ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

7 de Outubro de 2004 *

No processo C-255/01,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE,

apresentado pelo Symvoulio tis Epikrateias (Grécia), por decisão de 12 de Junho de 2001, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Julho de 2001, no processo:

Panagiotis Markopoulos e o.

contra

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Língua do processo: grego.

sendo interveniente:

Georgios Samothrakis e o.

e

Christos Panagiotidis,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr e K. Schiemann (relator), juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,
secretário: M.-F. Contet, administradora-principal,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Fevereiro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de P. Markopoulos e o., por N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis e K. Giannakopoulos, Dikigoroi,

— em representação do Soma Orkoton Elegkton, por A. Kalogeras, Dikigoros,

— em representação de G. Samothrakis e o., por C. Politis e N. Skandamis, Dikigoroi,

— em representação de C. Panagiotidis, por M. Bachas, Dikigoros,

— em representação do Governo grego, por E.-M. Mamouna e S. Spyropoulos, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por S. Ortiz Vaamonde e M. Muñoz Pérez, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Patakia e C. Schmidt, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Abril de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação dos artigos 11.º e 15.º da Oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, fundada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas

encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos (JO L 126, p. 20; EE 17 F1 p. 136; a seguir «Oitava Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe P. Markopoulos e o. ao Ypourgos Anaptyxis (ministro do Desenvolvimento) e à Soma Orkoton Elegkton (a seguir «Ordem dos Revisores Oficiais de Contas »), em que intervieram G. Samothrakis e o. e C. Panagiotidis, relativamente a uma decisão da referida Ordem de inscrever 60 candidatos, entre os quais os intervenientes no processo principal, sem os submeter a um exame de aptidão profissional, como previsto no artigo 4.º da Oitava Directiva.

3 O órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça, principalmente, que precise o alcance da faculdade concedida aos Estados-Membros, no artigo 15.º da Oitava Directiva, de preverem que determinadas categorias de pessoas possam ser aprovadas para o exercício da fiscalização de documentos contabilísticos sem obterem aprovação prévia em exames de avaliação da aptidão profissional. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio também pergunta se, no que se refere às pessoas que já obtiveram a aprovação noutro Estado-Membro, a dispensa de exame poderia, em qualquer caso, justificar-se com base no artigo 11.º da Oitava Directiva.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

4 O primeiro, o segundo, o terceiro e o quarto considerandos da Oitava Directiva precisam:

«[...] por força da Directiva 78/660/CEE [...], as contas anuais de certas formas de sociedades devem ser fiscalizadas por uma ou várias pessoas habilitadas para essa fiscalização [...];

[...] esta última directiva foi completada pela Directiva 83/349/CEE [...], relativa a contas consolidadas;

[...] interessa harmonizar as qualificações das pessoas habilitadas a efectuar a fiscalização legal dos documentos contabilísticos e assegurar que sejam independentes e idóneas;

[...] o elevado nível de conhecimentos teóricos necessários para a fiscalização legal dos documentos contabilísticos, bem como a capacidade de aplicação desses conhecimentos na prática dessa fiscalização, devem ser assegurados por um exame de aptidão profissional.»

5 Segundo o sexto considerando da Oitava Directiva:

«[...] deve autorizar-se [...] os Estados-Membros a prever disposições transitórias em favor dos profissionais.»

6 O nono considerando desta mesma directiva indica:

«[...] um Estado-Membro poderá aceitar pessoas que tenham obtido fora desse Estado as qualificações equivalentes às prescritas pela presente directiva.»

7 Tendo em conta a Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.°, n.° 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55), e a Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, baseada no n.° 3, alínea g), do artigo 54.° do Tratado e relativa às contas consolidadas (JO L 193, p. 1; EE 17 F1 p. 119), citadas, respectivamente, no primeiro e no segundo considerandos da Oitava Directiva, o artigo 1.°, n.° 1, desta última directiva estabelece:

«As medidas de coordenação previstas pela presente directiva aplicam-se às disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros relativas às pessoas encarregadas de efectuar:

a) A fiscalização legal das contas anuais das sociedades, bem como a verificação da concordância dos relatórios de gestão com as contas anuais, na medida em que essa fiscalização e essa verificação sejam impostas pelo direito comunitário;

b) A fiscalização legal das contas consolidadas dos conjuntos de empresas, bem como a verificação da concordância dos relatórios de gestão consolidados com essas contas consolidadas, na medida em que essa fiscalização e essa verificação sejam impostas pelo direito comunitário.»

8 O artigo 2.° da Oitava Directiva reserva a fiscalização legal dos documentos indicados no seu artigo 1.°, n.° 1, para as pessoas aprovadas para esse efeito. Nos termos do artigo 4.° da mesma directiva, essa aprovação só pode ser concedida, em regra, a uma pessoa singular «depois de ter obtido o nível de acesso à Universidade, submetendo-se de seguida a um programa de aprendizagem teórica e tendo

efectuado um estágio e passado um exame de aptidão profissional de nível universitário, organizado e reconhecido pelo Estado».

