DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

7. oktober 2004 *

I sag C-255/01,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF,

indgivet af Symvoulio tis Epikrateias (Grækenland), ved afgørelse af 12. juni 2001, indgået til Domstolen den 3. juli 2001, i sagen:

Panagiotis Markopoulos m.fl.

mod

Ypourgos Anaptyxis

Soma Orkoton Elegkton,

* Processprog: græsk.

procesdeltagere:

Georgios Samothrakis m.fl.

og

Christos Panagiotidis,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne K. Lenaerts, S. von Bahr og K. Schiemann (refererende dommer),

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. februar 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Markopoulos m.fl. ved dikigoroi N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis og K. Giannakopoulos

— Soma Orkoton Elegkton ved dikigoros A. Kalogeras

— Samothrakis m.fl. ved dikigoroi C. Politis og N. Skandamis

— Panagiotidis ved dikigoros M. Bachas

— den græske regering ved E.-M. Mamouna og S. Spyropoulos, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved S. Ortiz Vaamonde og M. Muñoz Pérez, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Patakia og C. Schmidt, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. april 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11 og 15 i Rådets ottende direktiv 84/253/EØF af 10. april 1984 på grundlag af traktatens

artikel 54, stk. 3, litra g), om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (EFT L 126, s. 20, herefter »ottende direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en tvist mellem Panagiotis Markopoulos m.fl. og Ypourgos Anaptyxis (ministeriet for udvikling) samt Soma Orkotan Elegkton (herefter »sammenslutningen af statsautoriserede revisorer«), hvorunder Georgios Samothrakis m.fl. og Christos Panagiotidis er interveneret, vedrørende en beslutning fra sammenslutningen om at optage 60 kandidater, herunder intervenienterne i hovedsagen, uden at lade dem aflægge en faglig kvalifikationseksamen, som fastsat i ottende direktivs artikel 4.

3 Den forelæggende ret anmoder hovedsageligt Domstolen om at præcisere rækkevidden af muligheden i ottende direktivs artikel 15 for, at en medlemsstat autoriserer visse kategorier af personer til at foretage revision af regnskaber uden at bestå en faglig kvalifikationseksamen. Den forelæggende ret spørger desuden for så vidt angår personer, der allerede har opnået en autorisation i en anden medlemsstat, om fritagelsen for eksamen under alle omstændigheder er berettiget i medfør af ottende direktivs artikel 11.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

4 I første, anden, tredje og fjerde betragtning til ottende direktiv hedder det:

»I henhold til direktiv 78/660/EØF skal årsregnskaberne for visse former for selskaber revideres af en eller flere personer, der er bemyndiget til at foretage denne revision [...];

nævnte direktiv suppleres af direktiv 83/349/EØF [...] om konsoliderede regnskaber;

der bør foretages en harmonisering af de kvalifikationer, som personer, der bemyndiges til at foretage lovpligtig revision af regnskaber, skal være i besiddelse af, og det bør sikres, at vedkommende personer opfylder visse vandels- og uafhængighedskrav

et højt niveau med hensyn til den nødvendige teoretiske viden for at kunne foretage lovpligtig revision af regnskaber og evnen til at anvende denne viden i praksis i revisionsarbejdet må sikres ved en faglig kvalifikationseksamen.«

5 I sjette betragtning til ottende direktiv hedder det:

»medlemsstaterne bør [...] bemyndiges til at fastsætte overgangsbestemmelser til fordel for professionelle erhvervsudøvere.«

6 I niende betragtning til direktivet hedder det:

»En medlemsstat kan meddele autorisation til personer, der uden for den pågældende stats område har erhvervet kvalifikationer, som er ligeværdige med dem, der er foreskrevet i dette direktiv.«

7 Henset til Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11) og Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193, s. 1), der er nævnt i henholdsvis første og anden betragtning til ottende direktiv, bestemmer ottende direktivs artikel 1, stk. 1, følgende:

»De i dette direktiv foreskrevne samordningsforanstaltninger gælder for medlemsstaternes love og administrative bestemmelser vedrørende personer, der skal foretage:

a) lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber samt kontrol af overensstemmelse mellem årsberetning og årsregnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten

b) lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for helheder af virksomheder samt kontrol af overensstemmelse mellem den konsoliderede årsberetning og det konsoliderede regnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten.«

8 Ottende direktivs artikel 2 forbeholder den lovpligtige revision af de i direktivets artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter for personer, der har autorisation hertil. I medfør af direktivets artikel 4 kan en sådan autorisation som hovedregel kun meddeles en fysisk person, når denne har »nået et niveau, der giver adgang til en universitetsuddannelse, og derefter gennemgået et teoretisk undervisningsprogram

og fuldført en praktisk uddannelse samt bestået en af staten afholdt eller anerkendt faglig kvalifikationseksamen på niveau med afgangseksamen fra et universitet.«

9 Ottende direktivs artikel 11, stk. 1, fastsætter imidlertid følgende:

»Myndighederne i en medlemsstat kan meddele personer, som har opnået en del af eller samtlige deres kvalifikationer i en anden stat, autorisation, når de opfylder følgende to betingelser:

a) Deres kvalifikationer skal af de kompetente myndigheder anses som ligeværdige med dem, der kræves i henhold til lovgivningen i den pågældende medlemsstat i overensstemmelse med dette direktiv.

