Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 10 oktober 2019 [1]

Mål C-384/18

Europeiska kommissionen
mot

Konungariket Belgien

”Fördragsbrott – Direktiv 2006/123/EG – Artikel 25 – Inskränkningar av bokförares möjligheter att utöva verksamheter på flera olika områden”

1. I förevarande fördragsbrottstalan har kommissionen yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Belgien, genom att förbjuda gemensam verksamhet utövad av bokförare å ena sidan och verksamhet utövad av finansiella mäklare, försäkringsmäklare, fastighetsmäklare eller all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster å andra sidan, samt, genom att tillåta Chambres de l’Institut professionnel des comptables et Fiscalistes agrée (IPCF) (sammanslutning för auktoriserade bokförare och skatterådgivare) att förbjuda gemensam verksamhet utövad av bokförare å ena sidan och småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet å andra sidan, har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt artikel 25 i direktiv 2006/123/EG [2] och artikel 49 FEUF.

2. På begäran av domstolen begränsas förevarande förslag till avgörande till frågan huruvida domstolens lösning i domen Wouters m.fl. [3] även kan tillämpas på förevarande på mål.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. 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.

…

1 Originalspråk: franska.

2 Europaparlamentets och rådets direktiv av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (EUT L 376, 2006, s. 36).

3 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

(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.”

4. Artikel 25 i direktivet 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.”

Belgisk rätt

5. Artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod, godkänd genom kunglig förordning av den 22 oktober 2013 hade vid den aktuella tidpunkten följande lydelse:

”1. ’Yrket som bokförare med medlemskap i IPCF är oförenligt med all jordbruksverksamhet, småskalig eller kommersiell, oberoende av om verksamheten utförs direkt eller indirekt, individuellt eller tillsammans med andra eller i ett bolag, som egenföretagare, företagsledare, förvaltare, ledande befattningshavare eller aktiv delägare.

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

Utöver de verksamheter som nämns i punkt 3 kan IPCF:s styrelse genom ett allmänt direktiv dessutom alltid föreskriva undantag för vissa småskaliga eller kommersiella jordbruksverksamheter. Styrelsen kan även utfärda direktiv enligt vilka reglerna tillfälligt inte ska tillämpas i samband med arv. En extern bokförare med medlemskap i IPCF som omfattas av de direktiv som styrelsen utfärdat ska skriftligen underrätta IPCF om detta.

3. Följande yrkesverksamheter ska alltid anses äventyra den externa bokförarens oberoende och opartiskhet: verksamhet som finansiell mäklare eller försäkringsmäklare, fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, och all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, för vilka inskrivning vid Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA) (myndigheten för finansiella tjänster och finansmarknader) krävs.”

6. Den kungliga förordningen av den 22 oktober 2013 upphävdes genom kunglig förordning av den 18 juli 2017 om godkännande av IPCF:s yrkesetiska kod (nedan kallad IPCF:s nya yrkesetiska kod). I den nya artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod föreskrivs följande:

”1. Med förbehåll för de verksamheter som avses i punkt 2 får IPCF, efter skriftlig begäran från en extern bokförare med medlemskap i IPCF tillåta att verksamheter på flera olika områden utförs av en fysisk eller juridisk person under förutsättning att medlemmens oberoende och opartiskhet inte äventyras.

2. Följande yrkesverksamheter, oavsett om verksamheten utövas som fysisk person eller som juridisk person, anses alltid äventyra den externa IPCF-bokförarens oberoende och opartiskhet: verksamhet som finansiell mäklare eller försäkringsmäklare, fastighetsmäklare, med undantag för verksamhet som fastighetsförvaltare, och all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster, för vilka inskrivning vid [FSMA] krävs.”

7. I artikel 458 i den belgiska strafflagen av den 8 juni 1867, i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten,[4] 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,”

Bakgrunden till tvisten

Det administrativa förfarandet

8. Den 17 mars 2015, inledde kommissionen förfarandet EU Pilot 7402/15/GROW och begärde att Konungariket Belgien skulle tillhandahålla kommissionen uppgifter om förbudet för auktoriserade bokförare att kombinera sin bokföringsverksamhet med vissa andra verksamheter, och att ange skälen till att småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet ansågs oförenlig med verksamheten som bokförare.