9 O artigo 11.°, n.° 1, da Oitava Directiva prevê, no entanto:

«As autoridades de um Estado-Membro podem aprovar as pessoas que tenham obtido parte ou totalidade das suas qualificações num outro Estado, desde que satisfaçam as seguintes condições:

a) As suas qualificações sejam consideradas, pelas autoridades competentes, equivalentes às exigidas por força do direito deste Estado-Membro, em conformidade com a presente directiva,

b) Tenham feito prova de conhecimentos jurídicos exigidos neste Estado-Membro para a fiscalização legal dos documentos referidos no n.° 1 do artigo 1.° Todavia, as autoridades deste Estado-Membro podem não exigir esta prova sempre que consideram suficientes os conhecimentos jurídicos obtidos num outro Estado.»

10 Os artigos 12.° a 19.° da Oitava Directiva dizem respeito às regras transitórias. Segundo o artigo 15.°:

«Até um ano após o início da aplicação das disposições referidas no n.° 2 do artigo 30.°, os profissionais que não tenham sido aprovados por um acto individual

das autoridades competentes, mas que estejam, contudo, qualificados num Estado-Membro para efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º e tenham exercido tal actividade até àquela data, podem ser aprovados por este Estado-Membro, de acordo com a presente directiva.»

11 O artigo 19.º da Oitava Directiva estabelece:

«Os profissionais referidos nos artigos 15.º e 16.º e as pessoas referidas no artigo 18.º só podem ser aprovadas, em derrogação às disposições do artigo 4.º, se forem considerados aptos pelas autoridades competentes para efectuarem a fiscalização legal dos documentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º e se tiverem qualificações equivalentes às das pessoas aprovadas nos termos do disposto no artigo 4.º»

12 Segundo o artigo 30.º, n.os 1 e 2, da Oitava Directiva:

«1. Os Estados-Membros porão em vigor antes de 1 de Janeiro de 1988 as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para darem cumprimento à presente directiva. Desse facto, informarão imediatamente a Comissão.

2. Os Estados-Membros podem prever que as disposições referidas no n.º 1 só se apliquem a partir de 1 de Janeiro de 1990.»

Regulamentação nacional

13 Como explica o órgão jurisdicional de reenvio, antes da adopção da Oitava Directiva, a actividade de fiscalização dos documentos contabilísticos estava reservada, na Grécia, no que se refere a algumas categorias de documentos, aos técnicos oficiais de contas. Estes tinham de estar inscritos no Soma Orkoton Logiston (a seguir «Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas»). O artigo 10.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 3329/55 (FEK A' 230) previa que, para verificar os conhecimentos dos candidatos, o conselho fiscal da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas podia submetê-los a um exame sobre os referidos conhecimentos. A este respeito, o Decreto real n.º 737/61 (FEK A' 186) generalizou a obrigação de submissão a concurso prévio para todos os candidatos.

14 Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 3329/55, era concedida aos referidos técnicos oficiais uma competência «exclusiva» que incluía inicialmente as actividades de fiscalização com carácter público, competência que foi depois progressivamente estendida ao controlo das diferentes empresas públicas constituídas sob a forma de sociedades anónimas, bem como a diversas categorias de sociedades anónimas de capitais privados. Estes técnicos oficiais de contas gozavam igualmente, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 3329/95, de uma competência «facultativa», na medida em que podiam ser escolhidos para exercer a actividade de fiscalização das sociedades comerciais de todos os tipos e de todas as pessoas colectivas previstas no Código Civil.

15 Por outro lado, existiam técnicos de contas que apenas podiam exercer as actividades não exclusivas dos técnicos oficiais de contas, sem necessidade de previamente terem de obter aprovação num concurso ou num exame. Esta categoria de profissionais, os «técnicos de contas comuns», incluía não apenas os cidadãos gregos que exercem estas actividades mas igualmente as pessoas aprovadas para este efeito noutros Estados.

16 Resulta do despacho de reenvio que o regime nacional foi modificado várias vezes, para transposição para o direito interno da Oitava Directiva.

17 Em primeiro lugar, o Decreto-Lei n.º 3329/55 foi modificado pelo Decreto presidencial n.º 15/89, relativo à harmonização da legislação sobre técnicos oficiais de contas com as disposições da Oitava Directiva (FEK A' 5/5.1.1989). A este respeito, o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 3329/55, modificado, mantendo no essencial inalterada a estrutura institucional da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, introduz algumas precisões sobre a obrigação de submissão a um exame prévio para inscrição na Ordem, com o objectivo de tornar o regime nacional conforme com a Oitava Directiva. Previu-se igualmente, no artigo 10.º, n.º 9, do Decreto-Lei n.º 3329/55, modificado, a possibilidade de se nomearem como técnicos oficiais de contas as pessoas que tenham obtido a aprovação profissional das autoridades de outro Estado-Membro, na condição de as suas qualificações serem consideradas equivalentes às das pessoas nomeadas ou promovidas a técnicos oficiais de contas de acordo com as disposições do n.º 1 desse artigo e de terem ficado aprovadas no exame prévio.

18 Como disposições transitórias, o Decreto presidencial n.º 15/89 estabeleceu, no artigo 6.º, n.ºs 3 e 4, a possibilidade de se nomearem como técnicos oficiais de contas, até 1 de Janeiro de 1990, sem necessidade de submissão a exame, os profissionais que provassem ter exercido na Grécia a fiscalização legal da situação financeira anual de sociedades ou da situação financeira consolidada de grupos de empresas, na condição, designadamente, de serem titulares de um diploma universitário e de terem sido considerados aptos a efectuar a fiscalização legal de documentos contabilísticos.

