ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 7ης Οκτωβρίου 2004 *

Στην υπόθεση C-255/01,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ,

την οποία υπέβαλε το Συμβούλιο της Επικρατείας (Ελλάδα), με απόφαση της 12ης Ιουνίου 2001, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουλίου 2001, στο πλαίσιο της υποθέσεως:

Παναγιώτης Μαρκόπουλος κ.λπ.

κατά

Υπουργού Ανάπτυξης,

Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

παρισταμένων των:

Γεωργίου Σαμοθράκη κ.λπ.,

και

Χρήστου Παναγιωτίδη,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr και K. Schiemann (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Φεβρουαρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Π. Μαρκόπουλος κ.λπ., εκπροσωπούμενοι από τους Ν. Αλιβιζάτο, Ε. Κιουσοπούλου, Γ. Δελλή και Κ. Γιαννακόπουλο, δικηγόρους,

— το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, εκπροσωπούμενο από τον Α. Καλογερά, δικηγόρο,

— οι Γ. Σαμοθράκης κ.λπ., εκπροσωπούμενοι από τους Χ. Πολίτη και Ν. Σκανδάμη, δικηγόρους,

— ο Χ. Παναγιωτίδης, εκπροσωπούμενος από τον Μ. Μπαχά, δικηγόρο,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ε.-Μ. Μαμούνα και τον Σ. Σπυρόπουλο,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Ortiz Vaamonde και M. Muñoz Pérez,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τη Μ. Πατακιά και την C. Schmidt,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Απριλίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 11 και 15 της όγδοης οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1984, βασιζόμενης στο άρθρο 54, παράγραφος 3, στοιχείο ζ΄, της Συνθήκης ΕΟΚ, για τη

χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων (ΕΕ L 126, σ. 20, στο εξής: όγδοη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, των Π. Μαρκόπουλου κ.λπ. και, αφετέρου,του Υπουργού Ανάπτυξης καθώς και του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, στην οποία παρενέβησαν οι Γ. Σαμοθράκης κ.λπ. και ο Χ. Παναγιωτίδης, σχετικά με απόφαση του Σώματος να εγγράψει στο μητρώο του 60 υποψηφίους, μεταξύ των οποίων οι εν λόγω παρεμβαίνοντες στην κύρια δίκη, χωρίς να τους υποβάλει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, όπως προβλέπει το άρθρο 4 της όγδοης οδηγίας.

3 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κυρίως, από το Δικαστήριο να διευκρινίσει το περιεχόμενο της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας στα κράτη μέλη να χορηγούν άδεια διενέργειας ελέγχου των λογιστικών εγγράφων σε ορισμένες κατηγορίες προσώπων χωρίς να απαιτείται επιτυχής συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας. Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, όσον αφορά τα πρόσωπα που έχουν ήδη αποκτήσει άδεια εντός άλλου κράτους μέλους, η απαλλαγή από τις εξετάσεις μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 11 της όγδοης οδηγίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

4 Η πρώτη, δεύτερη, τρίτη και τέταρτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας διευκρινίζουν τα ακόλουθα:

«[...] σύμφωνα με την οδηγία 78/660/ΕΟΚ, οι ετήσιοι λογαριασμοί ορισμένων μορφών εταιρειών πρέπει να ελέγχονται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ικανά να διενεργούν αυτό τον έλεγχο [...]·

[...] αυτή η τελευταία οδηγία συμπληρώθηκε με την οδηγία 83/349/ΕΟΚ [...] για τους ενοποιημένους λογαριασμούς·

[...] πρέπει να εναρμονιστούν τα προσόντα των προσώπων που είναι ικανά να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων και να διασφαλιστεί ότι τα πρόσωπα αυτά θα είναι ανεξάρτητα και έντιμα·

[...] το υψηλό επίπεδο των θεωρητικών γνώσεων οι οποίες απαιτούνται για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων, καθώς και η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των γνώσεων αυτών, πρέπει να διασφαλίζονται με εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας».

5 Η έκτη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας έχει ως εξής:

«[...] πρέπει [...] να επιτραπεί στα κράτη μέλη να προβλέψουν μεταβατικές διατάξεις υπέρ των επαγγελματιών».

6 Η ένατη αιτιολογική σκέψη της ίδιας οδηγίας αναφέρει τα ακόλουθα:

«[...] ένα κράτος μέλος θα μπορεί να χορηγεί άδεια σε πρόσωπα τα οποία έχουν αποκτήσει έξω από αυτό το κράτος προσόντα ισοδύναμα με τα προσόντα που προβλέπει η παρούσα οδηγία».

7 Λαμβανομένων υπόψη της τέταρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, βασιζόμενης στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (ΕΕ ειδ. έκδ. 06/002, σ. 11), και της έβδομης οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, βασιζόμενης στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ', της Συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς (ΕΕ L 193, σ. 1), που μνημονεύονται, αντιστοίχως, στην πρώτη και τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της τελευταίας αυτής οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα μέτρα συντονισμού που επιβάλλει η παρούσα οδηγία εφαρμόζονται στις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών οι οποίες αφορούν τους υπεύθυνους για τη διενέργεια:

α) του νόμιμου ελέγχου των ετήσιων λογαριασμών των εταιρειών, καθώς και της επαλήθευσης της συνέπειας των εκθέσεων διαχείρισης με τους ετήσιους λογαριασμούς, εφόσον ο έλεγχος αυτός και η επαλήθευση επιβάλλονται από το κοινοτικό δίκαιο·

β) του νόμιμου ελέγχου των ενοποιημένων λογαριασμών των συνόλων επιχειρήσεων, καθώς και της επαλήθευσης της συνέπειας των ενοποιημένων εκθέσεων διαχείρισης με τους ενοποιημένους λογαριασμούς, εφόσον ο έλεγχος αυτός και η επαλήθευση αυτή επιβάλλονται από το κοινοτικό δίκαιο.»

8 Το άρθρο 2 της όγδοης οδηγίας ορίζει ότι τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων στα οποία αναφέρεται το άρθρο 1, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας μπορούν να διενεργούν μόνον πρόσωπα στα οποία έχει χορηγηθεί η προς τούτο άδεια. Δυνάμει του άρθρου 4 της εν λόγω οδηγίας, κατά κανόνα, τέτοια άδεια μπορεί να χορηγηθεί σε φυσικό πρόσωπο μόνον αν αυτό, «αφού φθάσει το επίπεδο εισαγωγής στο πανεπιστήμιο, ακολουθήσει πρόγραμμα θεωρητικής διδασκαλίας, κάνει πρακτική άσκηση και επιτύχει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας που θα είναι επιπέδου πέρατος πανεπιστημιακών σπουδών και τις οποίες εξετάσεις διοργανώνει ή αναγνωρίζει το κράτος».