9. Konungariket Belgien besvarade kommissionens frågor den 29 maj 2015.

4 Ändringen av denna artikel, som trädde i kraft den 3 augusti 2017, har skärpt påföljderna, vilket innebär att ett åsidosättande av tystnadsplikten hädanefter medför fängelse i mellan ett och tre år och böter på mellan 100 och 1 000 euro, eller endast en av dessa påföljder.

10. Kommissionen var inte nöjd med svaret och översände den 11 december 2015 därför en formell underrättelse till Konungariket Belgien, i vilken kommissionen gjorde gällande att artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod 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 den nationella lagstiftningen var förenlig med unionsrätten.

12. Den 18 november 2016 skickade kommissionen ett motiverat yttrande till Konungariket Belgien, som besvarade yttrandet den 12 januari 2017. Kommissionen var inte nöjd med svaret och beslutade därför den 13 juli 2017 att väcka talan om fördragsbrott. Den 4 augusti 2017 anmälde Konungariket Belgien IPCF:s nya yrkesetiska kod till kommissionen, och meddelade att den ansåg att koden var förenlig med unionsrätten.

Förfarandet vid domstolen

13. Kommissionen delar inte Konungariket Belgiens uppfattning och har därför väckt förevarande fördragsbrottstalan. Kommissionens talan väcktes den 8 juni 2018.

14. Konungariket Belgien och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 23 maj 2019.

Bedömning

Parternas argument

Kommissionen

15. 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. Kommissionen har understrukit att artikel 21.1 i IPCF:s yrkesetiska kod, till dess den ändrades, förbjöd personer att gemensamt med verksamheten som auktoriserad bokförare utöva dels småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet, dels verksamhet som finansiell mäklare, försäkringsmäklare, fastighetsmäklare eller all bankverksamhet eller verksamhet avseende finansiella tjänster.

16. Kommissionen anser att det finns mindre restriktiva åtgärder än de åtgärder som föreskrivs i artikel 21.1 i IPCF:s yrkesetiska kod, vilket innebär att denna strider mot såväl artikel 25 i direktiv 2006/123 som artikel 49 FEUF.

17. Vad gäller ändringen av artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod har kommissionen erinrat om att denna ändring har skett efter datumet för svaret på det motiverade yttrandet och att ändringen i vilket fall som helst inte inneburit att den påstådda överträdelsen har upphört. I detta avseende är artikel 21.2 i IPCF:s nya yrkesetiska kod identisk med artikel 21.3 i den tidigare versionen. I artikel 25.2 a i direktiv 2006/123 görs en bedömning av de krav som begränsar utövandet av reglerade yrken, vilket 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. Enligt kommissionen måste emellertid ett absolut förbud mot att gemensamt utöva å ena sidan verksamhet som bokförare, och å andra sidan verksamhet som finansiell mäklare, försäkringsmäklare, fastighetsmäklare eller all bankverksamhet eller verksamhet avseende finansiella tjänster, anses gå utöver vad som är nödvändigt för att se till att reglerna för yrkesetik följs.

18. Kommissionen anser att ett absolut förbud inte är en nödvändig åtgärd för att uppnå de eftersträvade målen, eftersom det finns mindre restriktiva åtgärder, såsom interna förfaranden, som kan förhindra intressekonflikter vid överföring av information och säkerställa att bestämmelserna om tystnadsplikt iakttas.

19. Kommissionen har gjort gällande att Konungariket Belgien felaktigt har hänvisat till domen Wouters m.fl.,[5] eftersom den lösning som domstolen, med hänsyn till de omständigheter som var i fråga i det målet, valde i den domen inte kan överföras på förevarande mål.

20. Kommissionen anser under alla omständigheter att ett absolut förbud inte står i proportion till det eftersträvade målet. Enligt kommissionen kan de skäl som Konungariket Belgien har anfört, nämligen behovet av att undvika de administrativa bördor som skulle bli följden av inrättandet av interna åtgärder och förfaranden för att säkerställa bokförares oberoende och opartiskhet och påståendet om att det inte räcker med en efterhandskontroll, inte godtas.