19 Em segundo lugar, por efeito cumulativo da Lei n.º 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) e do Decreto presidencial n.º 226/92 (FEK A' 120/14. 7.1992), a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas foi substituída pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. O artigo 10.º do Decreto presidencial n.º 226/92, que define as condições de acesso a esta nova Ordem, estabeleceu que o acesso fica condicionado à aprovação num

exame de aptidão profissional, o qual é detalhadamente regulado pelo artigo 11.º do Decreto presidencial n.º 226/92. Contudo, o artigo 24.º, n.º 4, do referido decreto estabeleceu que os técnicos oficiais de contas já membros da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas seriam automaticamente inscritos na nova Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

20 O artigo 24.º, n.º 2, do Decreto presidencial n.º 226/92 estabeleceu como disposições transitórias:

«2. No referido registo de revisores oficiais de contas são igualmente inscritos, por requerimento apresentado no prazo de seis meses a contar da publicação do presente decreto e após aprovação num exame efectuado nos termos do disposto no número seguinte:

a) Os titulares de diplomas de escolas superiores de economia, comércio ou indústria, nacionais ou estrangeiros equivalentes, de nacionalidade helénica ou descendentes de nacionais gregos, que tenham completado quinze anos de experiência no sector financeiro, contabilístico e jurídico na Grécia.

b) Os cidadãos helénicos e os nacionais dos outros Estados-Membros que i) estejam autorizados a exercer a profissão de técnicos oficiais de contas ou de revisores oficiais de contas noutro Estado-Membro das Comunidades Europeias e sejam reconhecidos como técnicos oficiais de contas ou revisores oficiais de contas num país das Comunidades Europeias [...] e ii) tenham completado dez anos de serviço em actividades de revisão de contas, dos quais pelo menos três na Grécia.»

21 Em terceiro lugar, a obrigação de submissão ao exame prévio, prevista no artigo 24.°, n.° 2, do Decreto presidencial n.° 226/92, foi suprimida pelo artigo 2.°, n.° 7, do Decreto presidencial n.° 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), por força do qual os interessados abrangidos pelo artigo 24.°, n.° 2, alíneas a) e b), do Decreto presidencial n.° 226/92 eram obrigados a apresentar os documentos profissionais relativos às fiscalizações contabilísticas que efectuaram no decurso da sua carreira para efeitos de análise e de apreciação por uma comissão competente.

22 Em quarto lugar, o artigo 18.°, n.° 3, da Lei n.° 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) previu:

«Os revisores de contas já inscritos no Registo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a que se refere o artigo 13.? do Decreto presidencial n.° 226/92, caso não fossem membros da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em 30 de Abril de 1993, estão sujeitos aos exames de aptidão profissional previstos nos artigos 10.° e 11.° do Decreto presidencial n.° 226/92 para nomeação no escalão correspondente da carreira. Estes exames são organizados pelo conselho fiscal, que nomeia igualmente os júris. Os que forem reprovados ou não se submeterem a estes exames serão excluídos do registo respectivo.»

23 Por fim, esta última disposição, que reintroduziu a obrigação de se efectuar um exame de aptidão profissional para as pessoas que pretendam obter a aprovação como revisor oficial de contas com base nas disposições transitórias do artigo 24.°, n.° 2, do Decreto presidencial n.° 226/92, foi derrogada pelo artigo 3.°, n.° 2, da Lei n.° 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), que estabelece:

«São aditados ao n.° 3 do artigo 18.° da Lei n.° 2231/94 (FEK A' 139) os n.ºs 3a), 3b) e 3c), com o seguinte teor: '3a) Ficam dispensados dos exames previstos no n.? 3 do artigo 18.° da Lei n.° 2231/94 e consideram-se regularmente inscritos no Registo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a que se refere o artigo 13.° do Decreto

presidencial n.º 226/92, os titulares do diploma de estudos superiores a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, do Decreto presidencial n.º 226/92, desde que comprovem, até à publicação da presente lei, dezoito anos de serviço como revisores de contas na Grécia e que estavam encarregados da realização de trabalhos como auditores/ /revisores de contas na Grécia em 1 de Janeiro de 1989, bem como os que tenham obtido uma licença para o exercício da profissão de técnico oficial de contas ou de revisor oficial de contas noutro Estado-Membro da União Europeia ou num dos seguintes países: Estados Unidos da América, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e África do Sul, e que tenham, além disso, completado, até 1 de Janeiro de 1989, 10 anos de serviço, dos quais pelo menos três na Grécia, como auditores/revisores de contas. A verificação destes requisitos é efectuada, no prazo de dois meses, pelo conselho fiscal da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As pessoas referidas nos números anteriores que, segundo o conselho fiscal da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, não preencherem estes requisitos ficam sujeitas à apresentação dos documentos comprovativos das suas habilitações para nova apreciação por um júri especial de três membros, criado por despacho do Ministro da Economia nacional e composto por um professor titular de um diploma de ensino superior em contabilidade e verificação de contas, um representante da Câmara Económica e um membro do conselho científico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Aqueles que o júri especial considerar que têm outras habilitações que não os anos de experiência profissional são inscritos no escalão dos revisores oficiais de contas auxiliares e ascenderão ao escalão de revisores oficiais de contas logo que preencham o requisito da experiência profissional exigida nos termos da alínea 3a) do presente número. [...]'»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