b) De skal have ført bevis for, at de er i besiddelse af de juridiske kundskaber, der i den pågældende medlemsstat kræves til udførelse af lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter. Myndighederne i den pågældende medlemsstat kan dog undlade at stille krav om et sådant bevis, såfremt de skønner, at de juridiske kundskaber, der er erhvervet i en anden medlemsstat, er tilstrækkelige.«

10 Ottende direktivs artikel 12-19 vedrører overgangsregler. Direktivets artikel 15 bestemmer:

»Indtil et år efter iværksættelsen af de i artikel 30, stk. 2, omhandlede bestemmelser kan professionelle erhvervsudøvere, der ikke er autoriseret ved en konkret

forvaltningsakt fra de kompetente myndigheder, men som i en given medlemsstat er berettiget til at foretage lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, og som faktisk har gjort dette indtil den pågældende dato, af vedkommende medlemsstat få meddelt autorisation i overensstemmelse med dette direktiv.«

11 Ottende direktivs artikel 19 bestemmer:

»De i artikel 15 og 16 omhandlede professionelle erhvervsudøvere og de i artikel 18 omhandlede personer kan kun meddeles autorisation ved fravigelse af bestemmelserne i artikel 4, såfremt de af de kompetente myndigheder anses for egnede til at udføre lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter og har tilsvarende kvalifikationer som de personer, der autoriseres i medfør af artikel 4.«

12 Ottende direktivs artikel 30, stk. 1 og 2, fastsætter følgende:

»1. Medlemsstaterne sætter inden den 1. januar 1988 de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv. De underretter straks Kommissionen herom.

2. Medlemsstaterne kan vedtage, at de i stk. 1 omhandlede bestemmelser først finder anvendelse fra den 1. januar 1990.«

De nationale bestemmelser

13 Som den forelæggende ret har forklaret, var virksomhed i Grækenland med revision af regnskaber for så vidt angår visse af disse kategorier før vedtagelsen af ottende direktiv forbeholdt autoriserede bogholdere. De skulle være optaget i Soma Orkoton Logiston (herefter »sammenslutningen af autoriserede bogholdere«). Artikel 10, stk. 6, i lovdekret nr. 3329/55 (FEK 230 A) fastsatte, at tilsynsrådet for sammenslutningen af autoriserede bogholdere for at kontrollere kandidaternes kundskaber kunne lade dem aflægge en eksamen vedrørende disse kundskaber. I denne forbindelse indførte artikel 2 i kongeligt dekret nr. 737/61 (FEK 186 A) den generelle regel, at alle kandidater først skulle bestå en udvælgelsesprøve.

14 I medfør af artikel 2 i lovdekret nr. 3329/55 tildeltes de autoriserede bogholdere en »eneret«, der oprindeligt omfattede virksomhed med revision af offentlig karakter. Denne kompetence er efterfølgende gradvist blevet udvidet til revision af diverse offentlige virksomheder, der er oprettet som aktieselskaber, samt til diverse kategorier af aktieselskaber med privat kapital. Disse autoriserede bogholdere havde i medfør af artikel 3 i lovdekret nr. 3329/55 ligeledes en »fakultativ« kompetence, for så vidt som de kunne vælges til at udøve virksomhed med revision af erhvervsdrivende selskaber af enhver art, samt af alle juridiske personer, der er nævnt i civilprocesloven.

15 Der var i øvrigt bogholdere, der udelukkende kunne udøve den virksomhed, som de autoriserede bogholdere ikke havde eneret på, uden først at skulle bestå en udvælgelsesprøve eller eksamen. Denne kategori af erhvervsdrivende, de »almindelige bogholdere«, omfattede ikke alene græske statsborgere, der udøvede denne virksomhed, men ligeledes personer, der var autoriseret hertil i andre stater.

16 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den nationale ordning blev ændret gentagne gange for at gennemføre ottende direktiv i national ret.

17 For det første blev lovdekret nr. 3329/55 ændret ved præsidentielt dekret nr. 15/89 om tilpasning af lovgivningen om autoriserede bogholdere til bestemmelserne i ottende direktiv (FEK 5 A/5.1.1989). I denne forbindelse præciserede artikel 10 i lovdekret nr. 3329/55, med senere ændringer — med det formål at bringe den nationale ordning i overensstemmelse med ottende direktiv — forpligtelsen til at bestå en forudgående eksamen for at blive optaget i sammenslutningen af autoriserede bogholdere, samtidig med at strukturen af sammenslutningsordningen i det væsentlige blev opretholdt. Muligheden for at udnævne personer, der har opnået erhvervsmæssig autorisation fra myndighederne i en anden medlemsstat, som autoriserede bogholdere, blev ligeledes fastsat i artikel 10, stk. 9, i lovdekret nr. 3329/55, med senere ændringer, på betingelse af, at deres kvalifikationer ansås for ligeværdige med kvalifikationerne hos personer, der er udnævnt eller forfremmet til autoriseret bogholder i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 10, stk. 1, og at de har bestået en forudgående eksamen.

18 Der blev som en overgangsordning i artikel 6, stk. 3 og 4, i præsidentielt dekret nr. 15/89 fastsat en mulighed for indtil den 1. januar 1990 at udnævne erhvervsdrivende, der godtgjorde at have udøvet lovpligtig revision af selskabers årsregnskaber og virksomhedskoncerners konsoliderede regnskaber i Grækenland, som autoriserede bogholdere, uden at det var nødvendigt at aflægge en eksamen, navnlig på betingelse af, at de havde en universitetsgrad, og at de blev anset for egnede til at udføre lovpligtig revision af regnskaber.