9 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, της όγδοης οδηγίας προβλέπει, ωστόσο, τα ακόλουθα:

«Οι αρχές ενός κράτους μέλους μπορούν να χορηγήσουν άδεια σε πρόσωπα που έχουν αποκτήσει μέρος των προσόντων τους ή όλα τα προσόντα τους σε άλλο κράτος εφόσον τα πρόσωπα αυτά πληρούν τις εξής δύο προϋποθέσεις:

α) τα προσόντα τους κρίνονται από τις αρμόδιες αρχές ισότιμα με τα προσόντα που απαιτούνται βάσει του δικαίου αυτού του κράτους μέλους σύμφωνα με την παρούσα οδηγία·

β) έχουν αποδείξει ότι διαθέτουν τις νομικές γνώσεις που απαιτούνται σ' αυτό το κράτος μέλος για τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρει το άρθρο 1, παράγραφος 1. Οι αρχές αυτού του κράτους μπορούν πάντως να μην απαιτήσουν αυτήν την απόδειξη εάν κρίνουν επαρκείς τις νομικές γνώσεις που τα πρόσωπα αυτά έχουν αποκτήσει σε ένα άλλο κράτος.»

10 Τα άρθρα 12 έως 19 της όγδοης οδηγίας αφορούν τους μεταβατικούς κανόνες. Το άρθρο 15 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Έως ένα έτος μετά τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30, παράγραφος 2, οι επαγγελματίες που δεν έχουν λάβει άδεια με ατομική πράξη των αρμόδιων αρχών, αλλά είναι εντούτοις ικανοί, μέσα σ' ένα κράτος μέλος, να

διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και έχουν πράγματι ασκήσει παρόμοια δραστηριότητα έως αυτή την ημερομηνία, μπορούν να λάβουν άδεια από αυτό το κράτος μέλος σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.»

11 Το άρθρο 19 της όγδοης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι επαγγελματίες που αναφέρονται στα άρθρα 15 και 16 και τα πρόσωπα τα οποία αναφέρει το άρθρο 18 μπορούν να λάβουν άδεια, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, μόνο εάν κριθούν από τις αρμόδιες αρχές ικανοί να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρει το άρθρο 1, παράγραφος 1, και έχουν προσόντα ισότιμα με τα προσόντα των προσώπων που έχουν άδεια κατ' εφαρμογή του άρθρου 4.»

12 Το άρθρο 30, παράγραφοι 1 και 2, της όγδοης οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ, πριν από την 1η Ιανουαρίου 1988, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία. Πληροφορούν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν ότι οι διατάξεις που αναφέρει η παράγραφος 1 αρχίζουν να εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 1990.»

Η εθνική νομοθεσία

13 Όπως εξηγεί το αιτούν δικαστήριο, πριν από την έκδοση της όγδοης οδηγίας, τη δραστηριότητα του ελέγχου των λογιστικών εγγράφων στην Ελλάδα μπορούσαν να ασκούν, όσον αφορά ορισμένες από τις κατηγορίες της δραστηριότητας αυτής, μόνον ορκωτοί λογιστές. Αυτοί έπρεπε να είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Το άρθρο 10, παράγραφος 6, του νομοθετικού διατάγματος 3329/55 (ΦΕΚ Α΄ 230) προέβλεπε ότι, προς εξακρίβωση των γνώσεων των υποψηφίων, το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών μπορούσε να τους υποβάλει σε σχετικές εξετάσεις. Συναφώς, το άρθρο 2 του βασιλικού διατάγματος 737/61 (ΦΕΚ΄ Α 186) γενίκευσε την υποχρέωση της προηγούμενης επιτυχούς συμμετοχής σε διαγωνισμό για όλους τους υποψηφίους.

14 Δυνάμει του άρθρου 2 του νομοθετικού διατάγματος 3329/55, απονεμόταν στους εν λόγω ορκωτούς λογιστές «αποκλειστική» αρμοδιότητα, περιλαμβάνουσα αρχικώς τις ελεγκτικές δραστηριότητες δημόσιου χαρακτήρα, αρμοδιότητα η οποία στη συνέχεια επεκτάθηκε σταδιακά στον έλεγχο διαφόρων δημοσίων επιχειρήσεων λειτουργουσών υπό τη μορφή ανωνύμων εταιριών, καθώς και σε διάφορες κατηγορίες ανωνύμων εταιριών του ιδιωτικού τομέα. Στους εν λόγω ορκωτούς λογιστές απονεμόταν επίσης, δυνάμει του άρθρου 3 του νομοθετικού διατάγματος 3329/55, «προαιρετική» αρμοδιότητα, καθόσον μπορούσαν να προσλαμβάνονται για την άσκηση της δραστηριότητας ελέγχου των πάσης φύσεως εμπορικών εταιριών, καθώς και όλων των προβλεπομένων από τον Αστικό Κώδικα νομικών προσώπων.

15 Εξάλλου, υπήρχαν λογιστές που μπορούσαν να ασκούν μόνο τις δραστηριότητες που δεν ενέπιπταν στην αποκλειστική αρμοδιότητα των ορκωτών λογιστών, χωρίς να υποχρεούνται να επιτύχουν προηγουμένως σε διαγωνισμό ή εξετάσεις. Αυτή η κατηγορία επαγγελματιών, οι «κοινοί λογιστές», περιελάμβανε όχι μόνον Έλληνες υπηκόους ασκούντες τις δραστηριότητες αυτές, αλλά και πρόσωπα τα οποία είχαν αποκτήσει την προς τούτο άδεια εντός άλλων κρατών.

16 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το εθνικό καθεστώς τροποποιήθηκε επανειλημμένως προκειμένου να μεταφερθεί η όγδοη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο.

17 Καταρχάς, το νομοθετικό διάταγμα 3329/55 τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 15/89, για την προσαρμογή της νομοθεσίας περί ορκωτών λογιστών στις διατάξεις της όγδοης οδηγίας (ΦΕΚ Α' 5/5.1.1989). Συναφώς, το τροποποιημένο άρθρο 10 του νομοθετικού διατάγματος 3329/55, καίτοι διατήρησε κατά τα ουσιώδη τη δομή του θεσμού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, παρέχει, προκειμένου να καταστήσει το εθνικό καθεστώς συμβατό με την όγδοη οδηγία, διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση της προηγουμένης επιτυχούς συμμετοχής σε εξετάσεις για την εγγραφή στο μητρώο του Σώματος. Στο άρθρο 10, παράγραφος 9, του τροποποιημένου νομοθετικού διατάγματος 3329/55 προβλέπεται επίσης η δυνατότητα να διορίζονται ορκωτοί λογιστές οι έχοντες αποκτήσει την επαγγελματική άδεια από τις αρχές άλλου κράτους μέλους, υπό την προϋπόθεση ότι τα προσόντα τους κρίνονται ισότιμα με εκείνα των διοριζομένων ή προαγομένων σε θέση ορκωτού λογιστή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού και ότι έχουν προηγουμένως συμμετάσχει επιτυχώς στις σχετικές εξετάσεις.