24 Os recorrentes interpuseram recurso para o Symvoulio tis Epikrateias, em que pediram a anulação da Decisão n.º 75 do conselho fiscal da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, de 19 de Janeiro de 1995, pela qual o referido conselho admitiu, na Ordem, 60 candidatos que não eram originários da antiga Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, sem os submeter a um exame de aptidão profissional, pois preenchiam todas as condições referidas no artigo 18.º, n.º 3a) da Lei n.º 2231/94, na versão introduzida pelo artigo 3.º, n.º 2, da Lei n.º 2257/94 (a seguir «artigo 18.º, n.º 3a), da Lei n.º 2231/94»).

25 Entre estes 60 candidatos, alguns são titulares de diplomas de estudos superiores de economia ou comércio, têm a nacionalidade grega e possuem uma experiência de quinze anos no sector financeiro, contabilístico ou jurídico, como é o caso de G. Samothrakis e o., ao passo que outros são nacionais gregos ou nacionais de outros Estados-Membros que estão autorizados a exercer a profissão de técnico oficial de contas noutro Estado-Membro e exerceram uma actividade de fiscalização durante dez anos, como C. Panagiotidis.

26 Tendo os recorrentes suscitado o problema da compatibilidade da dispensa de exame de aptidão profissional prevista no artigo 18.°, n.° 3a), da Lei n.° 2231/94, base jurídica da Decisão n.° 75, com a Oitava Directiva, e considerando que subsistem dúvidas sobre a interpretação dos artigos 11.° e 15.° da Oitava Directiva, o Symvoulio tis Epikrateias decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) O legislador nacional pode, com base no artigo 15.° da Oitava Directiva [...], fazer uso da faculdade que este artigo lhe confere e prever que diversas categorias de pessoas possam obter a licença para a fiscalização de documentos contabilísticos, por derrogação à regulamentação consolidada, sem aprovação prévia em exames de avaliação da aptidão profissional, quando esse Estado-Membro, já antes da adopção da directiva, tinha instituído esses exames de avaliação da aptidão profissional no seu direito interno? Em qualquer caso, o legislador nacional pode fazer uso repetidamente da faculdade de estabelecer disposições transitórias com base nesse artigo da directiva, mesmo depois da data de expiração do prazo em 1 de Janeiro de 1991 (artigo 15.° conjugado com o artigo 30.°, n.° 2, da directiva)?

2) O artigo 11.° da directiva significa apenas que se o candidato à licença para fiscalização de documentos contabilísticos num Estado-Membro da União Europeia já tiver obtido, nas condições vigentes antes do sistema harmonizado, alguma das habilitações exigidas noutro Estado-Membro, o Estado no qual é requerida a licença deve tratar essas habilitações como se tivessem sido obtidas

nesse mesmo Estado, não consagrando, portanto, nenhuma excepção à regra geral vigente de concessão da licença só depois de obtida aprovação em exames de avaliação da aptidão profissional? Ou deve ser interpretado no sentido de que autoriza o titular de uma licença para fiscalização de documentos contabilísticos, concedida num Estado-Membro nas condições vigentes anteriores ao sistema harmonizado, a obter a licença correspondente noutro Estado-Membro sem estar sujeito à obrigação de aprovação em exames de aptidão profissional, mas simplesmente à declaração de equivalência das suas habilitações?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

27 Com a sua primeira questão, que se subdivide em duas partes, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em primeiro lugar, se um Estado-Membro pode invocar a faculdade prevista no artigo 15.º da Oitava Directiva para adoptar disposições transitórias com base nas quais certas categorias de profissionais podem ser aprovadas para exercer a fiscalização de documentos contabilísticos sem terem obtido previamente aprovação em exames de aptidão profissional, como o prescrito na referida directiva, quando esse Estado-Membro tinha já instituído um exame de aptidão profissional no seu direito interno antes da adopção da Oitava Directiva. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em segundo lugar, se, em caso de resposta afirmativa à primeira parte da questão e tendo em conta o efeito combinado dos artigos 15.º e 30.º, n.º 2, da Oitava Directiva, o Estado-Membro em causa pode fazer repetidamente uso da referida faculdade para além de 1 de Janeiro de 1991.

Quanto à primeira parte da primeira questão

28 No que diz respeito à primeira parte da primeira questão, os recorrentes no processo principal alegam que a faculdade prevista no artigo 15.º da Oitava Directiva não

deveria permitir afastar as disposições nacionais anteriores à adopção desta directiva nem as disposições comunitárias que instituíram o regime geral de certificação da aptidão profissional dos técnicos de contas. O recurso a esta faculdade serviria para proteger o «acervo» já existente no direito interno dos Estados-Membros. Por conseguinte, a referida faculdade não pode ser utilizada como fundamento jurídico da introdução de novas regras nacionais que se afastam quer do regime geral da Oitava Directiva quer do regime nacional preexistente.