19 For det andet blev sammenslutningen af autoriserede bogholdere ved den akkumulerede virkning af lov nr. 1969/91 (FEK 167 A/30.10.1991) og præsidentielt dekret nr. 226/92 (FEK 120 A/14.7.1992) erstattet af sammenslutningen af statsautoriserede revisorer. Artikel 10 i præsidentielt dekret nr. 226/92, der definerer betingelserne for optagelse i denne nye sammenslutning, fastsatte, at

adgangen hertil var betinget af, at en faglig kvalifikationseksamen blev bestået, hvilken var detailreguleret i artikel 11 i præsidentielt dekret nr. 226/92. Dekretets artikel 24, stk. 4, fastsatte imidlertid, at autoriserede bogholdere, der allerede var medlemmer af sammenslutningen af autoriserede bogholdere, blev lovligt optaget i den nye sammeslutning af statsautoriserede revisorer.

20 Artikel 24, stk. 2, i præsidentielt dekret nr. 226/92 fastsatte følgende som overgangsbestemmelse:

»2. Følgende personer optages efter ansøgning indgivet senest seks måneder efter offentliggørelsen af dette dekret og efter at have bestået en eksamen afholdt i overensstemmelse med stk. 3 i registret over statsautoriserede revisorer:

a) indehavere af et eksamensbevis fra højere læreanstalter af økonomisk, handelsmæssig eller industrimæssig karakter i Grækenland eller på samme niveau i en anden stat, som er græske statsborgere eller udenlandske statsborgere af græsk oprindelse og har 15 års erfaring med revision på det økonomiske, regnskabsmæssige og juridiske område i Grækenland

b) Græske statsborgere og statsborgere i andre af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater, som (i) har autorisation til at udøve virksomhed som autoriseret bogholder eller statsautoriseret revisor i en anden af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater og er anerkendt som autoriseret bogholder eller statsautoriseret revisor i et af De Europæiske Fællesskabers lande [...], og som (ii) har ti års erfaring inden for revision, heraf mindst tre år i Grækenland.«

21 For det tredje blev forpligtelsen i artikel 24, stk. 2, i præsidentielt dekret nr. 226/92 til først at aflægge en eksamen ophævet ved artikel 2, stk. 7, i præsidentielt dekret nr. 121/93 (FEK 53 A/12.4.1993), hvorefter personer, der er omfattet af artikel 24, stk. 2, litra a) og b), i præsidentielt dekret nr. 226/92, skulle fremlægge dokumentation for den revision, de havde foretaget i forbindelse med deres arbejde, hvilken skulle gennemgås og vurderes af et kompetent udvalg.

22 For det fjerde fastsatte artikel 18, stk. 3, i lov nr. 2231/94 (FEK 139 A/31.8.1994) følgende:

»Personer, der allerede er omfattet af det i artikel 13 i præsidentielt dekret nr. 226/92 omhandlede register over medlemmer af sammenslutningen af statsautoriserede revisorer, men som ikke pr. 30. april 1993 var medlemmer af sammenslutningen af autoriserede bogholdere, skal aflægge den faglige kvalifikationseksamen, der kræves i artikel 10 og 11 i præsidentielt dekret nr. 226/92, før de indplaceres i den grad, der svarer til deres kvalifikationer. Denne eksamen afholdes af tilsynsrådet, som også nedsætter eksamensudvalgene. Personer, der ikke har bestået eller deltaget i ovennævnte eksamen, slettes af de pågældende registre.«

23 Endelig blev sidstnævnte bestemmelse, der genindførte kravet om, at personer, der søger om autorisation som statsautoriseret revisor på grundlag af overgangsbestemmelserne i artikel 24, stk. 2, i præsidentielt dekret nr. 226/92, skal aflægge en faglig kvalifikationseksamen, ophævet ved artikel 3, stk. 2, i lov nr. 2257/94 (FEK 197 A/23.11.1994), der fastsætter følgende:

»I lov nr. 2231/94 (FEK 139 A) indsættes efter artikel 18, stk. 3, følgende stk. 3(a), 3(b) og 3(c): »3(a) Personer, der er indehavere af det i henhold til bestemmelserne i artikel 10, stk. 1, i præsidentielt dekret nr. 226/92 krævede eksamensbevis fra en højere læreanstalt, og som inden kundgørelsen af denne lov har 18 års dokumenteret

anciennitet inden for revision udført i Grækenland og var beskæftiget med revision i Grækenland den 1. januar 1989, samt personer, der har autorisation som bogholder eller revisor i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i et af landene USA, Canada, Australien, New Zealand og Sydafrika, og som har ti års anciennitet inden for revision, heraf mindst tre år i Grækenland pr. 1. januar 1989, fritages for den i artikel 18, stk. 3, i lov nr. 2231/94 omhandlede eksamen og kan retmæssigt optages i de i artikel 13 i præsidentielt dekret nr. 226/92 omhandlede registre over medlemmer af sammenslutningen af statsautoriserede revisorer. Tilsynsrådet for sammenslutningen af statsautoriserede revisorer vurderer, inden to måneder, om samtlige ovenstående betingelser er opfyldt. Statsautoriserede revisorer, der er omhandlet i ovenstående afsnit, og som ifølge vurderingen foretaget af tilsynsrådet for sammenslutningen af statsautoriserede revisorer ikke er i besiddelse af de krævede kvalifikationer, forelægger dokumentationen for deres kvalifikationer med henblik på ny vurdering i et særligt udvalg bestående af tre medlemmer. Udvalget nedsættes ved økonomiministerens afgørelse og består af en professor i revision ved en højere læreanstalt, en repræsentant for handelskammeret og et medlem af det videnskabelige råd under sammenslutningen af statsautoriserede revisorer. Personer, som af det særlige udvalg vurderes at være i besiddelse af de nødvendige kvalifikationer bortset fra det krævede antal års anciennitet, optages som hjælperevisor og avancerer til statsautoriseret revisor, så snart kravet om erhvervserfaring i henhold til stk. 3(a) er opfyldt [...]«»