18 Ως μεταβατικές διατάξεις, το προεδρικό διάταγμα 15/89 προέβλεψε, στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 6, ότι, έως την 1η Ιανουαρίου 1990, μπορούσαν να διορίζονται ορκωτοί λογιστές, χωρίς να απαιτείται να υποβληθούν σε εξετάσεις, οι επαγγελματίες που είχαν ασκήσει αποδεδειγμένα στην Ελλάδα τον νόμιμο έλεγχο των ετησίων οικονομικών καταστάσεων εταιριών ή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων συνόλων επιχειρήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι ήταν πτυχιούχοι πανεπιστημίου και είχαν κριθεί ικανοί να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων.

19 Δεύτερον, με τη σωρευτική εφαρμογή του νόμου 1969/91 (ΦΕΚ Α' 167/30.10.1991) και του προεδρικού διατάγματος 226/92 (ΦΕΚ Α' 120/14. 7.1992), το Σώμα Ορκωτών Λογιστών αντικαταστάθηκε από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. Το άρθρο 10 του προεδρικού διατάγματος 226/92, που καθορίζει τις προϋποθέσεις εισόδου στο νέο Σώμα, προέβλεψε ότι προϋπόθεση της εν λόγω εισόδου είναι η επιτυχής συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, οι οποίες ρυθμίζονται

λεπτομερώς από το άρθρο 11 του προεδρικού διατάγματος 226/92. Ωστόσο, το άρθρο 24, παράγραφος 4, του εν λόγω διατάγματος προέβλεψε ότι οι ορκωτοί λογιστές που ήταν ήδη μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών εγγράφονται αυτοδικαίως στο νέο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών.

20 Το άρθρο 24, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος 226/92 προέβλεπε, ως μεταβατικές διατάξεις, τα εξής:

«2. Στο παραπάνω Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφονται επίσης μετά από αίτησή τους που υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες από την δημοσίευση του παρόντος και κατόπιν επιτυχούς δοκιμασίας διενεργουμένης κατά τα οριζόμενα στην επόμενη παράγραφο:

α) οι κάτοχοι πτυχίου ανωτάτων οικονομικών ή εμπορικών ή βιομηχανικών σχολών της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής που έχουν την ελληνική ιθαγένεια ή είναι ομογενείς και έχουν συμπληρώσει δεκαπενταετή ελεγκτική πείρα στον οικονομικό, λογιστικό και νομικό τομέα στην Ελλάδα,

β) οι Έλληνες και οι υπήκοοι των άλλων κρατών μελών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που (i) έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος ορκωτού λογιστή ή ελεγκτή σε άλλο κράτος μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και είναι αναγνωρισμένοι ορκωτοί λογιστές ή ελεγκτές σε χώρα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [...] και (ii) έχουν συμπληρώσει δεκαετή προϋπηρεσία σε ελεγκτικές εργασίες, εκ των οποίων τριετή τουλάχιστον στην Ελλάδα.»

21 Τρίτον, η υποχρέωση προηγουμένης συμμετοχής σε εξετάσεις, την οποία προέβλεπε το άρθρο 24, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος 226/92, καταργήθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 7, του προεδρικού διατάγματος 121/93 (ΦΕΚ Α΄ 53/12.4.1993), δυνάμει του οποίου οι ενδιαφερόμενοι που υπάγονταν στις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του προεδρικού διατάγματος 226/92 όφειλαν να καταθέσουν τα φύλλα εργασίας των διενεργηθέντων από αυτούς κατά την προϋπηρεσία τους λογιστικών ελέγχων, προκειμένου αυτά να εξεταστούν και αξιολογηθούν από αρμόδια επιτροπή.

22 Τέταρτον, το άρθρο 18, παράγραφος 3, του νόμου 2231/94 (ΦΕΚ Α΄ 139/31.8.1994) προέβλεψε τα ακόλουθα:

«Οι ήδη εγγεγραμμένοι στα προβλεπόμενα από το άρθρο 13 του π.δ/τος 226/1992 μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, εφόσον δεν προέρχονται από τα υπηρετούντα την 30ή Απριλίου 1993 μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, υπόκεινται στις επαγγελματικές εξετάσεις που απαιτούνται από τα άρθρα 10 και 11 του π.δ/τος 226/1992 μέχρι το διορισμό τους στη βαθμίδα την οποία κατέχουν. Οι εξετάσεις αυτές οργανώνονται από το Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο ορίζει και τις εξεταστικές επιτροπές. Όσοι απέτυχαν ή δεν συμμετείχαν στις ανωτέρω εξετάσεις διαγράφονται από τα οικεία μητρώα.»

23 Τέλος, η τελευταία αυτή διάταξη, η οποία επανέφερε την υποχρέωση υποβολής σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας για τους επιθυμούντες να λάβουν άδεια ορκωτού ελεγκτή βάσει των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 24, παράγραφος 2, του προεδρικού διατάγματος 226/92, καταργήθηκε με το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου 2257/94 (ΦΕΚ Α΄ 197/23.11.1994), που προβλέπει τα ακόλουθα:

«Μετά την παράγραφο 3 του άρθρου 18 του ν. 2231/1994 (ΦΕΚ 139 Α΄), προστίθενται παράγραφοι 3(α), 3(β) και 3(γ), οι οποίες έχουν ως εξής: "3(α) Απαλλάσσονται από τις εξετάσεις που ορίζονται από την παράγραφο 3 του άρθρου 18 του ν. 2231/1994 και θεωρούνται νομίμως εγγεγραμμένοι στα προβλεπόμενα από το άρθρο 13 του π.δ/τος 226/1992 Μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών οι κάτοχοι του απαιτουμένου από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του

π.δ/τος 226/1992 πτυχίου ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος, εφόσον έχουν, μέχρι της δημοσιεύσεως του παρόντος, αποδεδειγμένη 18ετή προϋπηρεσία σε ελεγκτικές εργασίες στην Ελλάδα και ήσαν επιφορτισμένοι με το έργο της διενέργειας ελεγκτικών εργασιών στην Ελλάδα κατά την 1η Ιανουαρίου 1989, ή όσοι έχουν αποκτήσει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος ορκωτού λογιστή ή ελεγκτή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε μια των εξής χωρών: Η.Π.Α., Καναδά, Αυστραλία, Νέα Ζηλανδία και Νότιο Αφρική και έχουν συμπληρώσει 10ετή προϋπηρεσία σε ελεγκτικές εργασίες εκ των οποίων τρία (3) έτη τουλάχιστον στην Ελλάδα κατά την 1η Ιανουαρίου 1989. Τη συνδρομή των πιο πάνω προϋποθέσεων κρίνει, εντός διμήνου, το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Όσοι από τους ορκωτούς ελεγκτές των προηγούμενων εδαφίων της παραγράφου αυτής κριθούν από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ότι δεν πληρούν τα απαιτούμενα προσόντα, υποβάλλουν τα αποδεικτικά των προσόντων τους έγγραφα για επανάκριση σε τριμελή ειδική επιτροπή, η οποία ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και αποτελείται από έναν καθηγητή ελεγκτικής ή λογιστικής ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος, έναν εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου και ένα μέλος του επιστημονικού συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών. Όσοι από αυτούς κριθούν από την ειδική επιτροπή ότι έχουν τα προσόντα πλην του χρόνου προϋπηρεσίας, εγγράφονται στη βαθμίδα του επίκουρου ορκωτού ελεγκτή και εξελίσσονται στο βαθμό του ορκωτού ελεγκτή με μόνη τη συμπλήρωση της προϋπηρεσίας της απαιτούμενης κατά το εδάφιο 3(α) της παραγράφου αυτής [...]"»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