29 Por consequência, tendo em conta a existência, no direito interno, antes da adopção da Oitava Directiva, da obrigação de aprovação num exame de aptidão profissional, o legislador grego não podia utilizar os artigos 15.° e 30.° da Oitava Directiva para conceder uma dispensa da referida obrigação a determinados profissionais.

30 Em contrapartida, tanto G. Samothrakis e o. como o Governo grego e a Comissão consideram que a faculdade prevista no artigo 15.° da Oitava Directiva não está subordinada às disposições legais que existiam nos Estados-Membros antes da entrada em vigor da Oitava Directiva. Tal interpretação poderia conduzir a um tratamento discriminatório entre profissionais que cumprissem as condições estabelecidas nos artigos 15.° e 19.° da directiva.

31 A Comissão precisa que, relativamente ao regime grego anterior à adopção da Oitava Directiva, enquanto uma categoria específica de técnicos de contas estava sujeita a exame, os outros técnicos de contas exerciam actividades abrangidas pelo campo de aplicação da Oitava Directiva, sem terem obtido aprovação prévia em exames ou concursos profissionais específicos.

32 A este respeito, os recorrentes no processo principal sustentaram, na audiência, que, no direito grego, antes da adopção da Oitava Directiva, só os técnicos oficiais de

contas podiam exercer determinadas actividades e que, portanto, os intervenientes no processo principal não estavam em condições de beneficiar das disposições transitórias adoptadas com base no artigo 15.º desta directiva.

33 Importa observar, de imediato, que o artigo 15.º da Oitava Directiva tem por destinatários todos os Estados-Membros. O exercício da faculdade aí prevista só está, portanto, limitado pelas condições estabelecidas nesse artigo.

34 Ora, de acordo com essas condições, a faculdade em causa visa unicamente «os profissionais que não tenham sido aprovados por um acto individual das autoridades competentes, mas que estejam, contudo, qualificados num Estado-Membro para efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no n.º 1 do artigo 1.º e tenham exercido tal actividade até [um ano após a aplicação das disposições referidas no artigo 30.º, n.º 2]».

35 Portanto, se uma pessoa preenche estas condições, pode beneficiar de autorização em aplicação da faculdade prevista no artigo 15.º da Oitava Directiva, sem ser necessário examinar em que medida o regime nacional anterior à adopção da Oitava Directiva previa ou não uma obrigação de aprovação num exame relativamente a uma categoria determinada de profissionais.

36 Contudo, a fim de responder ao argumento dos recorrentes no processo principal, precisado no n.º 28 do presente acórdão, importa observar que, na medida em que era o regime nacional anterior à adopção da Oitava Directiva que determinava se um profissional estava autorizado a efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no artigo 1.º, n.º 1, da referida directiva, a aplicação das condições previstas no artigo 15.º da directiva teria como efeito que, uma vez que o regime nacional anterior obrigava a obter aprovação num exame de aptidão profissional para se

poder exercer a actividade abrangida pela Oitava Directiva, os profissionais referidos no citado artigo 15.°, enquanto eventuais beneficiários das disposições transitórias deste artigo, deveriam, em qualquer caso, obter aprovação no exame em causa.

37 Nestas condições, deve concluir-se que o artigo 15.° da Oitava Directiva permite a todos os Estados-Membros aprovarem as pessoas que correspondam às condições previstas neste artigo, ou seja, as que estão habilitadas, no Estado-Membro em causa, a efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no artigo 1.°, n.° 1, da mesma directiva e que a exerciam até à data referida no artigo 15.°, sem as obrigar a obter aprovação prévia num exame de aptidão profissional.

Quanto à segunda parte da primeira questão

38 Com a segunda parte da sua primeira questão, que se subdivide em duas vertentes, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, quando os interessados cumprem os dois critérios referidos no artigo 15.° da Oitava Directiva, um Estado-Membro pode, por um lado, após 1 de Janeiro de 1991, usar da faculdade concedida no artigo 15.° da Directiva e, por outro, se o pode fazer repetidamente.

39 No que se refere à primeira vertente, quer os recorrentes no processo principal quer o Governo espanhol sustentam, à semelhança da opinião maioritária do órgão jurisdicional de reenvio, que resulta dos artigos 15.° e 30.° da Oitava Directiva que os Estados-Membros só podem aprovar profissionais, nos termos do artigo 15.°, durante um período que não ultrapasse o dia 1 de Janeiro de 1991.

40 A este respeito, os recorrentes no processo principal esclarecem que, no caso vertente, a Decisão n.º 75 foi tomada em 19 de Janeiro de 1995, ou seja, numa data em que o prazo previsto no artigo 15.º da Oitava Directiva já tinha expirado. A opinião maioritária do órgão jurisdicional de reenvio baseia-se, pelo contrário, no artigo 18.º, 3a), da Lei n.º 2231/94, introduzido em 23 de Novembro de 1994 pela Lei n.º 2257/94, data igualmente posterior a 1 de Janeiro de 1991.

41 G. Samothrakis e o. e o Governo grego sustentam que o artigo 15.º da Oitava Directiva confere aos profissionais aí referidos o direito a serem aprovados, por derrogação das disposições gerais da directiva, direito que não pode ser limitado devido a um eventual atraso do Estado-Membro em causa em adoptar as disposições necessárias para obter a aprovação.