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

24 Sagsøgerne har anlagt sag ved Symvoulio tis Epikrateias med påstand om annullation af tilsynsrådet for sammenslutningen af statsautoriserede revisorers beslutning nr. 75 af 19. januar 1995, hvorved tilsynsrådet i sammenslutningen optog 60 kandidater, som ikke var medlem af den tidligere sammenslutning af autoriserede bogholdere, uden at lade dem aflægge en faglig kvalifikationseksamen, med den begrundelse, at de opfyldte alle betingelserne i artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94, som indsat ved artikel 3, stk. 2, i lov nr. 2257/94 (herefter »artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94«).

25 Blandt disse 60 kandidater er visse indehavere af et eksamensbevis fra højere læreanstalter af økonomisk eller handelsmæssig karakter, de har græsk statsborgerskab og 15 års erfaring i den økonomiske, regnskabsmæssige eller juridiske sektor, som det er tilfældet med Georgios Samothrakis m.fl., mens andre er græske statsborgere eller statsborgere fra andre medlemsstater, som er autoriseret til at udøve virksomhed som autoriseret bogholder eller statsautoriseret revisor i en anden medlemsstat, og som har foretaget revision i ti år, som Christos Panagiotidis.

26 Sagsøgerne har rejst spørgsmålet om foreneligheden med ottende direktiv af fritagelsen fra den faglige kvalifikationseksamen i artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94, der er anvendt som hjemmel for beslutning nr. 75, og Symvoulio tis Epikrateias har, idet den finder, at der er tvivl om fortolkningen af ottende direktivs artikel 11 og 15, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan den nationale lovgiver på grundlag af artikel 15 i [...] ottende direktiv [...] gøre brug af den beføjelse, der er indeholdt i denne artikel, til at give forskellige grupper af personer mulighed for at få meddelt autorisation til revision af regnskaber, ved fravigelse af de gældende bestemmelser, uden at disse personer først har bestået en faglig kvalifikationseksamen, når den pågældende medlemsstat tidligere, inden vedtagelsen af direktivet, har indført en sådan kvalifikationseksamen ved lov i sin nationale lovgivning? Og kan den nationale lovgiver gentagne gange gøre brug af beføjelsen til at fastsætte overgangsbestemmelser på grundlag af ovennævnte artikel i direktivet, navnlig når dette sker efter udløbet af fristen, der er sat til den 1. januar 1991 (direktivets artikel 15, sammenholdt med artikel 30, stk. 2)?

2) Skal direktivets artikel 11 fortolkes således, at når en person søger om autorisation til at foretage revision af regnskaber i en af Den Europæiske Unions medlemsstater og har erhvervet nogle af de krævede kvalifikationer i en anden medlemsstat under den ordning, der var gældende før den harmoniserede ordning, betragtes de pågældende kvalifikationer af den medlemsstat, hvori der

søges autorisation, som om de var erhvervet i denne stat, og medlemsstaten fastsætter ikke en undtagelse fra den almindeligt gældende regel om, at der kun meddeles autorisation, efter at den pågældende person har bestået en faglig kvalifikationseksamen? Eller skal den fortolkes således, at den giver en person, der har autorisation til at udføre revision af regnskaber, som er meddelt i en medlemsstat under den ordning, der var gældende inden den harmoniserede ordning, ret til at få meddelt en tilsvarende autorisation i en anden medlemsstat uden at være forpligtet at aflægge en faglig kvalifikationseksamen, idet det blot konstateres, om personens kvalifikationer er ligeværdige med de kvalifikationer, der kræves i den pågældende medlemsstat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første præjudicielle spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål, der indeholder to dele, for det første at få oplyst, om en medlemsstat kan benytte sig af muligheden i ottende direktivs artikel 15 til at vedtage overgangsbestemmelser, på grundlag af hvilke visse kategorier af erhvervsdrivende kan autoriseres til at udføre revision af regnskaber uden først at have bestået en faglig kvalifikationseksamen, således som foreskrevet i direktivet, til trods for, at denne medlemsstat allerede har indført en faglig kvalifikationseksamen i sin interne retsorden før vedtagelsen af ottende direktiv. Den forelæggende ret ønsker for det andet i tilfælde af et bekræftende svar på den første del af spørgsmålet at få oplyst, om den pågældende medlemsstat henset til den samlede virkning af ottende direktivs artikel 15 og artikel 30, stk. 2, kan benytte sig af denne mulighed efter den 1. januar 1991, og dette gentagne gange.