21. Vad gäller artikel 21.1 och 21.2 i IPCF:s yrkesetiska kod, där det anges att yrket som bokförare är oförenligt med småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet, utom i de fall då yrkesorganisationer godkänner sådan verksamhet, har kommissionen gjort gällande att denna bestämmelse omfattas av tillämpningsområdet för artikel 25 i direktiv 2006/123. Den omständigheten att yrkesorganisationer enligt artikel 21.2 i samma kod efter eget skön kan göra undantag från detta förbud innebär inte att det förbud som föreskrivs i artikel 21.1 i IPCF:s yrkesetiska kod upphör att gälla.

22. Vad gäller artikel 21 i IPCF:s nya yrkesetiska kod, som infördes den 18 juli 2018, har kommissionen gjort gällande att förfarandet för yrkesorganisationers tillstånd för verksamheter på flera olika områden fortfarande finns kvar i den nya versionen.

23. Vad gäller frågan huruvida den inskränkning som anges i artikel 21 i IPCF:s nye yrkesetiska kod är nödvändig och proportionerlig har kommissionen hävdat att det inte framgår av denna artikel att det gemensamma utövandet av småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet, eller, enligt den nya formuleringen ”av all annan verksamhet”, kan leda till intressekonflikter och alltid är till nackdel för klienter, andra tjänsteleverantörer och samhället i stort. Även om så skulle vara fallet kan de aktuella inskränkningarna inte godtas, och det av samma skäl som åberopades i fråga om begränsningarna av möjligheten till gemensamt utövande av, å ena sidan, verksamhet som bokförare och, å andra sidan, verksamhet som finansiell mäklare, försäkringsmäklare, fastighetsmäklare och all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster.

24. Kommissionen har hävdat att Konungariket Belgien inte har visat att de angivna målen inte hade kunnat uppnås med mindre restriktiva åtgärder än förbudet i artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod.

25. Även om kommissionen har medgett att en kategori av företag i allt högre utsträckning anlitar bokförare i Belgien, har den emellertid gjort gällande att bokförarnas uppdrag inte har ändrats, vilket innebär att bokförarna varken har förvärvat en *auditeurs* uppgifter eller rätten att företräda klienterna inför skattemyndigheterna.

5 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

Konungariket Belgien.

26. Konungariket Belgien har för det första gjort gällande att artikel 25 i direktiv 2006/123 inte hindrar medlemsstaterna från att under vissa förutsättningar förbjuda gemensamt utövande av vissa reglerade yrken. Konungariket Belgien har för det andra erinrat om att artikel 25 ingår i kapitel V i ovannämnda direktiv, som rör ”Tjänsternas kvalitet” och främst syftar till att skydda konsumenterna. Inskränkningarna av utövandet av verksamheter på flera olika områden ska således begränsas till vad som är nödvändigt för att säkerställa reglerade yrkens opartiskhet, oberoende och integritet.

27. Enligt Konungariket Belgien är de förbud som föreskrivs i artikel 21.2 i IPCF:s nya yrkesetiska kod (som motsvarar den tidigare artikel 21.3 i IPCF:s yrkesetiska kod) nödvändiga för att säkerställa oberoendet och opartiskheten hos de bokförare som är medlemmar i IPCF och för att säkerställa ett strikt iakttagande av tystnadsplikten. Detta oberoende innebär en skyldighet att uteslutande agera för klientens räkning, och en kumulering av de olika verksamheterna skulle kunna leda till att man i bokföringen tar hänsyn till andra överväganden än klientens intressen. Detta är särskilt viktigt med tanke på 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.

28. Det gemensamma räkenskapsåret för den IPCF-bokförare som omfattas av skyldigheten att iaktta tystnadsplikt, vars åsidosättande leder till straffrättsliga påföljder, och andra yrken som inte omfattas av en sådan skyldighet, skulle äventyra en bokförares förmåga att säkerställa att denna skyldighet iakttas.

29. Konungariket Belgien har bestritt kommissionens argument att den omständigheten att skyldigheten att iaktta tystnadsplikt är begränsad innebär att det aktuella förbudet inte är nödvändigt. Av domen Wouters m.fl.[6] framgår att det räcker att advokaters och revisorers verksamhet ”i viss mån [är] oförenliga” för att det ska vara motiverat med ett förbud mot samarbete mellan dessa två yrken.