42 A Comissão, por seu lado, considera que, de acordo com a letra do artigo 15.º da Oitava Directiva, o prazo de um ano para se obter a aprovação prevista neste artigo começa a correr a contar da data de aplicação efectiva das medidas de transposição da referida directiva, transposição que, segundo afirma, foi efectuada pelo Decreto presidencial n.º 226/92, modificado pelo Decreto presidencial n.º 121/93. A este respeito, a Comissão precisa que, embora o artigo 18.º, n.º 3a), da Lei n.º 2231/94 tenha sido publicado mais de um ano depois da transposição da Oitava Directiva pelo Governo grego, deve considerar-se que este artigo foi adoptado dentro do prazo, na medida em que, com ele, o legislador se limitou a repristinar, para as aplicar de forma retroactiva, as disposições transitórias adoptadas em tempo útil graças ao Decreto presidencial n.º 121/93.

43 Deve observar-se, desde já, que o artigo 15.º da Oitava Directiva estabelece que a faculdade prevista neste artigo pode ser utilizada «[a]té um ano após o início da aplicação das disposições referidas no n.º 2 do artigo 30.º». A este respeito, embora o artigo 30.º, n.º 1, da mesma directiva preveja que os Estados-Membros «porão em vigor antes de 1 de Janeiro de 1988 as disposições legislativas, regulamentares e

administrativas necessárias para darem cumprimento à presente directiva», segundo n.º 2 deste mesmo artigo, os Estados-Membros «podem prever que as disposições referidas no n.º 1 só se apliquem a partir de 1 de Janeiro de 1990».

44 Esta última disposição permite, portanto, aos Estados-Membros diferirem até 1 de Janeiro de 1990 a aplicação das disposições necessárias para completar a transposição da Oitava Directiva. Com este fundamento, o artigo 15.º da mesma directiva tem como efeito permitir aos Estados-Membros recorrerem à faculdade aí prevista até um ano após a data de aplicação das disposições nacionais que transpuseram a Oitava Directiva, data que não deverá ser, em qualquer caso, posterior a 1 de Janeiro de 1990.

45 Importa precisar, em primeiro lugar, que o argumento de G. Samothrakis e o. e do Governo grego, segundo o qual o artigo 15.º da Oitava Directiva confere um direito aos profissionais nele referidos, sem ter em conta o eventual atraso do Estado-Membro na utilização da faculdade prevista nesse artigo, não pode ser acolhido. Como salientou o advogado-geral no n.º 55 das suas conclusões, na medida em que, nos termos do artigo 15.º da Oitava Directiva, os Estados-Membros «podem» conceder a categoria de profissionais a que se refere esse artigo, só confere aos Estados-Membros a possibilidade de adoptarem disposições transitórias, ou seja, um poder discricionário que não pode servir, pela sua própria natureza, de fundamento jurídico aos direitos dos beneficiários do eventual exercício desse poder.

46 Em segundo lugar, o argumento da Comissão segundo o qual o prazo de um ano fixado pelo artigo 15.º da Oitava Directiva começa a correr a contar da data da sua transposição efectiva para o direito interno não pode igualmente ser acolhido. Este argumento tem como efeito permitir a um Estado-Membro recorrer à faculdade de adoptar disposições transitórias, disposições que têm necessariamente como efeito diferir a completa adopção da directiva, mesmo em caso de transposição tardia da directiva.

47 A este respeito, como foi considerado no n.º 44 do presente acórdão, a faculdade prevista no artigo 15.º da Oitava Directiva pode ser exercida até um ano após a data de aplicação das disposições que a transpõem para o direito interno, não devendo essa data, em qualquer caso, ser posterior a 1 de Janeiro de 1990. Deve-se considerar que o efeito combinado das disposições dos artigos 15.º e 30.º da Oitava Directiva é conseguir um equilíbrio entre, por um lado, o objectivo final da directiva, que consiste em criar um regime comunitário harmonizado, e, por outro, a protecção legítima dos profissionais que já exerciam a actividade em questão, concedendo aos Estados-Membros o prazo de um ano para adoptarem disposições transitórias a favor destes profissionais.

48 A interpretação proposta pela Comissão teria como efeito perturbar este equilíbrio, na medida em que permitiria aos Estados-Membros adoptar disposições transitórias num prazo que começaria a correr a partir da data da transposição efectiva da directiva em causa para o direito interno, o que poderia ocorrer após a expiração do prazo estabelecido.

49 Por conseguinte, deve concluir-se que o artigo 15.º da Oitava Directiva se opõe a que um Estado-Membro utilize a faculdade aí prevista de aprovar profissionais sem os obrigar a obter previamente aprovação num exame de aptidão profissional, em derrogação às disposições gerais da directiva, para além do prazo de um ano a contar da data de aplicação das disposições nacionais que a transpõem, data essa que não deve, em qualquer caso, ser posterior a 1 de Janeiro de 1990.