Den første del af det første spørgsmål

28 For så vidt angår den første del af det første spørgsmål har sagsøgerne i hovedsagen gjort gældende, at muligheden i ottende direktivs artikel 15 ikke muliggør en

fravigelse fra de nationale bestemmelser, der var gældende før vedtagelsen af dette direktiv, samt de fællesskabsbestemmelser, der indførte den generelle ordning med godtgørelse af faglige kvalifikationer som bogholder. Anvendelsen af denne mulighed har til formål at beskytte den allerede eksisterende retsstilling i medlemsstaternes nationale ret. Følgelig kan denne mulighed ikke anvendes som retsgrundlag til at indføre nye nationale regler, der adskiller sig såvel fra den generelle ordning i ottende direktiv som den tidligere nationale ordning.

29 Henset til forpligtelsen i national ret før vedtagelsen af ottende direktiv til at bestå en faglig kvalifikationseksamen kan den græske lovgiver således ikke påberåbe sig ottende direktivs artikel 15 og 30 til at fritage visse erhvervsdrivende herfra.

30 Derimod er såvel Georgios Samothrakis m.fl. som den græske regering og Kommissionen af den opfattelse, at muligheden i ottende direktivs artikel 15 ikke er betinget af lovbestemmelser, der var gældende i medlemsstaterne, før ottende direktiv trådte i kraft. En sådan fortolkning kunne føre til en forskelsbehandling af de erhvervsdrivende, der opfylder betingelserne i direktivets artikel 15 og 19.

31 Kommissionen har hvad angår den græske ordning, der var gældende før vedtagelsen af ottende direktiv, præciseret, at mens en bestemt kategori af revisorer var pålagt en eksamen, udøvede andre revisorer virksomhed, der var omfattet af ottende direktivs anvendelsesområde, uden at først have bestået særlige erhvervsmæssige eksaminer eller udvælgelsesprøver.

32 Sagsøgerne i hovedsagen har i denne forbindelse under retsmødet gjort gældende, at det i græsk ret før vedtagelsen af ottende direktiv alene var autoriserede bogholdere,

der kunne udøve bestemte typer virksomhed, og at intervenienterne i hovedsagen således ikke kunne drage fordel af de overgangsbestemmelser, der var vedtaget på grundlag af direktivets artikel 15.

33 Det bemærkes straks, at ottende direktivs artikel 15 er rettet til alle medlemsstaterne. Udøvelsen af den mulighed, der er fastsat heri, er således kun begrænset af de betingelser, der findes i denne artikel.

34 Ifølge disse betingelser omfatter den omhandlede mulighed kun »professionelle erhvervsudøvere, der ikke er autoriseret ved en konkret forvaltningsakt fra de kompetente myndigheder, men som i en given medlemsstat er berettiget til at foretage lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, og som faktisk har gjort dette indtil [et år efter iværksættelsen af de i artikel 30, stk. 2, omhandlede bestemmelser]«.

35 Såfremt en person opfylder disse betingelser, kan vedkommende således få autorisation i medfør af den mulighed, der er fastsat i ottende direktivs artikel 15, uden at det er nødvendigt at undersøge, i hvilket omfang den nationale ordning, der var gældende før vedtagelsen af ottende direktiv, fastsatte en forpligtelse for en bestemt kategori af erhvervsdrivende til at aflægge en eksamen.

36 For at besvare sagsøgerne i hovedsagens argumentation, således som den er angivet i denne doms præmis 28, bemærkes imidlertid, at i det omfang det var den nationale ordning, der var gældende før vedtagelsen af ottende direktiv, der afgjorde, hvorvidt en erhvervsdrivende havde ret til at foretage revision af de i direktivets artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, ville anvendelsen af betingelserne i direktivets artikel 15 have den virkning, at da denne tidligere nationale ordning krævede, at der bestås en faglig kvalifikationseksamen for at kunne udøve den i ottende direktiv

omhandlede virksomhed, ville de erhvervsdrivende, der er nævnt i artikel 15 som værende omfattet af eventuelle overgangsbestemmelser, under alle omstændigheder skulle have bestået den omhandlede eksamen.

37 Det må herefter konkluderes, at ottende direktivs artikel 15 tillader alle medlemsstaterne at autorisere personer, der opfylder betingelserne i denne artikel, dvs. dem, der i den pågældende medlemsstat er berettiget til at foretage revision af de i direktivets artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, og som udførte revision indtil den i artikel 15 omhandlede dato, uden at kræve, at de først består en faglig kvalifikationseksamen.

Den anden del af det første spørgsmål

38 Den forelæggende ret ønsker med den anden del af det første spørgsmål, der i sig selv indeholder to underinddelinger, oplyst, om en medlemsstat, når de berørte opfylder de to kriterier, der er fastsat i ottende direktivs artikel 15, dels efter den 1. januar 1991 kan benytte sig af muligheden i ottende direktivs artikel 15, dels gøre dette flere gange.

39 For så vidt angår den første underinddeling har såvel sagsøgerne i hovedsagen som den spanske regering i lighed med stemmeflertallet hos den forelæggende ret gjort gældende, at det følger af ottende direktivs artikel 15 og 30, at en medlemsstat kan autorisere erhvervsdrivende i medfør af artikel 15 i en periode, der ikke kan gå længere end til den 1. januar 1991.

40 Sagsøgerne i hovedsagen har i denne forbindelse anført, at i det foreliggende tilfælde blev beslutning nr. 75 truffet den 19. januar 1995, dvs. på et tidspunkt, hvor fristen i ottende direktivs artikel 15 var udløbet. Stemmeflertallet hos den forelæggende ret har imidlertid støttet sig på artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94, der er indsat den 23. november 1994 ved lov nr. 2257/94, hvilken dato ligeledes ligger efter den 1. januar 1991.