30. Vad gäller frågan huruvida den aktuella begränsningen är proportionerlig har Konungariket Belgien hävdat att artikel 25.1 a i direktiv 2006/123 inte innehåller något förbud som med hänsyn till sin natur inte kan anses vara motiverat. Den begränsning som föreskrivs i artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod är dessutom proportionerlig, eftersom den inte innebär ett allmänt och absolut förbud mot all verksamhet som bedrivs på flera olika områden, utan endast avser ett strikt begränsat antal verksamheter. Alternativa åtgärder skulle inte på ett lika effektivt sätt kunna bevara IPCF-bokförarnas oberoende ställning och deras skyldighet att iaktta tystnadsplikt.

31. Vad gäller oförenligheten mellan yrket som bokförare och all småskalig eller kommersiell jordbruksverksamhet har Konungariket Belgien gjort gällande att artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod ger yrkesorganisationer möjlighet att göra undantag från detta förbud, förutsatt att två villkor är uppfyllda. För det första ska bokförarens verksamhet ha en accessorisk karaktär och för det andra får inte bokförarens oberoende och opartiskhet äventyras. I praktiken har tillstånd alltid lämnats.

32. Konungariket Belgien har gjort gällande att artikel 21 i IPCF:s nya yrkesetiska kod innebär att yrkesorganisationer efter skriftlig begäran alltid ska bevilja tillstånd för gemensamt utövande av verksamhet som bokförare och andra verksamheter, enligt en vid definition, förutsatt att detta inte påverkar bokförarens oberoende och opartiskhet på ett negativt sätt. Genom denna bestämmelse införs det system enligt vilket tillstånd normalt ska ges, och i undantagsfall kan nekas, om inte villkoret om oberoende, som nu är det enda villkor som ska vara uppfyllt, inte har iakttagits.

6 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, punkt 104).

33. Konungariket Belgien anser att tillståndsförfarandet, vars enda syfte är att kontrollera huruvida bokförarna är oberoende och opartiska, inte strider mot kraven i artikel 25 i direktiv 2006/123, eftersom det enligt denna artikel även är tillåtet med ett förbud mot verksamheter på flera olika områden för att bevara oberoende och opartiskhet,

34. Konungariket Belgien har dessutom bestritt kommissionens underkännande av dess argument om att alternativa åtgärder inte skulle vara lika effektiva som ett förbud. Detta argument bygger nämligen på det förslag till avgörande som föredrogs i Wouters m.fl.,[7] och i vilket generaladvokaten Léger undersökte huruvida syftet att skydda advokaternas oberoende i praktiken kunde uppnås på ett liknande sätt genom mindre ingripande medel än ett absolut förbud och fann att alternativa åtgärder gav upphov till praktiska problem.

35. Enligt Konungariket Belgien har kommissionen föreslagit rent teoretiska alternativa åtgärder, utan att visa att dessa i praktiken kan uppnå det eftersträvade målet. Genom att visa att de åtgärder som föreslagits av kommissionen inte skulle vara effektiva på en marknad som den belgiska marknaden för bokförare med medlemskap i IPCF, som inte är särskilt koncentrerad och som kännetecknas av förekomsten av mikrobolag, anser Konungariket Belgien tvärtom att den har styrkt såväl de praktiska svårigheterna med att genomföra de alternativa åtgärderna som deras ineffektivitet.

36. Vad gäller artikel 21.1 i IPCF:s nya yrkesetiska kod har Konungariket Belgien gjort gällande att den nya formuleringen inte leder till att det påstådda fördragsbrottet förvärras. Såväl artikel 21 som ingressen till IPCF:s nya yrkesetiska kod visar klart att tillstånd i regel beviljas, utom i de fall då oberoendet och opartiskheten undergrävs, vilket det ankommer på yrkesorganisationerna att visa. Konungariket Belgien har även understrukit att kriterierna för avslag är icke-diskriminerande, kända på förhand och begränsas till dem som föreskrivs i artikel 25 i direktiv 2006/123.

Bedömning

37. På domstolens begäran kommer jag att inrikta min bedömning på frågan huruvida den rättspraxis som bygger på domen Wouters m.fl.[8] är tillämplig i förevarande fall. Följaktligen kommer jag att fokusera på frågan om förbud mot att utöva gemensam verksamhet.

