YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

7 päivänä lokakuuta 2004 *

Asiassa C-255/01,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä,

jonka Symvoulio tis Epikrateias (Kreikka) on esittänyt 12.6.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.7.2001, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Panagiotis Markopoulos ym.

vastaan

Ypourgos Anaptyxis ja

Soma Orkoton Elegkton,

* Oikeudenkäyntikieli: kreikka.

Georgios Samothrakis ym:iden

ja

Christos Panagiotidisin osallistuessa asian käsittelyyn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr ja K. Schiemann (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.2.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Markopoulos ym., edustajinaan dikigoros N. Alivizatos, dikigoros E. Kiousopoulou, dikigoros G. Dellis ja dikigoros K. Giannakopoulos,

— Soma Orkoton Elegkton, edustajanaan dikigoros A. Kalogeras,

— Samothrakis ym., edustajinaan dikigoros C. Politis ja dikigoros N. Skandamis,

— Panagiotidis, edustajanaan dikigoros M. Bachas,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään E.-M. Mamouna ja S. Spyropoulos,

— Espanjan hallitus, asiamiehinään S. Ortiz Vaamonde ja M. Muñoz Pérez,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään M. Patakia ja C. Schmidt,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.4.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee ETY:n perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä 10 päivänä huhtikuuta 1984 annetun kahdeksannen

neuvoston direktiivin 84/253/ETY (EYVL L 126, s. 20; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 11 ja 15 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat vastakkain toisaalta Markopoulos ym. ja toisaalta Ypourgos Anaptyxis (kehitysministeri) sekä Soma Orkoton Elegkton (jäljempänä valantehneiden tilintarkastajien yhdistys), jossa väliintulijoina ovat Samothrakis ym. ja Panagiotidis ja joka koskee tämän yhdistyksen päätöstä kirjata rekisteriinsä 60 hakijaa, joihin pääasian väliintulijat kuuluvat, velvoittamatta heitä suorittamaan kahdeksannen direktiivin 4 artiklassa säädetyn kaltaista ammatillista tutkintoa.

3 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta etenkin täsmentämään kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädettyä jäsenvaltion toimivaltaa hyväksyä tiettyjä henkilöluokkia tarkastamaan tilinpäätösasiakirjoja suorittamatta hyväksytysti ammatillista tutkintoa. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, voidaanko kokeesta vapauttamista joka tapauksessa perustella kahdeksannen direktiivin 11 artiklalla sellaisten henkilöiden osalta, jotka ovat jo hankkineet hyväksymisen toisessa jäsenvaltiossa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

4 Kahdeksannen direktiivin johdanto-osan ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"direktiivin 78/660/ETY — — mukaan yhden tai useamman henkilön, jolla on oikeus tarkastaa tilejä, on tarkastettava yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätökset — —,

edellä mainittua direktiiviä on täydennetty konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetulla direktiivillä 83/349/ETY — — ,

olisi yhdenmukaistettava niiden henkilöiden kelpoisuusvaatimukset, joilla on oikeus suorittaa tilinpäätösasiakirjojen lakisääteistä tarkastusta; tulisi varmistaa, että nämä henkilöt ovat riippumattomia ja hyvämaineisia,

tilinpäätösasiakirjojen lakisääteisen tarkastuksen edellyttämä hyvä teoreettinen tieto sekä taito soveltaa sitä käytännössä on varmistettava ammatillisella tutkinnolla".

5 Kahdeksannen direktiivin johdanto-osan kuudennen perustelukappaleen mukaan

"jäsenvaltioilla tulisi — — olla oikeus antaa siirtymäsäännöksiä ammatinharjoittajien eduksi".

6 Saman direktiivin johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Jäsenvaltio voi hyväksyä henkilöitä, jotka ovat saaneet toisessa valtiossa kelpoisuuden, joka vastaa tässä direktiivissä säädettyä".