24 Οι αιτούντες υπέβαλαν στο Συμβούλιο της Επικρατείας αίτηση με αντικείμενο την ακύρωση της από 19 Ιανουαρίου 1995 αποφάσεως αριθ. 75 του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, με την οποία το εν λόγω συμβούλιο δέχθηκε στο Σώμα 60 υποψηφίους που δεν προέρχονταν από το παλαιό Σώμα Ορκωτών Λογιστών χωρίς να τους υποβάλει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, με την αιτιολογία ότι πληρούσαν όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 18, παράγραφος 3α του νόμου 2231/94, που προστέθηκε με το άρθρο 3, παράγραφος 2, του νόμου 2257/94 (στο εξής: άρθρο 18, παράγραφος 3α, του νόμου 2231/94).

25 Μεταξύ των 60 αυτών υποψηφίων, ορισμένοι είναι πτυχιούχοι ανωτάτων οικονομικών και εμπορικών σχολών, έχουν την ελληνική ιθαγένεια και έχουν συμπληρώσει δεκαπενταετή πείρα στον οικονομικό, λογιστικό ή νομικό τομέα, όπως στην περίπτωση των Γ. Σαμοθράκη κ.λπ., ενώ άλλοι είναι Έλληνες υπήκοοι ή υπήκοοι άλλων κρατών οι οποίοι έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή ή του ορκωτού ελεγκτή σε άλλο κράτος μέλος και έχουν συμπληρώσει δεκαετή προϋπηρεσία σε ελεγκτικές εργασίες, όπως ο Χ. Παναγιωτίδης.

26 Επειδή οι αιτούντες έθεσαν το ζήτημα κατά πόσον συμβιβάζεται με την όγδοη οδηγία η απαλλαγή από τις εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας την οποία προβλέπει το άρθρο 18, παράγραφος 3α, του νόμου 2231/94, που χρησίμευσε ως νομική βάση για την απόφαση αριθ. 75, και θεωρώντας ότι υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία των άρθρων 11 και 15 της όγδοης οδηγίας, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα δύο προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί, βάσει του άρθρου 15 της όγδοης οδηγίας [...], ο εθνικός νομοθέτης να κάνει χρήση της προβλεπομένης από το άρθρο αυτό ευχέρειας και να προβλέψει τη δυνατότητα να αποκτήσουν διάφορες κατηγορίες προσώπων την άδεια ελέγχου λογιστικών εγγράφων, κατά παρέκκλιση από τις πάγιες ρυθμίσεις, χωρίς δηλαδή την προηγούμενη συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας και επάρκειας, όταν το συγκεκριμένο κράτος μέλος έχει ήδη προηγουμένως και προ της εκδόσεως της οδηγίας θεσμοθετήσει τις επαγγελματικές αυτές εξετάσεις στο εσωτερικό του δίκαιο; Εν πάση περιπτώσει, μπορεί ο εθνικός νομοθέτης να κάνει επανειλημμένη χρήση της ευχέρειας θέσπισης μεταβατικών διατάξεων επί τη βάσει του προαναφερθέντος άρθρου της οδηγίας και μάλιστα μετά την πάροδο της καταληκτικής ημερομηνίας της 1ης Ιανουαρίου 1991 (άρθρο 15 σε συνδυασμό με το άρθρο 30, παράγραφος 2, της οδηγίας);

2) Το άρθρο 11 της οδηγίας έχει απλώς την έννοια ότι, αν ο υποψήφιος για τη λήψη άδειας ελέγχου λογιστικών εγγράφων σε ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποκτήσει υπό το προϊσχύσαν της εναρμονίσεως καθεστώς κάποια από τα απαιτούμενα προσόντα σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος από το οποίο ζητείται η άδεια θεωρεί τα προσόντα αυτά ως να είχαν

αποκτηθεί σ' αυτό το ίδιο και δεν εισάγει εξαίρεση στον γενικώς ισχύοντα κανόνα της χορηγήσεως της άδειας μόνο ύστερα από επιτυχή συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας; Ή έχει την έννοια ότι επιτρέπει σε κάτοχο της άδειας ελέγχου λογιστικών εγγράφων που του έχει χορηγηθεί σε ένα κράτος μέλος υπό το προϊσχύσαν της εναρμονίσεως καθεστώς να λάβει την αντίστοιχη άδεια σε άλλο κράτος μέλος χωρίς να υποχρεωθεί να συμμετάσχει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας αλλά σε απλή μόνο διαπίστωση της ισοτιμίας των προσόντων του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

27 Με το πρώτο ερώτημά του, το οποίο υποδιαιρείται σε δύο σκέλη, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, πρώτον, αν ένα κράτος μέλος μπορεί να κάνει χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας και να θεσπίσει μεταβατικές διατάξεις βάσει των οποίων σε ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών να μπορεί να χορηγηθεί άδεια ελέγχου λογιστικών εγγράφων χωρίς να απαιτείται να έχουν επιτύχει προηγουμένως σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, όπως αυτές που προβλέπει η εν λόγω οδηγία, όταν αυτό το κράτος μέλος έχει ήδη θεσμοθετήσει στο εσωτερικό του δίκαιο εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας πριν από την έκδοση της όγδοης οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά, δεύτερον, και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος, αν, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 15 σε συνδυασμό με το άρθρο 30, παράγραφος 2, της όγδοης οδηγίας, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος μπορεί να κάνει χρήση της εν λόγω ευχέρειας και μετά την 1η Ιανουαρίου 1991, και μάλιστα κατ' επανάληψη.

Επί του πρώτου σκέλους του πρώτου ερωτήματος

28 Όσον αφορά το πρώτο σκέλος του πρώτου ερωτήματος, οι αιτούντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι η ευχέρεια την οποία προβλέπει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας δεν θα πρέπει να επιτρέπει την παράκαμψη των προγενεστέρων της

εκδόσεως της οδηγίας αυτής εθνικών διατάξεων καθώς και των κοινοτικών διατάξεων που θεσπίζουν το γενικό καθεστώς πιστοποιήσεως της επαγγελματικής ικανότητας των λογιστών. Χρήση αυτής της ευχέρειας γίνεται προς προστασία των παγιωμένων καταστάσεων που ήδη υφίστανται στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών. Ως εκ τούτου, η εν λόγω ευχέρεια δεν μπορεί να χρησιμοποιείται ως νομική βάση για τη θέσπιση νέων εθνικών κανόνων οι οποίοι αφίστανται τόσο του γενικού καθεστώτος της όγδοης οδηγίας όσο και του προϊσχύσαντος εθνικού καθεστώτος.

