällande att det totala förbudet mot att bedriva verksamhet som IPCF-bokförare tillsammans med verksamhet som försäkringsmäklare, försäkringsagent, fastighetsmäklare eller varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster till sin natur går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa att de yrkesetiska reglerna för bokförare iakttas.
- 32 Enligt kommissionen utgör sådana åtgärder som interna förfaranden som kan förebygga intressekonflikter i fråga om överföring av information och en korrekt tillämpning av bestämmelserna om tystnadsplikt mindre restriktiva åtgärder som gör det möjligt att uppnå målen att garantera yrket som IPCF-bokförare oberoende och opartiskhet. Kommissionen har tillagt att förbudet inte heller är nödvändigt för att undvika risken för penningtvätt och risken för intressekonflikt eller för att garantera en korrekt utvärdering av priserna för de tillhandahållna tjänsterna och dessa tjänsters kvalitet.
- 33 Kommissionen har hävdad att medlemsstaterna skulle kunna kräva att bolag som bedriver sektorsövergripande verksamhet inför interna mekanismer för kvalitetskontroll och effektiva åtgärder för riskbedömning för att säkerställa att den allmänna verksamheten inom ett och samma företag inte påverkar de verksamheter som omfattas av reglerna mot penningtvätt eller för vilka bestämmelserna om tystnadsplikt ska iakttas. Kommissionen har vidare understrukt att skyldigheten för bokförare att uppfylla kravet på att lämna in en deklARATION till de nationella myndigheterna i händelse av misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism endast är tillämpligt när bokföraren själv deltar i sådan verksamhet.
- 34 När det gäller behovet av att säkerställa att priserna för tjänsterna är transparenta, anser kommissionen att en bokförare kan skilja sina verksamheter åt och lägga fram de beräkningar som visar den faktiska kostnaden för varje tjänst separat från de beräkningar genom vilka den totala kostnaden fastställs.
- 35 Vad slutligen beträffar nödvändigheten av att säkerställa kvaliteten på de tjänster bokförare tillhandahåller, anser kommissionen att inget argument avseende advokatycket kan överföras på yrket som IPCF-bokförare, eftersom de två yrkena inte är jämförbara. Kommissionen har anfört att domstolens resonemang i domen av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98),

inte kan överföras på förevarande mål, eftersom skälen i den domen, vilka avser dels advokatens oberoende ställning, dels iakttagandet av tystnadsplikten och nödvändigheten av att undvika intressekonflikter, grundar sig på advokatyrbrottsens särskilda karaktär som särskiljer det från andra yrken. Kommissionen anser således att det inte visats att det föreligger en intressekonflikt mellan, å ena sidan, verksamheten som IPFC-bokförare och, å andra sidan, verksamheten som försäkringsmäklare, försäkringsagent eller fastighetsmäklare, och bankverksamhet eller verksamhet avseende finansiella tjänster, och under alla omständigheter kan en sådan intressekonflikt inte anses vara mer allvarlig än den som beaktades i nämnda dom.