41 Georgios Samothrakis m.fl. og den græske regering har gjort gældende, at ottende direktivs artikel 15 som en undtagelse til direktivets almindelige bestemmelser giver de heri omhandlede erhvervsdrivende en ret til at blive autoriseret, hvilken ret ikke kan begrænses som følge af en eventuel forsinkelse fra den pågældende medlemsstats side med hensyn til vedtagelsen af de nationale bestemmelser, der er nødvendige for at opnå autorisation.

42 Kommissionen er af den opfattelse, at ifølge ordlyden af ottende direktivs artikel 15 løber den frist på et år, der er fastsat for at opnå den autorisation, der er omhandlet i denne artikel, fra datoen for den faktiske ikrafttræden af gennemførelsesbestemmelserne til direktivet. Gennemførelsen er ifølge Kommissionen sket ved præsidentielt dekret nr. 226/92, som ændret ved præsidentielt dekret nr. 121/93. Kommissionen har i denne forbindelse anført, at selv om artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94 er blevet offentliggjort mere end et år efter datoen for den græske regerings gennemførelse af ottende direktiv, skal denne artikel betragtes som vedtaget inden for fristen, for så vidt som lovgiver ved denne artikel har begrænset sig til med tilbagevirkende kraft at genoplive de overgangsbestemmelser, der er vedtaget rettidigt som følge af præsidentielt dekret nr. 121/93.

43 Det bemærkes straks, at ottende direktivs artikel 15 bestemmer, at muligheden i denne artikel kan anvendes »[i]ndtil et år efter iværksættelsen af de i artikel 30, stk. 2, omhandlede bestemmelser«. Selv om direktivets artikel 30, stk. 1, fastsætter, at medlemsstaterne »inden den 1. januar 1988 [sætter] de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv«, kan de ifølge

artiklens stk. 2, »vedtage, at de i stk. 1 omhandlede bestemmelser først finder anvendelse fra den 1. januar 1990«.

44 Sidstnævnte bestemmelse tillader således medlemsstaterne at udsætte anvendelsen af de bestemmelser, der er nødvendige for at fuldføre gennemførelsen af ottende direktiv, indtil den 1. januar 1990. På denne baggrund har direktivets artikel 15 den virkning, at det tillades en medlemsstat at benytte den mulighed, der er fastsat heri, indtil et år efter datoen for anvendelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører ottende direktiv, hvilken under alle omstændigheder ikke kan være efter den 1. januar 1990.

45 Det præciseres for det første, at Georgios Samothrakis m.fl. og den græske regerings argument om, at ottende direktivs artikel 15 giver de heri omhandlede erhvervsdrivende rettigheder uden hensyn til en eventuel forsinkelse fra medlemsstatens side med hensyn til anvendelsen af den mulighed, der er fastsat i denne artikel, ikke kan tiltrædes. Da en medlemsstat »kan« autorisere den i denne artikel omhandlede kategori af erhvervsdrivende, giver den, som generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, kun medlemsstaterne mulighed for at vedtage overgangsbestemmelser, dvs. en skønsbeføjelse, der som følge af dens karakter ikke kan anvendes som retsgrundlag for rettigheder for personer, der har fordel af en eventuel udøvelse af denne beføjelse.

46 For det andet kan Kommissionens argument om, at fristen på et år, der er fastsat i ottende direktivs artikel 15, begynder at løbe fra datoen for den faktiske gennemførelse af ottende direktiv i national ret, heller ikke tiltrædes. Dette argument har den virkning, at det tillades en medlemsstat at anvende muligheden for at vedtage overgangsbestemmelser, der nødvendigvis vil have til virkning at udsætte den fuldstændige vedtagelse af direktivet, selv i tilfælde af en forsinket gennemførelse heraf.

47 Som konstateret i denne doms præmis 44, kan den mulighed, der er fastsat i ottende direktivs artikel 15, udøves indtil et år efter datoen for anvendelse af de bestemmelser, der gennemfører direktivet i national ret, hvilken under alle omstændigheder ikke kan være efter den 1. januar 1990. Den samlede virkning af ottende direktivs artikel 15 og 30 er at nå frem til en balance mellem dels det endelige formål med direktivet, som består i at indføre en harmoniseret fællesskabsordning, dels den berettigede beskyttelse af de erhvervsdrivende, der allerede udøver den omhandlede virksomhed, ved at give medlemsstaterne en periode på et år til at vedtage overgangsbestemmelser til fordel for disse erhvervsdrivende.

48 Kommissionens fortolkning ville have den virkning at forrykke denne balance, for så vidt som den tillader en medlemsstat at vedtage overgangsbestemmelser inden for en frist, der begynder at løbe fra datoen for den faktiske gennemførelse af det omhandlede direktiv i national ret, hvilket kan finde sted efter den fastsatte frist.

49 Det må herefter konkluderes, at ottende direktivs artikel 15 er til hinder for, at en medlemsstat som fravigelse af de almindelige bestemmelser i direktivet benytter den mulighed, der er fastsat heri til at autorisere erhvervsdrivende uden at kræve, at de først består en faglig kvalifikationseksamen, efter fristen på et år, der begynder at løbe fra datoen for anvendelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører direktivet, hvilken under alle omstændigheder ikke kan være efter den 1. januar 1990.