Allmän bedömning – Artikel 25 i direktiv 2006/123

38. Först anser jag att några korta allmänna kommentarer om tolkningen av artikel 25 i direktiv 2006/123 kan vara på sin plats.

39. I artikel 25 i direktiv 2006/123 föreskrivs en granskning i tre steg. För det första ska medlemsstaterna säkerställa att tjänsteleverantörerna[9] 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.[10] För det andra får reglerade yrken[11] underställas sådana krav i de fall då det är motiverat för att se till att reglerna för yrkesetik och uppförande, vilka varierar beroende på

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

8 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Begreppet tjänsteleverantör definieras i artikel 4.2 i direktiv 2006/123 som ”en fysisk person som är medborgare i en medlemsstat eller en juridisk person enligt [artikel 54 FEUF] och som är etablerad i en medlemsstat och som erbjuder eller tillhandahåller en tjänst”.

10 Se artikel 25.1 i direktiv 2006/123.

11 Vad gäller definitionen av ett ”reglerat yrke” hänvisas det i artikel 4.11 i direktiv 2006/123 till artikel 3.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 2005, s. 22), enligt vilken ett reglerat yrke utgör ”en eller flera former av yrkesverksamhet där det genom lagar och andra författningar direkt eller indirekt krävs bestämda yrkeskvalifikationer för tillträde till eller utövande av verksamheten eller någon form av denna; i synnerhet skall användandet av en yrkestitel som genom bestämmelser i lagar och andra författningar enbart får användas av den som innehar en viss yrkeskvalifikation utgöra en form av utövande”.

de enskilda yrkenas särdrag, följs och då det är nödvändigt för att säkerställa deras oberoende och opartiskhet.[12] Om verksamheter på flera olika områden är tillåtna ska medlemsstaterna förhindra intressekonflikter och oförenligheter mellan vissa verksamheter, garantera det oberoende och den opartiskhet som krävs för vissa verksamheter och säkerställa att reglerna för yrkesetik och uppförande för olika verksamheter är förenliga sinsemellan, särskilt i fråga om tystnadsplikt.

40. Syftet med artikel 25 i direktiv 2006/123 är att undanröja hinder för tjänsteleverantörers utövande av verksamheter på flera olika områden. Enligt lagstiftaren är det nödvändigt och i tjänstemottagarnas, särskilt konsumenternas, intresse att se till att tjänsteleverantörerna har möjlighet att erbjuda tjänster på flera olika områden.[13] Av detta följer enligt min mening att medlemsstaternas skyldighet att undanröja hindren för tjänsteleverantörernas etableringsfrihet och den fria rörligheten för tjänster, vilket anges som direktivets övergripande syfte,[14] är oberoende av om det föreligger ett konkret hinder för en grundläggande frihet.[15]

41. Förhållandet mellan regel och undantag, som ligger till grund för direktiv 2006/123, och på ett grundläggande plan den inre marknaden i sin helhet, är även tillämpligt här. Den grundläggande friheten, som ger uttryck för unionens intresse, utgör huvudregeln, medan en medlemsstats möjlighet att begränsa denna regel utgör ett undantag. Härav följer att detta undantag ska tolkas restriktivt, vilket strider mot regeln om en extensiv tolkning. Undantaget måste därutöver följa de övriga principerna i unionsrätten, bland annat proportionalitetsprincipen.

42. Inom ramen för artikel 25 i direktiv 2006/123 ska således, vad gäller undantaget från regeln, samma resonemang tillämpas som vid bevisbördan, vilken faller på medlemsstaten. Detta framgår även av uttrycket ”i de fall då” i artikel 25.1 a i direktiv 2006/123. Därför är det inte möjligt att godta Konungariket Belgiens argument att syftet med artikel 25 i direktiv 2006/123 är att begränsa medlemsstaternas frihet att föreskriva ett förbud mot att utöva verksamhet på flera olika områden. Syftet med denna bestämmelse är, såsom kommissionen med rätta har påpekat, tvärtom att se till att tjänsteleverantörer inte omfattas av krav som, bland annat, inskränker möjligheten att utöva flera verksamheter gemensamt eller i partnerskap.