7 Ottaen huomioon perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä kesäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11) ja perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13 päivänä kesäkuuta 1983 annetun seitsemännen neuvoston direktiivin 83/349/ETY (EYVL L 193, s. 1), jotka on mainittu kahdeksannen direktiivin johdanto-osan ensimmäisessä ja toisessa perustelukappaleessa, kahdeksannen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä sovelletaan jäsenvaltioiden lakeihin, asetuksiin ja hallinnollisiin määräyksiin, jotka koskevat henkilöitä, jotka ovat vastuussa:

a) yhtiöiden tilinpäätösten lakisääteisen tarkastuksen suorittamisesta ja sen todentamisesta, että toimintakertomukset ovat yhdenmukaisia tilinpäätöksien kanssa, sikäli kuin yhteisön oikeudessa edellytetään tällaista tarkastusta ja todentamista;

b) yrityskokonaisuuksien konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisen tarkastuksen suorittamisesta ja sen todentamisesta, että konsolidoidut toimintakertomukset ovat yhdenmukaisia konsolidoitujen tilinpäätöksien kanssa, sikäli kuin yhteisön oikeudessa edellytetään tällaista tarkastusta ja todentamista."

8 Kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa varataan direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteinen tarkastaminen henkilöille, jotka ovat saaneet tältä osin hyväksymisen. Mainitun direktiivin 4 artiklan perusteella tällainen hyväksyminen voidaan pääsääntöisesti myöntää luonnolliselle henkilölle vasta kun tämä on "korkeakoulukelpoisuuden saavutettuaan suorittanut teoreettisen koulutusohjelman mukaiset opinnot ja vaadittavan käytännön harjoittelun sekä suorittanut

valtion järjestämän tai tunnustaman ammatillisen tutkinnon, joka on korkeakoulun loppututkinnon tasoinen".

9 Kahdeksannen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"Jäsenvaltion viranomaiset voivat hyväksyä henkilöitä, jotka ovat saavuttaneet koko kelpoisuutensa tai osan siitä muussa valtiossa, jos he täyttävät seuraavat kaksi edellytystä:

a) toimivaltaiset viranomaiset arvioivat heidän kelpoisuutensa vastaavan kyseisen jäsenvaltion tämän direktiivin mukaisessa lainsäädännössä säädettyjä kelpoisuusvaatimuksia; ja

b) he ovat osoittaneet, että heillä on 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteistä tarkastusta varten kyseisessä jäsenvaltiossa edellytetyt oikeudelliset tiedot. Kyseisen jäsenvaltion viranomaisten ei kuitenkaan tarvitse vaatia tämän osoittamista, jos he pitävät toisessa valtiossa hankittua lainsäädännön tuntemusta riittävänä."

10 Kahdeksannen direktiivin 12–19 artikla koskee siirtymäsäännöksiä. Mainitun direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunnes vuosi on kulunut siitä, kun 30 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut säännökset on pantu täytäntöön, jäsenvaltio voi tämän direktiivin mukaisesti hyväksyä sellaisia

ammatinharjoittajia, joita ei ole hyväksytty toimivaltaisen viranomaisen hallinnollisella päätöksellä mutta joilla kuitenkin on kyseisessä jäsenvaltiossa kelpoisuus suorittaa 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteistä tarkastusta ja jotka tosiasiallisesti ovat mainittuun ajankohtaan asti harjoittaneet sellaista toimintaa."

11 Kahdeksannen direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 15 tai 16 artiklassa tarkoitettu ammatinharjoittaja tai 18 artiklassa tarkoitettu henkilö voidaan hyväksyä 4 artiklasta poiketen vain, jos toimivaltaiset viranomaiset katsovat, että hän soveltuu suorittamaan 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteistä tarkastusta ja että hänellä on 4 artiklan mukaan hyväksyttyjen henkilöiden kelpoisuutta vastaava kelpoisuus."

12 Kahdeksannen direktiivin 30 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on saatettava tämän direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan 1 päivään tammikuuta 1988 mennessä. Niiden on ilmoitettava tästä komissiolle viipymättä.