- 36 Kommissionen har dragit slutsatsen att ett totalförbud, även om det är mycket effektivt, uppenbart strider mot proportionalitetsprincipen i artikel 25 i direktiv 2006/123 och att den belgiska regeringen inte har visat att alternativa åtgärder, såsom införande av interna åtgärder och förfaranden samt en efterhandskontroll, skulle vara ineffektiva.
- 37 Konungariket Belgien har till sitt försvar bestritt det påstådda fördragsbrottet och gjort gällande dels att restriktionerna i fråga om sektorsövergripande verksamhet ska begränsas till vad som är nödvändigt för att säkerställa de reglerade yrkenas opartiskhet, oberoende och integritet, dels att artikel 25 i direktiv 2006/123 inte hindrar medlemsstaterna från att under vissa förutsättningar förbjuda ett samtidigt utövande av reglerade yrken.
- 38 Enligt nämnda medlemsstat är förbudet i fråga nödvändigt för att säkerställa IPFC-bokförarnas oberoende och opartiskhet samt för att säkerställa efterlevnaden av skyldigheten att strikt iaktta tystnadsplikt, vars åsidosättande ska åläggas påföljd enligt artikel 458 i den belgiska strafflagen. I den mån oberoendet innebär en skyldighet att handla uteslutande för kundens räkning, anser Konungariket Belgien att om en IPFC-bokförare bedriver annan verksamhet skulle detta kunna leda till att denne tar hänsyn till överväganden som inte har något med kundens intresse att göra. Härvidlag har medlemsstaten understrukit att fastighetsmäklare, försäkringsmäklare och börsmäklare erhåller sin ersättning i form av en provision, som kan visa sig vara högre än de arvoden som erhålls för verksamheten som bokförare, vilket kan leda till en intressekonflikt om bokföraren tar hänsyn till andra överväganden än dem som uteslutande är knutna till kundens intressen.
- 39 Konungariket Belgien anser att resonemanget i domen av den 19 februari 2002, *Wouters m.fl.* (C-309/99, EU:C:2002:98) – enligt vilken omständigheten att de skyldigheter som följer av advokatyrbrottsen och de skyldigheter som följer av revisorsyrket ”i viss mån [kan] vara oförenliga” räcker för att motivera förbudet mot att utöva båda dessa yrken samtidigt – kan överföras på förevarande fall.
- 40 Denna medlemsstat har gjort gällande att IPFC-bokförarna fyller en allmännyttig funktion, särskilt vad gäller upprättandet av tillförlitliga räkenskaper för små och medelstora företag, vilka utgör 99,3 procent av företagen i Belgien, samt vid upprättandet av finansieringsplaner vid bildandet av vissa typer av bolag. Nämnda medlemsstat anser dessutom att IPFC-bokförarna, som omfattas av tystnadsplikt, vilket i enlighet med skäl 10 i direktiv 2015/849 undantar dem från rapporteringsskyldigheten avseende penningtvätt, ingriper i det administrativa skedet av skattetvister och i praktiken fortsätter att ge råd till sina klienter under domstolsförfarandet, i egenskap av sakkunniga, även om klienternas rättsliga företrädare är en advokat.
- 41 Vad gäller det aktuella förbudets proportionalitet anser Konungariket Belgien att det av artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123 inte följer att ett förbud kan anses vara omotiverat redan på grund av dess natur. I förevarande fall är förbudet proportionerligt, eftersom det inte utgör ett generellt och absolut förbud mot all sektorsövergripande verksamhet, och eftersom det endast avser vissa strikt angivna verksamheter.

42 Konungariket Belgien anser slutligen att alternativa åtgärder, såsom interna åtgärder, inte skulle vara lika effektiva för att bevara IPCF-bokförarnas oberoende ställning och säkerställa iakttagandet av den tystnadsplikt som åligger detta yrke. Bortsett från det faktum att majoriteten av bokföringsbyråerna i Belgien inte har fler än fyra anställda, skulle sådana interna åtgärder vara svåra att genomföra och skulle inte göra det möjligt för de nationella myndigheterna att säkerställa en effektiv kontroll av genomförandet.

2) Domstolens bedömning

43 Enligt artikel 25.1 första stycket i direktiv 2006/123 ska medlemsstaterna säkerställa att tjänsteleverantörer inte åläggs krav som innebär att de endast får utöva en viss angiven verksamhet eller som inskränker möjligheten att utöva flera verksamheter gemensamt eller i partnerskap. I artikel 25.1 andra stycket i direktivet preciseras emellertid att sådana krav får ställas på de tjänsteleverantörer som avses i leden a och b, på de villkor som där föreskrivs.

44 I förevarande fall innebär artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, i likhet med artikel 21.3 i de äldre riktlinjerna för IPCF, ett förbud mot att utöva yrket IPCF-bokförare gemensamt med ett antal verksamheter som i sig anses äventyra en IPCF-bokförares oberoende och opartiskhet, närmare bestämt verksamheten som försäkringsmäklare, försäkringsagent eller fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, samt varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster vilken måste registreras hos Autorité des Services et Marchés Financiers (Myndigheten för finansiella tjänster och finansmarknader).