Särskild bedömning – förbudet mot att utöva gemensam verksamhet

43. Såsom framgår av redogörelsen för de tillämpliga bestämmelserna har den aktuella lagstiftningen, det vill säga IPCF:s yrkesetiska kod, som godkändes genom kunglig förordning av den 22 oktober 2013, upphävts och ersatts av den version av IPCF:s yrkesetiska kod som godkändes genom kunglig förordning av den 18 juli 2017.

44. Artikel 21.2 i IPCF:s nya yrkesetiska kod är i huvudsak identisk med artikel 21.3 i IPCF:s tidigare yrkesetiska kod.[16]

45. Dessa bestämmelser innehåller ett absolut förbud mot att gemensamt utöva verksamhet som bokförare och verksamhet som finansiell mäklare eller försäkringsmäklare, fastighetsmäklare och all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster. Det rör sig om en inskränkning av utövandet av verksamhet på flera olika områden som begränsar utbudet av tillgängliga tjänster och som försvårar inrättandet av nya affärsmodeller.

12 Se artikel 25.1 a i direktiv 2006/123.

13 Se skäl 101 i direktiv 2006/123.

14 Se artikel 1.1 och skäl 5 i direktiv 2006/123

15 Se även, för ett liknande resonemang, Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, artikel 25.1.

16 Min bedömning gäller således för båda versionerna av den yrkesetiska koden.

46. Ett sådant förbud omfattas av tillämpningsområdet för artikel 25.1 i direktiv 2006/123.

47. Eftersom de bokförare som är medlemmar av IPCF utövar ett reglerat yrke kan Konungariket Belgien åberopa artikel 25.1 a i direktiv 2006/123. Frågan uppkommer då huruvida det aktuella förbudet för det första är motiverat för att se till att reglerna för yrkesetik och uppförande, vilka varierar beroende på de enskilda yrkenas särdrag, följs och, för det andra, är nödvändigt för att säkerställa dessa yrkens oberoende och opartiskhet. Båda dessa villkor måste vara uppfyllda.

48. Jag anser att Konungariket Belgien inte har styrkt att den omtvistade åtgärden är nödvändig.

49. Konungariket Belgien har åberopat domen Wouters m.fl.[17] för att visa att det aktuella förbudet var nödvändigt.

50. Jag finner emellertid inte Konungariket Belgiens argument övertygande, eftersom situationen för bokförare i Belgien i förevarande fall är väsentligt annorlunda än situationen för advokater i Nederländerna, som var i fråga i det mål som avgjordes genom nämnda dom.

51. En av de många frågor som togs upp i domen i målet Wouters m.fl.[18], som utan tvivel har inspirerat unionslagstiftarens utformning av artikel 25 i direktiv 2006/123, var frågan huruvida en nationell lagstiftning om förbud mot integrerat samarbete mellan advokater och revisorer är förenlig med unionsrätten.[19]

52. Domstolen har i detta sammanhang för det första konstaterat att advokater, enligt den nationella lagstiftningen,[20] har en skyldighet att förhålla sig oberoende i förhållande till offentliga myndigheter, andra operatörer och till tredje man, vilkas påverkan advokater aldrig får underkasta sig. De skall säkerställa att varje åtgärd i ett ärende uteslutande vidtas med klientens bästa för ögonen.[21] Domstolen konstaterade vidare att yrket auktoriserad revisor däremot inte, vare sig i allmänhet eller mer specifikt i det nationella målet, omfattas av motsvarande yrkesetiska skyldigheter.

53. Med hänvisning till generaladvokaten Légers förslag till avgörande i nämnda mål,[22] framhöll domstolen dessutom att advokatens verksamhet med ”rådgivning” och revisorns verksamhet med ”kontroll” i viss mån kan vara oförenliga. I det aktuella fallet sysslade revisorn med revision och gjorde en objektiv undersökning och kontroll av klienternas bokföring, för att kunna lämna berörda tredje män sin personliga uppfattning om trovärdigheten av dessa redovisningsuppgifter. Härav följer att revisorn inte var underkastad en tystnadsplikt motsvarande den som gäller för advokater.[23]

54. Under dessa omständigheter fann domstolen att konkurrensbegränsningen inte gick utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa att advokatyrket utövas på ett korrekt sätt.[24]

55. Jag kan inte se hur domen Wouters m.fl.[25] skulle kunna bidra till en lösning av förevarande tvist, och det av följande skäl:

56. I den domen uttalade sig domstolen inte om revisorers yrkesmässiga skyldigheter när verksamheter på flera olika områden utövas tillsammans med andra yrken, såsom är fallet i förevarande mål.