29 Κατά συνέπεια, λαμβανομένου υπόψη του ότι στο εσωτερικό δίκαιο υπήρχε, προ της εκδόσεως της όγδοης οδηγίας, η υποχρέωση επιτυχούς συμμετοχής σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, ο Έλληνας νομοθέτης δεν μπορούσε να επικαλεστεί τα άρθρα 15 και 30 της όγδοης οδηγίας για να απαλλάξει ορισμένους επαγγελματίες από την εν λόγω υποχρέωση.

30 Αντιθέτως, τόσον οι Γ. Σαμοθράκης κ.λπ. όσο και η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι η ευχέρεια την οποία προβλέπει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας δεν εξαρτάται από τις νομικές ρυθμίσεις που ίσχυαν στα κράτη μέλη πριν από την έναρξη της ισχύος της όγδοης οδηγίας. Μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε να οδηγήσει σε διακριτική μεταχείριση μεταξύ των επαγγελματιών που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 15 και 19 της οδηγίας αυτής.

31 Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, όσον αφορά το ελληνικό καθεστώς που ίσχυε πριν από την έκδοση της όγδοης οδηγίας, ενώ μια ειδική κατηγορία λογιστών-ελεγκτών υποβαλλόταν σε εξετάσεις, οι λοιποί ελεγκτές ασκούσαν δραστηριότητες εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της όγδοης οδηγίας χωρίς να έχουν προηγουμένως επιτύχει σε ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις ή διαγωνισμούς.

32 Ως προς το ζήτημα αυτό, οι αιτούντες της κύριας δίκης υποστήριξαν, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι, στο ελληνικό δίκαιο, πριν από την έκδοση της όγδοης οδηγίας, μόνον οι ορκωτοί λογιστές μπορούσαν να ασκούν ορισμένες δραστηριό-

τητες και, ως εκ τούτου, οι παρεμβαίνοντες της κύριας δίκης δεν θα πρέπει να μπορούν να επωφεληθούν των μεταβατικών διατάξεων που θεσπίστηκαν βάσει του άρθρου 15 της οδηγίας αυτής.

33 Επιβάλλεται να παρατηρηθεί ευθύς εξαρχής ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας απευθύνεται σε όλα τα κράτη μέλη. Συνεπώς, η χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει οριοθετείται μόνον από τις προϋποθέσεις τις οποίες το άρθρο αυτό περιγράφει.

34 Όμως, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις αυτές, η επίδικη ευχέρεια αφορά αποκλειστικά «[τους] επαγγελματίες που δεν έχουν λάβει άδεια με ατομική πράξη των αρμόδιων αρχών, αλλά είναι εντούτοις ικανοί, μέσα σ' ένα κράτος μέλος, να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και έχουν πράγματι ασκήσει παρόμοια δραστηριότητα έως [ένα έτος μετά τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30, παράγραφος 2]».

35 Ως εκ τούτου, ο πληρών τις προϋποθέσεις αυτές μπορεί να λάβει άδεια κατ' εφαρμογήν της δυνατότητας που παρέχει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας, χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί σε ποιο βαθμό το προϊσχύσαν της εκδόσεως της όγδοης οδηγίας καθεστώς προέβλεπε ή όχι υποχρέωση επιτυχούς συμμετοχής σε εξετάσεις για μια ιδιαίτερη κατηγορία επαγγελματιών.

36 Ωστόσο, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο επιχείρημα των αιτούντων της κύριας δίκης, όπως διευκρινίστηκε στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, στο μέτρο που το προϊσχύσαν της εκδόσεως της όγδοης οδηγίας εθνικό καθεστώς ήταν εκείνο που καθόριζε αν επιτρεπόταν σε ορισμένο επαγγελματία να διενεργεί τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 15 της οδηγίας αυτής θα είχε ως αποτέλεσμα, όταν το προϊσχύσαν αυτό εθνικό καθεστώς προέβλεπε, για την άσκηση της δραστηριότητας την οποία αφορά η όγδοη οδηγία, υποχρέωση επιτυχούς συμμετοχής σε εξετάσεις επαγγελματικής

ικανότητας, να πρέπει, κατά πάσα περίπτωση, να συμμετάσχουν επιτυχώς στις εν λόγω εξετάσεις οι επαγγελματίες τους οποίους το εν λόγω άρθρο 15 αναφέρει ως δυνάμενους να επωφεληθούν των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου αυτού.

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να συναχθεί ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας επιτρέπει σε όλα τα κράτη μέλη να χορηγούν επαγγελματική άδεια στους πληρούντες τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ήτοι σε όσους έχουν δικαίωμα, εντός του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας και ασκούσαν τη δραστηριότητα αυτή έως την ημερομηνία που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 15, χωρίς να τους υποχρεώνουν σε προηγούμενη επιτυχή συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας.

Επί του δευτέρου σκέλους του πρώτου ερωτήματος

38 Με το δεύτερο σκέλος του πρώτου ερωτήματός του, το οποίο επίσης υποδιαιρείται σε δύο επιμέρους σκέλη, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, όταν οι ενδιαφερόμενοι πληρούν τα δύο κριτήρια του άρθρου 15 της όγδοης οδηγίας, ένα κράτος μέλος μπορεί, αφενός, να κάνει χρήση μετά την 1η Ιανουαρίου 1991 της ευχέρειας που παρέχει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας και, αφετέρου, να το πράξει κατ' επανάληψη.

39 Όσον αφορά το πρώτο επιμέρους σκέλος, τόσον οι αιτούντες της κύριας δίκης όσο και η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν, όπως και η πλειοψηφήσασα στο αιτούν δικαστήριο γνώμη, ότι από τα άρθρα 15 και 30 της όγδοης οδηγίας προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν επαγγελματικές άδειες δυνάμει του εν λόγω άρθρου 15 επί χρονικό διάστημα όχι πέραν της 1ης Ιανουαρίου 1991.

40 Συναφώς, οι αιτούντες της κύριας δίκης διευκρινίζουν ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η απόφαση αριθ. 75 εκδόθηκε στις 19 Ιανουαρίου 1995, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο η προβλεπόμενη από το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας προθεσμία είχε εκπνεύσει. Η πλειοψηφήσασα γνώμη του αιτούντος δικαστηρίου στηρίζεται, αντιθέτως, στο άρθρο 18, παράγραφος 3α, του νόμου 2231/94, που προστέθηκε στις 23 Νοεμβρίου 1994 με τον νόμο 2257/94, ημερομηνία επίσης μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1991.