45 Av detta följer att dessa bestämmelser ålägger IPCF-bokförarna sådana krav som avses i artikel 25.1 i direktiv 2006/123. Det ska således prövas huruvida dessa krav kan motiveras med stöd av artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123.

46 I artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123 föreskrivs att krav på reglerade yrken endast är tillåtna i de fall de är motiverade för att se till att reglerna för yrkesetik och uppförande, vilka varierar beroende på de enskilda yrkenas särdrag, följs och då det är nödvändigt för att säkerställa deras oberoende och opartiskhet.

47 I förevarande fall har Konungariket Belgien åberopat behovet av att säkerställa IPCF-bokförarnas oberoende och opartiskhet och, i synnerhet, att säkerställa att dessa bokförare efterlever sin skyldighet att strikt iaktta tystnadsplikt, en skyldighet som ingår i det mer allmänna målet att säkerställa att de yrkesetiska riktlinjerna för IPCF-bokförare iakttas.

48 Det ska erinras om att en medlemsstat som åberopar ett tvingande skäl av allmänintresse eller, såsom i förevarande fall, undantaget i artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123 för att fastställa att det förbud mot sektorövergripande verksamhet som den har infört är nödvändigt för att säkerställa IPCF-bokförarnas oberoende och opartiskhet, måste lägga fram precisa uppgifter till stöd för sin argumentation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 2019, kommissionen/Tyskland, C-377/17, EU:C:2019:562, punkt 74 och där angiven rättspraxis).

49 Vad för det första gäller relevansen av domen av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98), finner domstolen att resonemanget i den domen inte kan överföras på förevarande mål. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 56–58 i sitt förslag till avgörande uttalade sig nämligen domstolen i den domen om revisorsyrket inom ramen för en jämförelse mellan advokatycket och revisorsyrket, genom att skilja dessa två yrken åt, och begränsade sin prövning till den specifika situationen för advokater och revisorer i Nederländerna.