2. Jäsenvaltiot voivat säätää, että 1 kohdassa tarkoitettuja säännöksiä ei sovelleta ennen 1 päivää tammikuuta 1990."

Kansallinen lainsäädäntö

13 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on todennut, ennen kahdeksannen direktiivin antamista tilinpäätösasiakirjojen tarkastustoiminta oli Kreikassa varattu tietyiltä osin valantehneille kirjanpitäjille. Näiden kirjanpitäjien oli oltava kirjattuna Soma Orkoton Logistonin (jäljempänä valantehneiden kirjanpitäjien yhdistys) pitämään rekisteriin. Asetuksen (nomothetiko diatagma) 3329/55 (FEK A' 230) 10 §:n 6 momentissa säädettiin, että valantehneiden kirjanpitäjien yhdistyksen valvontaneuvosto saattoi hakijoiden tietojen arvioimiseksi velvoittaa hakijat suorittamaan mainittuja tietoja koskevan kokeen. Tältä osin kuninkaan asetuksen 737/61 (FEK A' 186) 2 §:ssä velvollisuus osallistua ensin kilpailuun laajennettiin koskemaan kaikkia hakijoita.

14 Asetuksen 3329/55 2 §:n perusteella mainituille valantehneille kirjanpitäjille myönnettiin "yksinomainen" toimivalta, johon sisältyi aluksi julkisluonteinen tarkastustoiminta ja jota laajennettiin asteittain erilaisten osakeyhtiömuodossa toimivien julkisten yritysten sekä monien yksityisten osakeyhtiöiden luokkien tarkastuksiin. Näillä valantehneillä kirjanpitäjillä oli asetuksen 3329/55 3 §:n perusteella myös "vapaaehtoinen" toimivalta, sikäli kuin heitä voitiin valita suorittamaan kaikentyyppisten kaupallisten yhtiöiden sekä kaikkien sellaisten oikeushenkilöiden tarkastustoimintaa, joista säädetään Kreikan siviililaissa.

15 Lisäksi oli kirjanpitäjiä, jotka saivat harjoittaa ainoastaan sellaista toimintaa, jota ei ollut varattu valantehneille kirjanpitäjille, joutumatta ensin suorittamaan hyväksytysti kilpailua tai koetta. Tähän ammatinharjoittajien luokkaan, "tavallisiin kirjanpitäjiin", kuuluivat tällaista toimintaa harjoittavien Kreikan kansalaisten lisäksi myös muissa valtioissa tätä varten hyväksymisen saaneet henkilöt.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kansallista järjestelmää on muutettu useita kertoja kahdeksannen direktiivin panemiseksi täytäntöön sisäisessä oikeudessa.

17 Ensiksi asetusta 3329/55 muutettiin valantehneitä kirjanpitäjiä koskevan lainsäädännön mukauttamisesta kahdeksannen direktiivin säännöksiin annetulla presidentin asetuksella 15/89 (FEK A' 5/5.1.1989). Tältä osin muutetun asetuksen 3329/55 10 §:ssä täsmennetään, valantehneiden kirjanpitäjien yhdistyksen instituution rakenne olennaisilta osiltaan säilyttäen, ennen mainitun yhdistyksen jäseneksi merkintää tapahtuvaa tutkinnon suorittamista koskevaa velvollisuutta kansallisen järjestelmän saattamiseksi kahdeksannen direktiivin mukaiseksi. Muutetun asetuksen 3329/55 10 §:n 9 momentissa säädettiin myös mahdollisuudesta nimittää valantehneiksi kirjanpitäjiksi henkilöitä, jotka ovat hankkineet ammatillisen hyväksymisen toisen jäsenmaan viranomaisilta, edellyttäen että heidän kelpoisuutensa katsottiin vastaavan tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettujen säännösten mukaisesti valantehneiksi kirjanpitäjiksi nimitettyjen tai ylennettyjen kelpoisuutta ja että he olivat ensin suorittaneet tutkinnon.

18 Siirtymäsäännöksinä presidentin asetuksessa 15/89 säädettiin asetuksen 6 §:n 3 ja 4 momentissa mahdollisuudesta 1.1.1990 asti nimittää tutkintoa suorittamatta valantehneeksi kirjanpitäjäksi ammatinharjoittajia, jotka osoittivat suorittaneensa Kreikassa yhtiöiden tilinpäätösten tai konsernien konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisiä tarkastuksia edellyttäen, että he olivat suorittaneet yliopistotutkinnon ja että heidän oli katsottu soveltuvan suorittamaan tilinpäätösasiakirjojen lakisääteistä tarkastusta.