17 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Den omständigheten att domstolen tagit upp frågan huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med unionslagstiftningen ur ett konkurrensrättsligt perspektiv (artikel 101 FEUF) saknar betydelse i förevarande mål.

20 I förekommande fall den nederländska lagstiftningen.

21 Dom av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, punkt 102).

22 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2001:390, punkterna 185 och 186).

23 Se dom av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, punkt 104).

24 Se dom av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98, punkt 109).

25 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

57. Däremot uttalade sig domstolen om revisorsyrket inom ramen för skillnaden mellan advokatyrket och revisorsyrket, för att bedöma de strukturella konsekvenserna på marknaden för juridisk rådgivning och huruvida det var motiverat att förbjuda en advokat att ha ett integrerat samarbete med en auktoriserad revisor.

58. I det målet uttalade sig domstolen inte rent allmänt om begreppen oberoende och opartiskhet inom ramen för reglerade yrken, utan avgränsade sin prövning till den specifika situationen för advokater och auktoriserade revisorer i Nederländerna.

59. Även om situationen för en advokat och en auktoriserad revisor, såsom i domen Wouters m.fl.,[26] måste anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 25 i direktiv 2006/123 innebär detta med andra ord inte att samtliga situationer som omfattas av den bestämmelse bör leda till samma resultat som det som domstolen kom fram till i den domen. Jag noterar i detta avseende att nämnda dom endast tas upp som exempel i handboken om genomförandet av kommissionens tjänstedirektiv.[27]

60. Konungariket Belgiens argument innebär att bokförares situation ska likställas med advokaters situation i fråga om oberoende och opartiskhet. Bokföraryrket skiljer sig emellertid väsentligt från advokatyrket och detta argument kan därför inte godtas.

61. En advokats oberoende är nämligen av yttersta vikt när denne biträder och företräder klienter i domstol. Såsom generaladvokaten Léger underströk i sitt förslag till avgörande i målet Wouters m.fl.,[28] säkerställer ”[a]dvokaten … i en rättsstat att principen om medborgarnas tillgång till lagtillämpning och till domstolarna faktiskt genomförs”. Kravet på oberoende, iakttagande av tystnadsplikten och behovet av att undvika intressekonflikter syftar just till att underlätta denna uppgift.

62. Som kommissionen med rätta har understrukit företräder däremot inte en bokförare som är medlem av IPCF sina klienter gentemot myndigheter. En bokförares uppdrag är att säkerställa bokföringens överensstämmelse och rimlighet. I samband med detta kan bokföraren föreslå uppdragsgivaren tekniska lösningar på ekonomiska problem samt upprätta sociala skattedeklarationer och tekniska handlingar.

63. Under sådana omständigheter kan den lösning som domstolen valde i domen Wouters m.fl.[29] inte åberopas för att motivera ett absolut förbud för bokförare att utöva verksamheter på flera olika områden, för att på sätt säkerställa deras oberoende och opartiskhet.

64. Följaktligen anser jag att artikel 21 i IPCF:s yrkesetiska kod inte är nödvändig för att säkerställa bokförares oberoende och opartiskhet.

Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen inte ska tillämpa resonemanget från sin dom av den 19 februari 2002, Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2002:98) för att avgöra huruvida Konungariket Belgien, genom att förbjuda gemensam verksamhet utövad av bokförare å ena sidan och verksamhet utövad av finansiella mäklare, försäkringsmäklare, fastighetsmäklare eller all bankverksamhet och verksamhet avseende finansiella tjänster å andra sidan, 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.

26 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Se punkt 8.4.1 i denna handbok.

28 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet Wouters m.fl. (C-309/99, EU:C:2001:390, punkt 175).

29 Dom av den 19 februari 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).