- 50 Vidare kan, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 60–62 i sitt förslag till avgörande, yrket som IPCF-bokförare inte likställas med advokatycket. Till skillnad från advokatycket ingår det nämligen inte i yrket som IPCF-bokförare att vara rättslig företrädare vid domstol, eftersom, såsom Konungariket Belgien medgav vid förhandlingen, IPCF-bokförare eventuellt kan uppträda som sakkunniga vad gäller deras yrkesområde men inte har något rättsligt mandat att företräda sina klienter vid domstol.
- 51 Under dessa omständigheter har det inte visats att det förbud mot sektorsöverskridande verksamhet som föreskrivs i de belgiska bestämmelserna skulle kunna jämföras med det förbud som var föremål för prövning i domen av den 19 februari 2002, *Wouters m.fl.* (C-309/99, EU:C:2002:98).
- 52 För det andra kan domstolen inte godta Konungariket Belgiens argument att det aktuella förbudet är proportionerligt, eftersom det endast avser strikt angivna verksamheter för vilka det presumeras att en intressekonflikt kan uppstå, och vidare att alternativa åtgärder, med hänsyn till strukturen på den belgiska marknaden, inte skulle vara lika effektiva för att uppnå de eftersträvade målen.
- 53 Även om det är riktigt att det aktuella förbudet endast avser strikt angivna verksamheter, kvarstår dock det faktum att Konungariket Belgien inte tillräckligt har styrkt sitt argument att en intressekonflikt kan presumeras föreligga om en IPCF-bokförare samtidigt utövar verksamhet som fastighetsmäklare eller försäkringsmäklare eller utövar bank- eller finansverksamhet. Även om ersättningen för sistnämnda verksamheter bestäms på grundval av en provision som kan visa sig vara högre än arvodet för bokförare, gäller detta även i fråga om andra yrken som inte omfattas av ett liknande förbud, och som kan utövas samtidigt som yrket som IPCF-bokförare, under förutsättning att tillstånd för detta ges.
- 54 Det ska vidare påpekas att denna medlemsstat inte har visat, genom att inkomma med specifika uppgifter till stöd för sin argumentation, varför det aktuella förbudet är den enda åtgärd som gör det möjligt att uppnå de eftersträvade målen, och varför ingen av de åtgärder som kommissionen har föreslagit, vilka i mindre utsträckning inkräktar på friheten att tillhandahålla tjänster, skulle vara tillräckligt effektiva för att uppnå dessa mål.
- 55 Även om det följer av fast rättspraxis att den bevisbörda som åvilar en medlemsstat inte kan innebära ett krav på att medlemsstaten framlägger bevisning för att ingen annan tänkbar åtgärd gör det möjligt att uppnå nämnda mål under samma villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 2019, kommissionen/Tyskland, C-377/17, EU:C:2019:562, punkt 64) ankommer det dock på nämnda medlemsstat att på ett sakligt och detaljerat sätt bemöta de av kommissionen framlagda uppgifterna och slutsatserna av dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 2016, kommissionen/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punkt 48, och dom av den 24 januari 2018, kommissionen/Italien, C-433/15, EU:C:2018:31, punkt 44).
- 56 I förevarande fall kan det förvisso medges att det, såsom Konungariket Belgien har gjort gällande, skulle vara särskilt svårt att genomföra interna organisationsåtgärder för IPCF-bokföringsföretag på grund av att dessa företag är så små, vilket gör att skyddet för det oberoende och opartiskhet som detta yrke ska iakttas blir illusoriskt.
- 57 Konungariket Belgien har emellertid inte på ett övertygande sätt ifrågasatt kommissionens ståndpunkt att en efterhandskontroll från kamrarnas sida skulle utgöra en mindre restriktiv åtgärd för att uppnå målet att säkerställa IPCF-bokförarnas oberoende och opartiskhet. De argument som denna medlemsstat har anfört om att en sådan åtgärd skulle vara mindre effektiv kan nämligen inte i sig visa att en sådan kontroll inte skulle vara ägnad att uppnå detta mål.
- 58 Slutligen, i den mån Konungariket Belgien har åberopat praktiska svårigheter att genomföra alternativa åtgärder av det slag som kommissionen har föreslagit, är det utrett att en medlemsstat inte kan åberopa praktiska, administrativa eller ekonomiska svårigheter som grund för att underlåta att iakttas

skyldigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, kommissionen/Grekland, C-600/12, ej publicerad, EU:C:2014:2086, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

- 59 Under dessa omständigheter ska talan bifallas såvitt avser den första delen av den första anmärkningen, enligt vilken artikel 21.3 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF och artikel 21.2 i de nya yrkesetiska riktlinjerna för IPCF åsidosätter artikel 25 i direktiv 2006/123.

b) Den första anmärkningens andra del: Åsidosättande av artikel 25 i direktiv 2006/123 genom artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF

1) Parternas argument

- 60 Kommissionen har gjort gällande att artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF strider mot artikel 25 i direktiv 2006/123, eftersom den innehåller en regel om att yrket som IPCF-bokförare är oförenligt med all hantverks-, jordbruks- eller handelsverksamhet, även om det på begäran av IPCF-bokföraren kunde göras undantag från denna regel genom beslut av kamrarna.
- 61 Vad gäller nödvändigheten och proportionaliteten av ett sådant principiellt förbud har kommissionen anfört att det inte med framgång kan göras gällande att en IPCF-bokförares gemensamma utövande av hantverks-, jordbruks- eller handelsverksamhet alltid leder till intressekonflikter och alltid missgynnar kunderna, övriga tjänsteleverantörer och samhället i dess helhet. Även om så vore fallet anser kommissionen, av samma skäl som anförts inom ramen för den första anmärkningens första del, att en sådan begränsning inte kan godtas.
- 62 Konungariket Belgien har till sitt försvar gjort gällande att det principiella förbudet i artikel 21.1 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF avsåg ett begränsat antal verksamheter – som angavs på ett uttömmande sätt – vilka innebär en risk för att IPCF-bokförares oberoende och opartiskhet äventyras, vilket innebär att förbudet inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade målen.
- 63 Medlemsstaten har tillagt att det i artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF föreskrevs ett möjligt undantag från detta förbud genom tillstånd från kamrarna, under förutsättning att den berörda bokförarens oberoende och opartiskhet inte äventyrades och att den verksamhet som utövades tillsammans med bokföraryrket var en underordnad verksamhet.
- 64 Medlemsstaten har gjort gällande att tillståndet i praktiken alltid beviljades och att syftet med ett sådant förfarande var att kontrollera huruvida bokförarnas oberoende och opartiskhet bevarades samt att skydda konsumenterna.