41 Οι Γ. Σαμοθράκης κ.λπ., καθώς και η Ελληνική Κυβέρνηση, υποστηρίζουν ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας απονέμει στους επαγγελματίες τους οποίους αφορά το δικαίωμα λήψεως αδείας, κατά παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας αυτής, δικαίωμα που δεν μπορεί να περιοριστεί λόγω τυχόν καθυστερήσεως του οικείου κράτους μέλους στη θέσπιση των αναγκαίων εθνικών διατάξεων για τη λήψη της επαγγελματικής άδειας.

42 Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 15 της όγδοης οδηγίας, η προθεσμία ενός έτους που τάσσεται για τη λήψη της επαγγελματικής άδειας που προβλέπει το άρθρο αυτό αρχίζει από την ημερομηνία της πραγματικής εφαρμογής των μέτρων μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, μεταφοράς η οποία πραγματοποιήθηκε, κατά τη γνώμη της, με το προεδρικό διάταγμα 226/92, όπως τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 121/93. Συναφώς, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι, καίτοι το άρθρο 18, παράγραφος 3α, του νόμου 2231/94 δημοσιεύθηκε ένα έτος και πλέον μετά την ημερομηνία πραγματικής μεταφοράς της όγδοης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο από την Ελληνική Κυβέρνηση, το άρθρο αυτό πρέπει να θεωρηθεί ότι θεσπίστηκε εμπροθέσμως, καθόσον, με το άρθρο αυτό, ο νομοθέτης περιορίστηκε να επανενεργοποιήσει, εφαρμόζοντάς τες αναδρομικώς, τις μεταβατικές διατάξεις που είχαν εγκαίρως θεσπιστεί χάρη στο προεδρικό διάταγμα 121/93.

43 Πρέπει ευθύς εξαρχής να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας ορίζει ότι μπορεί να γίνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο αυτό «[έ]ως ένα έτος μετά τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30, παράγραφος 2». Συναφώς, μολονότι το άρθρο 30, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη «θέτουν σε ισχύ, πριν από την 1η Ιανουαρίου 1988, τις αναγκαίες

νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία», σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου, «μπορούν να προβλέψουν ότι οι διατάξεις που αναφέρει η παράγραφος 1 αρχίζουν να εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 1990».

44 Η τελευταία αυτή διάταξη επιτρέπει συνεπώς στα κράτη μέλη να αναβάλουν έως την 1 Ιανουαρίου 1990 την εφαρμογή των αναγκαίων διατάξεων για την ολοκλήρωση της μεταφοράς της όγδοης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο. Βάσει αυτού, το άρθρο 15 της ίδιας οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να κάνουν χρήση της ευχέρειας την οποία προβλέπει έως ένα έτος μετά την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή των εθνικών διατάξεων με τις οποίες η όγδοη οδηγία μεταφέρεται στο εσωτερικό δίκαιο, ημερομηνία η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1990.

45 Πρέπει να διευκρινιστεί, πρώτον, ότι το επιχείρημα των Γ. Σαμοθράκη κ.λπ., καθώς και της Ελληνικής Κυβερνήσεως, ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας απονέμει δικαίωμα στους επαγγελματίες στους οποίους αναφέρεται, ανεξαρτήτως τυχόν καθυστερήσεως του κράτους μέλους στη χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο αυτό, δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 55 των προτάσεών του, στο μέτρο που, σύμφωνα με τη διατύπωση του άρθρου 15 της όγδοης οδηγίας, οι επαγγελματίες της κατηγορίας στην οποία αναφέρεται το άρθρο αυτό «μπορούν» να λάβουν άδεια από το κράτος μέλος, το άρθρο αυτό παρέχει στα κράτη μέλη απλώς τη δυνατότητα να θεσπίσουν μεταβατικές διατάξεις, δηλαδή διακριτική ευχέρεια η οποία δεν μπορεί να χρησιμεύσει, ως εκ της φύσεώς της, ως νομικό έρεισμα των δικαιωμάτων των επωφελουμένων από την τυχόν άσκησή της.

46 Δεύτερον, ούτε το επιχείρημα της Επιτροπής ότι η προθεσμία ενός έτους την οποία τάσσει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας αρχίζει από την ημερομηνία πραγματικής μεταφοράς της όγδοης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο μπορεί να γίνει δεκτό. Το επιχείρημα αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να κάνουν χρήση της ευχέρειας θεσπίσεως μεταβατικών διατάξεων, οι οποίες συνεπάγονται αναγκαστικά την αναβολή της πλήρους εφαρμογής της οδηγίας, ακόμα και σε περίπτωση καθυστερημένης μεταφοράς της οδηγίας αυτής στο εσωτερικό δίκαιο.

47 Συναφώς, όπως παρατηρήθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως, μπορεί να γίνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας έως ένα έτος μετά την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή των διατάξεων μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ημερομηνία η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1990. Πρέπει να θεωρηθεί ότι το αποτέλεσμα των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 15 και 30 της όγδοης οδηγίας είναι η επίτευξη ισορροπίας μεταξύ, αφενός, του τελικού σκοπού της οδηγίας, που συνίσταται στην εγκαθίδρυση εναρμονισμένου κοινοτικού καθεστώτος, και, αφετέρου, της θεμιτής προστασίας των επαγγελματιών οι οποίοι ασκούσαν ήδη την επίδικη δραστηριότητα, με τη χορήγηση στα κράτη μέλη προθεσμίας ενός έτους για να θεσπίσουν υπέρ των επαγγελματιών αυτών μεταβατικές διατάξεις.

48 Η ερμηνεία που προτείνει η Επιτροπή θα είχε ως αποτέλεσμα την ανατροπή της ισορροπίας αυτής, στο μέτρο που θα επέτρεπε σε ένα κράτος μέλος να θεσπίσει μεταβατικές διατάξεις εντός προθεσμίας που θα άρχιζε από την ημερομηνία της πραγματικής μεταφοράς της επίδικης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, πράγμα το οποίο θα μπορούσε να συμβεί μετά την παρέλευση της ταχθείσας προθεσμίας.

49 Ως εκ τούτου, πρέπει να συναχθεί ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο αυτό για να χορηγήσει άδεια σε επαγγελματίες, χωρίς να τους υποβάλει προηγουμένως σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας κατά παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις της οδηγίας αυτής, μετά την παρέλευση της προθεσμίας ενός έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή των εθνικών διατάξεων μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ημερομηνία η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1990.

50 Όσον αφορά το δεύτερο επιμέρους σκέλος, με το οποίο ερωτάται αν μπορεί να γίνει επανειλημμένη χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το ερώτημα αυτό στηρίζεται στην ιδέα ότι η θέσπιση εθνικής διατάξεως επιτρέπουσας στην αρμόδια αρχή να χορηγήσει άδεια σε επαγγελματία στο πλαίσιο του εν λόγω άρθρου συνιστά χρήση της εν λόγω ευχέρειας.