50 No que se refere à segunda vertente, que tem por objecto apurar se a faculdade prevista no artigo 15.º da Oitava Directiva pode ser utilizada várias vezes, deve-se observar que esta questão se baseia na ideia de que a adopção de uma disposição nacional que permite à autoridade competente aprovar um profissional no quadro do referido artigo constitui uma utilização da referida faculdade.

51 Contudo, no caso em apreço, na medida em que os interessados só puderam ser aprovados na sequência de uma decisão da autoridade nacional competente, o que, de resto, está previsto no artigo 19.º da Oitava Directiva, no caso concreto, só a Decisão n.º 75, tomada em 19 de Janeiro de 1995, ou seja, depois da data-limite de 1 de Janeiro de 1991, pode ser considerada uma tentativa de utilização da referida faculdade. Por conseguinte, não há lugar a responder à segunda vertente da segunda parte da primeira questão.

52 À luz do que precede, deve responder-se à primeira questão que o artigo 15.º da Oitava Directiva permite a todos os Estados-Membros aprovar as pessoas que correspondam às condições previstas neste artigo, ou seja, as que estão habilitadas, no Estado-Membro em causa, a efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no artigo 1.º, n.º 1, e que a exerciam até à data referida no artigo 15.º, sem as obrigar a obterem aprovação num exame prévio de aptidão profissional.

53 Contudo, o referido artigo 15.º opõe-se a que um Estado-Membro utilize a faculdade aí prevista para além do prazo de um ano a contar da data da aplicação das disposições nacionais que transpõem a referida directiva, data essa que não deve, em qualquer caso, ser posterior a 1 de Janeiro de 1990.

Quanto à segunda questão

54 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em substância se, por força do artigo 11.º da Oitava Directiva, os profissionais aprovados noutro Estado-Membro para fiscalizar os documentos contabilísticos podem obter aprovação, tendo em vista o exercício dessa actividade noutro Estado-Membro, sem terem de obter aprovação num exame de aptidão profissional, tal como prescrito pela Oitava Directiva.

55 Os recorrentes no processo principal e o Governo grego sustentam, como unanimemente considerou o órgão jurisdicional de reenvio, que o artigo 11.º da Oitava Directiva apenas prevê a apreciação pelo Estado-Membro de acolhimento das qualificações obtidas noutro Estado-Membro, tendo em vista a concessão de aprovação profissional no seu território, não permitindo a este Estado-Membro conceder uma aprovação profissional sem exame quando, segundo as outras disposições da Oitava Directiva que definem as qualificações exigidas, a aprovação num exame de aptidão profissional constitui uma qualificação indispensável para a concessão da aprovação profissional.

56 Precisam ainda que o artigo 11.º da Oitava Directiva diz unicamente respeito à possibilidade de se considerarem equivalentes as qualificações obtidas por um candidato noutro Estado-Membro e não o reconhecimento de aprovações obtidas noutro Estado-Membro.

57 A Comissão, por seu lado, sustenta que quer a letra quer o espírito do artigo 11.º da Oitava Directiva, que visam verificar a equivalência de facto das qualificações adquiridas num Estado-Membro com as exigidas no Estado-Membro de acolhimento, estão a favor da interpretação segundo a qual as autoridades competentes do Estado-Membro de acolhimento apreciam e julgam a equivalência das referidas qualificações com as exigidas no seu Estado, sem serem obrigadas a submeter os profissionais interessados ao exame referido no artigo 4.º da referida directiva.

58 Deve observar-se, desde já, que o artigo 11.º da Oitava Directiva visa, no essencial, a determinação, pela autoridade competente do Estado-Membro de acolhimento, da equivalência das «qualificações» das pessoas que obtiveram uma parte ou a totalidade destas qualificações noutro Estado-Membro.

59 Ora, o termo «qualificações» não foi definido na Oitava Directiva. Neste contexto, não se pode considerar que as qualificações, na acepção do artigo 11.º da referida

directiva, correspondem cada uma às exigências distintas estabelecidas no artigo 4.º da mesma directiva, o que inclui a aprovação num exame de aptidão profissional. Em contrapartida, a utilização do referido termo permite às autoridades competentes do Estado-Membro de acolhimento apreciar globalmente as qualidades do interessado, apreciação que, aliás, não as obriga a exigir do interessado que obtenha aprovação prévia no exame de aptidão profissional desse Estado-Membro ou que tenha obtido aprovação num exame desse tipo noutro Estado-Membro.

60 Deve precisar-se ainda que a determinação da equivalência referida no artigo 11.º da Oitava Directiva se baseia numa apreciação de facto e não na verificação formal da equivalência de uma determinada qualificação. A este respeito, deve esclarecer-se que é a Directiva 89/48/CEE do Conselho, de 21 de Dezembro de 1988, relativa a um sistema geral de reconhecimento dos diplomas de ensino superior que sancionam formações profissionais com uma duração mínima de três anos (JO 1989, L 19, p. 16), que se refere ao reconhecimento das aprovações obtidas para o exercício de uma profissão regulamentada noutro Estado-Membro. Contudo, se bem que esta directiva fosse aplicável no momento dos factos do litígio no processo principal, a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito à interpretação da Oitava Directiva, cuja adopção precedeu a da Directiva 89/48. Além disso, como salientou o advogado-geral no n.º 74 das suas conclusões, o décimo segundo considerando da Oitava Directiva indica claramente que ela não se refere ao «reconhecimento das aprovações para [est]as fiscalizações [legais de documentos contabilísticos] dadas aos nacionais de outros Estados-Membros», que, segundo o mesmo considerando, será ulteriormente regulado.