2) Domstolens bedömning

- 65 Domstolen konstaterar inledningsvis att artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF, i den mån de förbjöd utövandet av yrket som IPCF-bokförare gemensamt med alla former av hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet, om inte undantag hade medgetts av kamrarna, uppställde sådana krav på de berörda tjänsteleverantörerna som dem som avses i artikel 25.1 i direktiv 2006/123.
- 66 Det ska således prövas huruvida dessa krav kan motiveras med stöd av artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123.

- 67 I förevarande fall angavs det i artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF att kamrarna kunde bevilja tillstånd att utöva yrket som IPCF-bokförare gemensamt med en sådan verksamhet som avsågs i artikel 21.1 i dessa riktlinjer, under det dubbla villkoret att IPCF-bokförarens oberoende och opartiskhet inte äventyrades och att verksamheten var en underordnad verksamhet.
- 68 Det ska emellertid påpekas att det i artikel 25.1 andra stycket a i direktiv 2006/123 inte föreskrivs någon möjlighet att göra utövandet av ett reglerat yrke gemensamt med en annan verksamhet beroende av att sistnämnda verksamhet är underordnad. Dessutom kan konstateras att det, även om Konungariket Belgien har hävdade att de tillstånd som söktes för det gemensamma utövandet i praktiken alltid beviljades, framgår av själva lydelsen i artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF att kamrarna i detta avseende hade ett utrymme för skönmässig bedömning vilken inte var underställd några villkor, vilket gav kamrarna ett mycket stort utrymme för att avslå en ansökan om tillstånd eller återkalla ett tidigare beviljat tillstånd.
- 69 Domstolen konstaterar således att artikel 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCF åsidosatte de gränser som enligt artikel 25.1 andra stycket a gäller för medlemsstaterna när dessa har för avsikt att uppställa krav på sektorsövergripande verksamhet för tjänsteleverantörer.
- 70 Under dessa omständigheter ska talan bifallas såvitt avser den andra delen av den första anmärkningen, avseende artikel 21.1 och 21.2 i de äldre yrkesetiska riktlinjerna för IPCE, och följaktligen ska talan bifallas såvitt avser den första anmärkningen i dess helhet.

2. Den andra anmärkningen: Åsidosättande av artikel 49 FEUF

1) Parternas argument

- 71 Kommissionen har gjort gällande att de argument som framförts avseende artikel 25 i direktiv 2006/123 sammantaget visar att begränsningarna av möjligheten att utöva sektorsövergripande verksamhet hindrar tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater än Konungariket Belgien från att etablera sig för första gången i denna medlemsstat. Vidare anser kommissionen att dessa begränsningar utgör hinder för dessa tjänsteleverantörers sekundära etablering i form av en filial, ett dotterbolag eller en agentur. Följaktligen anser kommissionen att även artikel 49 FEUF har åsidosatts.
- 72 Konungariket Belgien har genmält att artikel 49 FEUF inte är tillämplig i förevarande fall, eftersom kommissionen inte har visat att det föreligger något gränsöverskridande inslag. Även om denna artikel skulle vara tillämplig, är kommissionens påstående om att det föreligger ett åsidosättande inte styrkt, och detta på grund av samma argument som anförts inom ramen för den första anmärkningen.