51 Ωστόσο, στο μέτρο που οι ενδιαφερόμενοι μπόρεσαν να λάβουν επαγγελματική άδεια μόνον κατόπιν αποφάσεως της αρμόδιας εθνικής αρχής, πράγμα το οποίο προβλέπεται εξάλλου από το άρθρο 19 της όγδοης οδηγίας, εν προκειμένω, μόνον η απόφαση αριθ. 75, η οποία ελήφθη στις 19 Ιανουαρίου 1995, ήτοι μετά την καταληκτική ημερομηνία της 1ης Ιανουαρίου 1991, μπορεί να θεωρηθεί ως απόπειρα να γίνει χρήση της εν λόγω ευχέρειας. Ως εκ τούτου, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο επιμέρους σκέλος του δευτέρου σκέλους του πρώτου ερωτήματος.

52 Υπό το φως των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας επιτρέπει σε όλα τα κράτη μέλη να χορηγούν επαγγελματική άδεια στους πληρούντες τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ήτοι σε όσους έχουν δικαίωμα, εντός του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και ασκούσαν τη δραστηριότητα αυτή έως την ημερομηνία που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 15, χωρίς να τους επιβάλλουν υποχρέωση προηγουμένης επιτυχούς συμμετοχής σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας.

53 Ωστόσο, το εν λόγω άρθρο 15 δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο αυτό μετά την παρέλευση της προθεσμίας ενός έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή των εθνικών διατάξεων μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ημερομηνία η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1990.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

54 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, δυνάμει του άρθρου 11 της όγδοης οδηγίας, οι επαγγελματίες που έχουν αποκτήσει εντός άλλου κράτους μέλους άδεια διενέργειας ελέγχου των λογιστικών εγγράφων μπορούν λάβουν άδεια ασκήσεως της δραστηριότητας αυτής εντός άλλου κράτους μέλους χωρίς να υποχρεούνται να επιτύχουν σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, όπως επιτάσσει η όγδοη οδηγία.

55 Οι αιτούντες της κύριας δίκης, καθώς και η Ελληνική Κυβέρνηση, υποστηρίζουν ότι, όπως ομόφωνα έκρινε και το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας προβλέπει απλώς την εκ μέρους του κράτους μέλους υποδοχής αξιολόγηση των προσόντων που έχουν αποκτηθεί εντός άλλου κράτους μέλους προκειμένου το κράτος μέλος υποδοχής να χορηγήσει την επαγγελματική άδεια στο δικό του έδαφος, και δεν επιτρέπει στο κράτος αυτό να χορηγεί επαγγελματική άδεια χωρίς εξετάσεις εφόσον, σύμφωνα με άλλες διατάξεις της όγδοης οδηγίας που καθορίζουν τα απαραίτητα προσόντα, η επιτυχής συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας συνιστά απαραίτητο προσόν για τη χορήγηση της επαγγελματικής άδειας.

56 Διευκρινίζουν, εξάλλου, ότι το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας αφορά μόνο τη δυνατότητα να θεωρηθούν ως ισότιμα τα προσόντα τα οποία ένας υποψήφιος έχει αποκτήσει εντός άλλου κράτους μέλους και όχι την αναγνώριση επαγγελματικών αδειών που έχουν ληφθεί σε άλλο κράτος μέλος.

57 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τόσο το γράμμα όσο και το πνεύμα του άρθρου 11 της όγδοης οδηγίας, που αφορούν τη διαπίστωση της ουσιαστικής ισοτιμίας των προσόντων που έχουν αποκτηθεί εντός άλλου κράτους μέλους με εκείνα που απαιτούνται εντός του κράτους μέλους υποδοχής, συνηγορούν υπέρ της ερμηνείας σύμφωνα με την οποία οι αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής αξιολογούν και κρίνουν την ισοτιμία των εν λόγω προσόντων με τα απαιτούμενα στο κράτος τους προσόντα, χωρίς να είναι υποχρεωμένες να υποβάλλουν τους ενδιαφερόμενους επαγγελματίες στις εξετάσεις που προβλέπει το άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας.

58 Πρέπει ευθύς εξαρχής να παρατηρηθεί ότι το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας αφορά, κατ' ουσίαν, τον εκ μέρους της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους υποδοχής καθορισμό της ισοτιμίας των «προσόντων» των προσώπων που έχουν αποκτήσει ένα μέρος ή το σύνολο των προσόντων αυτών εντός άλλου κράτους μέλους.

59 Όμως, η όγδοη οδηγία δεν περιέχει ορισμό του όρου «προσόντα». Στο πλαίσιο αυτό, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα προσόντα κατά την έννοια του άρθρου 11 της εν λόγω οδηγίας αντιστοιχούν καθένα στις διαφορετικές απαιτήσεις του άρθρου 4

της οδηγίας αυτής, στις οποίες περιλαμβάνεται και η επιτυχία σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας. Αντιθέτως, η χρήση του όρου αυτού επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής να εκτιμήσουν συνολικά τα προσόντα του ενδιαφερομένου, εκτίμηση η οποία, εξάλλου, δεν τις υποχρεώνει να απαιτήσουν από τον ενδιαφερόμενο να συμμετάσχει επιτυχώς στις εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας του κράτους αυτού ή να έχει συμμετάσχει επιτυχώς σε τέτοιες εξετάσεις σε άλλο κράτος μέλος.

60 Πρέπει, εξάλλου, να διευκρινιστεί ότι ο καθορισμός της ισοτιμίας στην οποία αναφέρεται το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας στηρίζεται σε ουσιαστική αξιολόγηση και όχι στην τυπική διαπίστωση της ισοτιμίας ενός δεδομένου προσόντος. Συναφώς, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι εκείνη που ρυθμίζει τα της αναγνωρίσεως των επαγγελματικών αδειών που έχουν ληφθεί για την άσκηση ενός νομικώς κατοχυρωμένου επαγγέλματος εντός άλλου κράτους μέλους είναι η οδηγία 89/48/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 21ης Δεκεμβρίου 1988, σχετικά με ένα γενικό σύστημα αναγνώρισης των διπλωμάτων τριτοβάθμιας εκπαίδευσης που πιστοποιούν επαγγελματική εκπαίδευση ελάχιστης διάρκειας τριών ετών (ΕΕ 1989, L 19, σ. 16). Ωστόσο, καίτοι η οδηγία αυτή είχε εφαρμογή κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, το ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορά την ερμηνεία της όγδοης οδηγίας, η έκδοση της οποίας προηγήθηκε της εκδόσεως της οδηγίας 89/48. Επιπλέον, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών του, η δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της όγδοης οδηγίας αναφέρει σαφώς ότι η οδηγία αυτή δεν αφορά «[την] αναγνώριση των αδειών που χορηγούνται για [τον έλεγχο των λογιστικών εγγράφων] στους υπηκόους άλλων κρατών μελών», η οποία, σύμφωνα με αυτή την αιτιολογική σκέψη, θα ρυθμιστεί αργότερα.