61 Além disso, para responder à segunda questão colocada, deve precisar-se que o exercício da faculdade prevista no artigo 11.º da Oitava Directiva não está limitado à apreciação da equivalência apenas das qualificações adquiridas no âmbito do regime anterior à adopção da Oitava Directiva e que a avaliação da equivalência não deve depender do momento em que são adquiridas as qualificações em causa, ou seja, antes ou depois da transposição da Oitava Directiva.

62 No que se refere à própria natureza da apreciação referida no artigo 11.º da Oitava Directiva, deve considerar-se que, na ausência de disposições específicas que regulem a apreciação da equivalência, incumbe às autoridades competentes proceder ao referido exame no respeito das obrigações impostas aos Estados-Membros pelas regras do Tratado CE e, em particular, pelas regras relativas à liberdade de estabelecimento.

63 O artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) impõe ao Estado-Membro, a quem tenha sido submetido um pedido de autorização de exercício de uma profissão cujo acesso é, segundo a legislação nacional, subordinado à posse de um diploma ou de uma qualificação profissional, tomar em consideração os diplomas, certificados e outros títulos que o interessado adquiriu com o objectivo de exercer essa mesma profissão noutro Estado-Membro, procedendo a uma comparação entre as competências comprovadas por esses diplomas e os conhecimentos e habilitações exigidos pelas regras nacionais (v. acórdãos de 7 de Maio de 1991, Vlassopoulou, C-340/89, Colect., p. I-2357, n.º 16; de 16 de Maio de 2002, Comissão/Espanha, C-232/99, Colect., p. I-4235, n.º 21; e de 13 de Novembro de 2003, Morgenbesser, C-313/01, Colect., p. I-13467, n.º 57).

64 Se, na sequência deste exame comparativo, se chegar à conclusão de que os conhecimentos e habilitações comprovados pelo diploma estrangeiro correspondem aos exigidos pelas disposições nacionais, o Estado-Membro é obrigado a admitir que esse diploma preenche as condições previstas pelas mesmas (acórdão Vlassopoulou, já referido, n.º 19).

65 Se, pelo contrário, a comparação só revelar uma correspondência parcial entre estes conhecimentos e habilitações e os exigidos pelas disposições nacionais, o Estado-Membro de acolhimento tem o direito de exigir que o interessado demonstre que adquiriu os conhecimentos e habilitações que faltam. Nesse caso, caberá às autoridades nacionais competentes apreciar se os conhecimentos adquiridos no

Estado-Membro de acolhimento, no âmbito quer de um ciclo de estudos quer de uma experiência prática, podem valer a fim de estabelecer a posse dos conhecimentos que faltam (acórdão Vlassopoulou, já referido, n.º 20).

66 Na medida em que as aprovações concedidas aos interessados abrangidos pela Decisão n.º 75 se baseavam nas disposições nacionais que transpuseram o artigo 11.º da Oitava Directiva, cabe ao tribunal nacional determinar se, pelo efeito combinado do artigo 18.º, n.º 3a), da Lei n.º 2231/94 e da Decisão n.º 75, as referidas aprovações foram concedidas com respeito pelos princípios supramencionados.

67 À luz do que precede, deve responder-se à segunda questão que o artigo 11.º da Oitava Directiva permite a um Estado-Membro de acolhimento aprovar, para o exercício da actividade de fiscalização legal dos documentos contabilísticos, os profissionais já aprovados noutro Estado-Membro, sem os submeter a um exame de aptidão profissional, se as autoridades competentes do referido Estado-Membro de acolhimento considerarem as suas qualificações equivalentes às exigidas pela legislação nacional do seu Estado, em conformidade com a referida directiva.

Quanto às despesas

68 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça, diferentes das despesas das partes mencionadas, não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 15.º da Oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, fundada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, permite a todos os Estados-Membros aprovarem as pessoas que correspondam às condições previstas neste artigo, ou seja, as que estão habilitadas, no Estado-Membro em causa, a efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no artigo 1.º, n.º 1, da mesma directiva e que a exerciam até à data referida no artigo 15.º, sem as obrigar a obter aprovação prévia num exame de aptidão profissional.**

   Contudo, o referido artigo 15.º opõe-se a que um Estado-Membro utilize a faculdade aí prevista para além do prazo de um ano a contar da data da aplicação das disposições nacionais que transpõem a referida directiva, data essa que não deve, em qualquer caso, ser posterior a 1 de Janeiro de 1990.

2) **O artigo 11.º da Oitava Directiva 84/253 permite a um Estado-Membro de acolhimento aprovar, para o exercício da actividade de fiscalização legal dos documentos contabilísticos, os profissionais já aprovados noutro Estado-Membro, sem os submeterem a um exame de aptidão profissional, se as autoridades competentes do referido Estado-Membro de acolhimento considerarem as suas qualificações equivalentes às exigidas pela legislação nacional do seu Estado, em conformidade com a referida directiva.**

Assinaturas.