50 For så vidt angår den anden underinddeling, hvormed det ønskes oplyst, om muligheden i ottende direktivs artikel 15 kan anvendes gentagne gange, bemærkes, at dette spørgsmål hviler på den opfattelse, at vedtagelsen af en national bestemmelse, der tillader den kompetente myndighed at autorisere en erhvervsdrivende inden for rammerne af denne artikel, er en anvendelse af denne mulighed.

51 For så vidt som de berørte kun har kunnet autoriseres som følge af en beslutning fra den kompetente nationale myndighed, hvilket der i øvrigt er taget hensyn til i ottende direktivs artikel 19, er det i den foreliggende sag imidlertid kun beslutning nr. 75, der er truffet den 19. januar 1995, dvs. efter måldatoen den 1. januar 1991, der kan anses for et forsøg på at anvende denne mulighed. Det er således ikke fornødent at besvare den anden underinddeling af den anden del af det første spørgsmål.

52 Henset til det foregående bør det første spørgsmål besvares med, at ottende direktivs artikel 15 tillader alle medlemsstaterne at autorisere personer, der opfylder betingelserne i denne artikel, dvs. dem, der i den pågældende medlemsstat er berettiget til at foretage revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, og som udførte revision indtil den i artikel 15 omhandlede dato, uden at kræve, at de først består en faglig kvalifikationseksamen.

53 Artikel 15 er imidlertid til hinder for, at en medlemsstat benytter den mulighed, der er fastsat heri, efter fristen på et år, der begynder at løbe fra datoen for anvendelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører direktivet, hvilken under alle omstændigheder ikke kan være efter den 1. januar 1990.

Det andet spørgsmål

54 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om erhvervsdrivende, der er autoriseret til revision af regnskaber i en anden medlemsstat, i medfør af ottende direktivs artikel 11 kan opnå autorisation med henblik på at udøve denne virksomhed i en anden medlemsstat uden at skulle bestå en faglig kvalifikationseksamen, som foreskrevet i ottende direktiv.

55 Sagsøgerne i hovedsagen og den græske regering har gjort gældende — hvilket den forelæggende ret ligeledes har fundet med enstemmighed — at ottende direktivs artikel 11 udelukkende foreskriver værtsmedlemsstatens vurdering af de kvalifikationer, der er opnået i en anden medlemsstat, med henblik på erhvervsmæssig autorisation på dens eget område, og at artiklen ikke tillader værtsmedlemsstaten at udstede en erhvervsmæssig autorisation uden eksamen, når en bestået faglig kvalifikationseksamen ifølge andre bestemmelser i ottende direktiv, der definerer de krævede kvalifikationer, er en nødvendig kvalifikation for at opnå den erhvervsmæssige autorisation.

56 De har desuden anført, at ottende direktivs artikel 11 udelukkende vedrører muligheden for at anse de kvalifikationer, som en kandidat har opnået i en anden medlemsstat, for ligeværdige, men ikke vedrører anerkendelse af autorisationer, der er opnået i en anden medlemsstat.

57 Kommissionen har gjort gældende, at såvel ordlyden af ottende direktivs artikel 11 som dens ånd, der har til formål at konstatere faktisk ligeværdighed af de kvalifikationer, der er opnået i en medlemsstat, med dem, der kræves i værtsmedlemsstaten, taler for en fortolkning, hvorefter værtsmedlemsstatens kompetente myndigheder vurderer og bedømmer ligeværdigheden af de nævnte kvalifikationer med dem, der kræves i deres stat, uden at være forpligtet til at pålægge de pågældende erhvervsdrivende den i direktivets artikel 4 omhandlede eksamen.

58 Det bemærkes straks, at ottende direktivs artikel 11 i det væsentlige omhandler den kompetente myndighed i værtsmedlemsstatens fastlæggelse af ligeværdigheden af »kvalifikationerne« hos personer, som har opnået en del af eller samtlige disse kvalifikationer i en anden medlemsstat.

59 Ordet »kvalifikationer« er imidlertid ikke defineret i ottende direktiv. Det kan i denne forbindelse ikke antages, at kvalifikationer i den forstand, hvori udtrykket er

anvendt i direktivets artikel 11, hver især svarer til de forskellige krav, der er foreskrevet i direktivets artikel 4, hvilket omfatter, at der bestås en faglig kvalifikationseksamen. Anvendelsen af dette udtryk gør det derimod muligt for værtsmedlemsstatens kompetente myndigheder at vurdere de pågældendes kompetencer i sin helhed — en vurdering, der i øvrigt ikke forpligter myndighederne til at kræve af den pågældende, at han består denne stats faglige kvalifikationseksamen, eller at han har bestået en sådan eksamen i en anden medlemsstat.

60 Det bemærkes endvidere, at fastlæggelsen af den i ottende direktivs artikel 11 omhandlede ligeværdighed baserer sig på en vurdering af faktiske omstændigheder, og ikke på en formel konstatering af ligeværdigheden af en given kvalifikation. Det bemærkes i denne forbindelse, at det er Rådets direktiv 89/48/EØF af 21. december 1988 om indførelse af en generel ordning for gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervskompetencegivende videregående uddannelser af mindst tre års varighed (EFT 1989 L 19, s. 16), der vedrører anerkendelse af autorisationer, som er opnået for udøvelse af et lovreguleret erhverv i en anden medlemsstat. Selv om dette direktiv fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, vedrører det spørgsmål, der er forelagt af den forelæggende ret, fortolkningen af ottende direktiv, der er blevet vedtaget før direktiv 89/48. Som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, fremgår det desuden klart af 12. betragtning til ottende direktiv, at dette direktiv ikke vedrører »reglerne om anerkendelse af de til statsborgere i de øvrige medlemsstater meddelte autorisationer til at foretage [...] revision [af regnskaber]«, der ifølge denne betragtning fastlægges senere.