61 Εξάλλου, και για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο υποβληθέν ερώτημα, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η άσκηση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας δεν περιορίζεται στην εκτίμηση της ισοτιμίας μόνον των προσόντων που αποκτήθηκαν υπό το προ της εκδόσεως της όγδοης οδηγίας καθεστώς και ότι η εκτίμηση της ισοτιμίας δεν πρέπει να εξαρτάται από τον χρόνο κατά τον οποίο αποκτήθηκαν τα εξεταζόμενα προσόντα, ήτοι από το αν αποκτήθηκαν πριν ή μετά τη μεταφορά της όγδοης οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο.

62 Όσον αφορά την ίδια τη φύση της εκτιμήσεως στην οποία αναφέρεται το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι, ελλείψει ειδικών διατάξεων ρυθμιζουσών την εξέταση της ισοτιμίας, στις αρμόδιες αρχές εναπόκειται να προβαίνουν στην εν λόγω εξέταση τηρώντας τις υποχρεώσεις τις οποίες οι κανόνες της Συνθήκης ΕΚ, ειδικότερα δε η ελευθερία εγκαταστάσεως, επιβάλλουν στα κράτη μέλη.

63 Το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) επιβάλλει στο κράτος μέλος, όταν εξετάζει αίτηση για τη χορήγηση άδειας ασκήσεως επαγγέλματος η πρόσβαση στο οποίο εξαρτάται, κατά την εθνική νομοθεσία, από την κατοχή διπλώματος ή επαγγελματικού προσόντος, να λαμβάνει υπόψη τα διπλώματα, πιστοποιητικά και λοιπούς τίτλους που ο ενδιαφερόμενος έχει αποκτήσει με σκοπό την άσκηση του ίδιου αυτού επαγγέλματος εντός άλλου κράτους μέλους, προβαίνοντας σε συγκριτική εξέταση των ικανοτήτων τις οποίες πιστοποιούν τα διπλώματα αυτά με τις γνώσεις και τα προσόντα που απαιτούν οι εθνικοί κανόνες (βλ. αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1991, C-340/89, Βλασσοπούλου, Συλλογή 1991, σ. I-2357, σκέψη 16· της 16ης Μαΐου 2002, C-232/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2002, σ. I-4235, σκέψη 21, και της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-313/01, Morgenbesser, Συλλογή 2003, σ. I-13467, σκέψη 57).

64 Αν, κατόπιν της συγκριτικής αυτής εξετάσεως, διαπιστώνεται ότι οι γνώσεις και τα προσόντα που πιστοποιούνται από το αλλοδαπό δίπλωμα αντιστοιχούν στα απαιτούμενα από τις εθνικές διατάξεις, το κράτος μέλος υποχρεούται να δεχθεί ότι το δίπλωμα αυτό πληροί τις προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις αυτές (προμνησθείσα απόφαση Βλασσοπούλου, σκέψη 19).

65 Αν, αντιθέτως, προκύπτει μερική μόνον αντιστοιχία μεταξύ αυτών των γνώσεων και προσόντων και εκείνων που απαιτούν οι εθνικές διατάξεις, το κράτος μέλος υποδοχής έχει δικαίωμα να απαιτήσει από τον ενδιαφερόμενο να αποδείξει ότι έχει αποκτήσει τις γνώσεις και τα προσόντα που του έλειπαν. Στην περίπτωση αυτή, στις αρμόδιες εθνικές αρχές εναπόκειται να εκτιμήσουν αν μπορεί να γίνει επίκληση των γνώσεων που αποκτήθηκαν στο κράτος μέλος υποδοχής, στο πλαίσιο είτε κύκλου σπουδών είτε πρακτικής ασκήσεως, προκειμένου να αποδείξει ο ενδιαφε-

ρόμενος ότι απέκτησε τις γνώσεις που του έλειπαν (προμνησθείσα απόφαση Βλασσοπούλου, σκέψη 20).

66 Στο μέτρο που οι επαγγελματικές άδειες που χορηγήθηκαν στους ενδιαφερομένους τους οποίους αφορά η απόφαση αριθ. 75 στηρίζονταν στις εθνικές διατάξεις με τις οποίες μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν, βάσει του άρθρου 18, παράγραφος 3α, του νόμου 2231/94 σε συνδυασμό με την απόφαση αριθ. 75, για τη χορήγηση των εν λόγω επαγγελματικών αδειών τηρήθηκαν οι προμνησθείσες αρχές.

67 Υπό το φως των προεκτεθέντων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας επιτρέπει στο κράτος μέλος υποδοχής να χορηγεί άδεια ασκήσεως της δραστηριότητας του νομίμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων στους επαγγελματίες οι οποίοι έχουν ήδη λάβει άδεια εντός άλλου κράτους μέλους, χωρίς να τους υποβάλλει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, αν οι αρμόδιες αρχές του εν λόγω κράτους μέλους υποδοχής κρίνουν τα προσόντα των επαγγελματιών αυτών ισότιμα με εκείνα που απαιτούνται από την εθνική νομοθεσία του κράτους τους, σύμφωνα με την εν λόγω οδηγία.

Επί των δικαστικών εξόδων

68 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 15 της όγδοης οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1984, βασιζόμενης στο άρθρο 54, παράγραφος 3, στοιχείο ζ', της Συνθήκης ΕΟΚ, για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων, επιτρέπει σε όλα τα κράτη μέλη να χορηγούν επαγγελματική άδεια στους πληρούντες τις προϋποθέσεις του άρθρου αυτού, ήτοι σε όσους έχουν δικαίωμα, εντός του ενδιαφερομένου κράτους μέλους, να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και ασκούσαν τη δραστηριότητα αυτή έως την ημερομηνία που προβλέπει το εν λόγω άρθρο 15, χωρίς να τους υποχρεώνουν σε προηγούμενη επιτυχή συμμετοχή σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας.**

   Ωστόσο, το εν λόγω άρθρο 15 δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο αυτό μετά την παρέλευση της προθεσμίας ενός έτους από την ημερομηνία θέσεως σε εφαρμογή των εθνικών διατάξεων μεταφοράς της εν λόγω οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ημερομηνία η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να είναι μεταγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 1990.

2) **Το άρθρο 11 της όγδοης οδηγίας 84/253 επιτρέπει στο κράτος μέλος υποδοχής να χορηγεί άδεια ασκήσεως της δραστηριότητας του νομίμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων στους επαγγελματίες οι οποίοι έχουν ήδη λάβει άδεια εντός άλλου κράτους μέλους, χωρίς να τους υποβάλλει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας, αν οι αρμόδιες αρχές του εν λόγω κράτους μέλους υποδοχής κρίνουν τα προσόντα των επαγγελματιών αυτών ισότιμα με εκείνα που απαιτούνται από την εθνική νομοθεσία του κράτους τους, σύμφωνα με την εν λόγω οδηγία.**

(υπογραφές)