2) Domstolens bedömning

- 73 Domstolen underkänner inledningsvis Konungariket Belgiens argument att artikel 49 FEUF inte är tillämplig i förevarande fall eftersom kommissionen inte har visat att det föreligger ett gränsöverskridande inslag.
- 74 Domstolen ska nämligen inom ramen för en talan om fördragsbrott pröva huruvida den nationella åtgärd som kommissionen har ifrågasatt generellt är ägnad att avhålla näringsidkare från andra medlemsstater från att utnyttja den aktuella grundläggande friheten, oavsett om det har visats att det föreligger ett gränsöverskridande inslag eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 49).

- 75 Vad gäller frågan huruvida denna anmärkning är välgrundad erinrar domstolen om att artikel 49 FEUF utgör hinder för varje nationell åtgärd som – även om den är tillämplig utan åtskillnad med avseende på nationalitet – kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva den etableringsfrihet som garanteras genom EUF-fördraget (dom av den 11 december 2014, kommissionen/Spanien, C-576/13, ej publicerad, EU:C:2014:2430, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 76 Även om de krav som uppställs i de aktuella belgiska bestämmelserna i förevarande fall är tillämpliga på såväl bokförares som är etablerade i Belgien som bokförares från andra medlemsstater, kan de i förevarande fall medföra att sistnämnda kategori hindras från att etablera sig i Belgien. I synnerhet kan det absoluta förbudet mot att bedriva verksamhet som IPCF-bokförares gemensamt med vissa verksamheter samt systemet med förhandstillstånd för att utöva nämnda yrke gemensamt med alla former av hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet, innebära att bokförares som är etablerade i andra medlemsstater underkastas krav som kan medföra ekonomiska konsekvenser och störningar i deras verksamhet som kan avskräcka dem från att etablera sig i Belgien.
- 77 De krav som uppställs i de aktuella belgiska bestämmelserna utgör således en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 49 FEUF.
- 78 Det följer av domstolens fasta praxis att nationella åtgärder som kan göra det svårare eller mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av EUF-fördraget kan godtas om det mål som eftersträvas med åtgärderna utgör ett tvingande skäl av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (dom av den 18 maj 2017, Lahorgue, C-99/16, EU:C:2017:391, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 79 Vad gäller motiveringen av dessa inskränkningar har Konungariket Belgien hänvisat till de argument som medlemsstaten utvecklat inom ramen för prövningen av den första anmärkningen.
- 80 Under dessa omständigheter och av samma skäl som de som angetts i punkterna 49–58, 67 och 68 ovan, finner domstolen att Konungariket Belgiens motivering av inskränkningarna av etableringsfriheten inte kan godtas och att talan således ska bifallas såvitt avser anmärkningen avseende artikel 49 FEUF.
- 81 Av det ovan anförda följer att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 25 i direktiv 2006/123 och artikel 49 FEUF genom att förbjuda att verksamhet som bokförares utövas gemensamt med verksamhet som försäkringsmäklare, försäkringsagent eller fastighetsmäklare eller varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, och genom att ge kamrarna vid Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Yrkessamfundet för auktoriserade bokförares och skatterådgivare) rätt att förbjuda att verksamhet som bokförares utövas gemensamt med alla typer av hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet.

IV. Rättegångskostnader

- 82 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Belgien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Belgien i huvudsak har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) Av det ovan anförda följer att Konungariket Belgien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 25 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden och artikel 49 FEUF genom att

förbjuda att verksamhet som bokförare utövas gemensamt med verksamhet som försäkringsmäklare, försäkringsagent eller fastighetsmäklare eller varje form av bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, och genom att ge kamrarna vid Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Yrkessamfundet för auktoriserade bokförare och skatterådgivare) rätt att förbjuda att verksamhet som bokförare utövas gemensamt med alla typer av hantverks-, jordbruks- och handelsverksamhet.

- 2) Talan ogillas i övrigt.
- 3) Konungariket Belgien ska bära sina rättegångskostnader och ersätta de kostnader som uppkommit för Europeiska kommissionen.

Underskrifter