61 Det bemærkes i øvrigt — og for at besvare det andet spørgsmål — at udøvelsen af muligheden i ottende direktivs artikel 11 ikke er begrænset til en vurdering af ligeværdigheden blot af de kvalifikationer, der er opnået under den ordning, der var gældende før vedtagelsen af ottende direktiv, og at vurderingen af ligeværdighed ikke bør afhænge af det tidspunkt, hvor de omhandlede kvalifikationer er opnået, dvs. før eller efter gennemførelsen af ottende direktiv.

62 For så vidt angår selve karakteren af den i ottende direktivs artikel 11 omhandlede vurdering bemærkes, at da der ikke foreligger specifikke bestemmelser, der regulerer undersøgelsen af ligeværdigheden, tilkommer det de kompetente myndigheder at foretage denne undersøgelse under iagttagelse af de forpligtelser, som EF-traktatens bestemmelser og navnlig bestemmelserne vedrørende etableringsfriheden pålægger medlemsstaterne.

63 EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) pålægger medlemsstaten, når der til denne indgives ansøgning om tilladelse til at udøve et erhverv, hvortil adgangen ifølge national ret er betinget af, at vedkommende har et eksamensbevis eller erhvervsmæssige kvalifikationer, at tage hensyn til eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser, som vedkommende har erhvervet med henblik på at kunne udøve dette erhverv i en anden medlemsstat, idet den skal foretage en sammenligning af den kompetence, der er dokumenteret ved beviserne, og de krav om kundskaber og kvalifikationer, der stilles i de nationale regler (jf. dom af 7.5.1991, sag C-340/89, Vlassopoulou, Sml. I, s. 2357, præmis 16, af 16.5.2002, sag C-232/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4235, præmis 21, og af 13.11.2003, sag C-313/01, Morgenbesser, Sml. I, s. 13467, præmis 57).

64 Hvis det efter denne sammenligning kan konstateres, at de kundskaber og kvalifikationer, der er dokumenteret ved det udenlandske eksamensbevis, svarer til de krav, der stilles i de nationale bestemmelser, er medlemsstaten forpligtet til at anerkende, at eksamensbeviset opfylder disse krav (Vlassopoulou-dommen, præmis 19).

65 Hvis det derimod viser sig, at der kun er delvis overensstemmelse mellem disse kundskaber og kvalifikationer, på den ene side, og det, der kræves i de nationale bestemmelser på den anden, er værtsmedlemsstaten berettiget til at kræve, at vedkommende dokumenterer, at han har erhvervet de manglende kundskaber og kvalifikationer. I dette tilfælde tilkommer det de nationale kompetente myndigheder

at vurdere, om de kundskaber, der er erhvervet i værtsmedlemsstaten — enten ved studier eller ved praktisk erfaring — er tilstrækkelige til at dokumentere, at vedkommende har de manglende kundskaber (Vlassopoulou-dommen, præmis 20).

66 For så vidt som de autorisationer, der er givet de i beslutning nr. 75 omhandlede personer, havde hjemmel i de nationale bestemmelser, der gennemførte ottende direktivs artikel 11, tilkommer det den nationale ret at afgøre, om disse autorisationer ved den samlede virkning af artikel 18, stk. 3a, i lov nr. 2231/94 og beslutning nr. 75 er blevet givet under iagttagelse af de ovennævnte principper.

67 Henset til det foregående bør det andet spørgsmål besvares med, at ottende direktivs artikel 11 tillader, at en værtsmedlemsstat med henblik på udøvelse af virksomhed med lovpligtig revision af regnskaber autoriserer erhvervsdrivende, der allerede er autoriseret i en anden medlemsstat, uden at pålægge dem en faglig kvalifikationseksamen, såfremt værtsmedlemsstatens kompetente myndigheder i overensstemmelse med direktivet finder deres kvalifikationer ligeværdige med dem, der kræves i den nationale lovgivning i denne stat.

Sagens omkostninger

68 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 15 i Rådets ottende direktiv 84/253/EØF af 10. april 1984 på grundlag af EØF-traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, tillader alle medlemsstaterne at autorisere personer, der opfylder betingelserne i denne artikel, dvs. dem, der i den pågældende medlemsstat er berettiget til at foretage revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter, og som udførte revision indtil den i artikel 15 omhandlede dato, uden at kræve, at de først består en faglig kvalifikationseksamen.**

   Artikel 15 er imidlertid til hinder for, at en medlemsstat benytter den mulighed, der er fastsat heri, efter fristen på et år, der begynder at løbe fra datoen for anvendelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører direktivet, hvilken under alle omstændigheder ikke kan være efter den 1. januar 1990.

2) **Artikel 11 i ottende direktiv 84/253 tillader, at en værtsmedlemsstat med henblik på udøvelse af virksomhed med lovpligtig revision af regnskaber autoriserer erhvervsdrivende, der allerede er autoriseret i en anden medlemsstat, uden at pålægge dem en faglig kvalifikationseksamen, såfremt værtsmedlemsstatens kompetente myndigheder i overensstemmelse med direktivet finder deres kvalifikationer ligeværdige med dem, der kræves i den nationale lovgivning i denne stat.**

Underskrifter.