19 Toiseksi lain 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) ja presidentin asetuksen 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992) yhteisvaikutuksena valantehneiden kirjanpitäjien yhdistys korvattiin valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksellä. Presidentin asetuksen 226/92 10 §:ssä, jossa määritellään tähän uuteen yhdistykseen pääsemisen edellytykset, säädettiin, että mainitun pääsemisen edellytyksenä on presidentin asetuksen

226/92 11 §:ssä yksityiskohtaisesti säännellyn ammatillisen tutkinnon suorittaminen. Mainitun asetuksen 24 §:n 2 momentissa kuitenkin säädettiin, että valantehneiden kirjanpitäjien yhdistykseen jo kuuluneet valantehneet kirjanpitäjät kirjattiin suoraan asetuksen nojalla uuteen valantehneiden tilintarkastajien yhdistykseen.

20 Presidentin asetuksen 226/92 24 §:n 2 momentissa säädettiin siirtymäsäännöksinä seuraavaa:

"2. Edellä mainittuun valantehneiden tilintarkastajien rekisteriin kirjataan myös seuraavat henkilöt, jos he esittävät vaatimuksen kuuden kuukauden kuluessa tämän presidentin asetuksen julkaisemisesta ja jos he suorittavat hyväksytysti seuraavassa momentissa säädetyn mukaisen kokeen:

a) henkilöt, jotka ovat suorittaneet kreikkalaisen rahoituksen, kauppatieteiden tai teollisuuden alan korkeakoulututkinnon tai vastaavan ulkomaisen tutkinnon ja jotka ovat Kreikan kansalaisia tai Kreikan kansalaisten jälkeläisiä ja joilla on 15 vuoden tarkastuskokemus rahoituksen, laskentatoimen ja oikeuden alalla Kreikassa;

b) Kreikan kansalaiset tai Euroopan yhteisöjen muiden jäsenvaltioiden kansalaiset, i) jotka on hyväksytty harjoittamaan valantehneen kirjanpitäjän tai valantehneen tilintarkastajan ammattia toisessa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa ja jotka tunnustetaan valantehneiksi kirjanpitäjiksi tai valantehneiksi tilintarkastajiksi jossain Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa — — ja ii) joilla on tilintarkastajan tehtävistä 10 vuoden kokemus, joista vähintään kolme vuotta on hankittu Kreikassa."

21 Kolmanneksi velvollisuus suorittaa ensin presidentin asetuksen 226/92 24 §:n 2 momentin mukainen koe poistettiin presidentin asetuksen 121/1993 (FEK A' 53/12.4.1993) 7 §:n 2 momentilla, jonka perusteella presidentin asetuksen 226/1992 24 §:n 2 momentin a ja b kohdassa tarkoitettujen henkilöiden oli toimitettava aiemmin suorittamistaan tilintarkastuksista laatimansa asiakirjat kyseiselle yhdistykselle, jotta toimivaltainen lautakunta voisi tutkia ja arvioida ne.

22 Neljänneksi lain 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) 18 §:n 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

"Kaikkien presidentin asetuksen 226/1992 13 §:ssä tarkoitettuun valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen edellä mainittuun rekisteriin jo kirjattujen henkilöiden, jotka eivät olleet valantehneiden kirjanpitäjien yhdistysen jäseniä 30.4.1993, on suoritettava presidentin asetuksen 226/1992 10 ja 11 §:ssä säädetty ammatillinen tutkinto, ennen kuin heille myönnetään tietty arvo. Nämä kokeet järjestää valvontaneuvosto, joka myös nimittää koelautakunnat. Ne, jotka eivät suorita hyväksytysti edellä mainnittua tutkintoa tai jotka eivät osallistu siihen, poistetaan rekisteristä."

23 Viimeiseksi tämä viimeksi mainittu säännös, jolla otettiin uudelleen käyttöön niiden, jotka haluavat hankkia valantehneen tilintarkastajan hyväksymisen presidentin asetuksen 226/92 24 §:n 2 momentin siirtymäsäännösten perusteella, ammatillisen tutkinnon suorittamista koskeva velvollisuus, poistettiin lain 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994) 3 §:n 2 momentilla, jossa säädetään seuraavaa:

"Lain 2231/1994 (FEK A' 139) 18 §:n 3 momentin jälkeen lisätään 3 a, 3 b ja 3c momentti, joissa säädetään seuraavaa: '3 a. Sellaiset henkilöt, jotka ovat suorittaneet presidentin asetuksen 226/1992 10 §:n 1 momentissa edellytetyn korkeakoulututkinnon ja jotka osoittavat, että he tämän lain julkaisemishetkeen mennessä ovat suorittaneet tarkastustoimintaa Kreikassa 18 vuoden ajan ja että

heidän tehtäväkseen oli uskottu tarkastusten tekeminen Kreikassa 1.1.1989, tai jotka ovat hankkineet hyväksynnän valantehneen kirjanpitäjän tai tilintarkastajan ammatin harjoittamiseen toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Amerikan yhdysvalloissa, Kanadassa, Australiassa, Uudessa-Seelannissa tai Etelä-Afrikassa ja jolla on tarkastustehtävistä 10 vuoden kokemus, joista vähintään kolme vuotta on hankittu 1.1.1989 mennessä Kreikassa, vapautetaan lain 2231/1994 18 §:n 3 momentissa säädetystä tutkinnosta ja heidän katsotaan tulleen lainmukaisesti kirjatuksi presidentin asetuksen 226/1992 13 §:ssä säädettyyn valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen rekisteriin. Valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen valvontaneuvoston on kahden kuukauden määräajassa todennettava, täyttyvätkö edellä esitetyt edellytykset. Tämän momentin edellisissä kohdissa tarkoitettujen valantehneiden tilintarkastajien, joiden valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen valvontaneuvosto ei katso täyttävän kelpoisuusvaatimuksia, on esitettävä uutta tutkimusta varten kirjalliset todisteet kelpoisuudestaan kolmijäseniselle erityislautakunnalle, joka nimitetään talousministerin päätöksellä ja joka koostuu korkeakoulun tilintarkastuksen tai kirjanpidon professorista, kauppakamarin edustajasta sekä valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen tieteellisen neuvoston jäsenestä. Ne henkilöt, joiden erityislautakunta katsoo täyttävän kaikki muut kelpoisuusvaatimukset mutta ei kokemusvuosia koskevaa vaatimusta, kirjataan siten, että heille annetaan avustavan valantehneen tilintarkastajan arvo, ja myöhemmin heille voidaan myöntää valantehneen tilintarkastajan arvo, kun he ovat ensin hankkineet tämän momentin 3 a kohdassa edellytetyn kokemuksen'. — —"

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

24 Kantajat ovat nostaneet Symvoulio tis Epikrateiasissa kanteen 19.1.1995 tehdyn valantehneiden tilintarkastajien yhdistyksen valvontaneuvoston sellaisen päätöksen nro 75 kumoamiseksi, jolla mainittu neuvosto hyväksyi yhdistykseen 60 hakijaa, jotka eivät olleet kuuluneet entiseen valantehneiden kirjanpitäjien yhdistykseen, velvoittamatta heitä suorittamaan ammatillista tutkintoa siitä syystä, että he täyttivät kaikki lain 2231/94 18 §:n 3 a momentissa, sellaisena kuin se on lisättynä lain 2257/94 3 §:n 2 momentilla (jäljempänä lain 2231/94 18 §:n 3 a momentti), esitetyt edellytykset.

25 Jotkut näistä 60 hakijasta, kuten Samothrakis ym., ovat suorittaneet taloudellisen tai kaupallisen korkeakoulututkinnon, he ovat Kreikan kansalaisia ja heillä on 15 vuoden kokemus talouden, laskentatoimen tai oikeuden alalta, kun taas muut ovat Kreikan tai muiden valtioiden kansalaisia, jotka on hyväksytty harjoittamaan valantehneen kirjanpitäjän tai tilintarkastajan ammattia yhteisön jäsenvaltiossa ja jotka ovat harjoittaneet tarkastustoimintaa 10 vuoden ajan, kuten Panagiotidis.

26 Koska kantajat olivat vedonneet lain 2231/94 18 §:n 3 a momentin, joka oli päätöksen nro 75 oikeudellinen perusta, yhteensopivuutta kahdeksannen direktiivin kanssa koskevaan ongelmaan ja koska Symvoulio tis Epikrateias oli epävarma kahdeksannen direktiivin 11 ja 15 artiklan tulkinnasta, tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko kansallinen lainsäätäjä käyttää — — kahdeksannen direktiivin — — 15 artiklan nojalla tässä artiklassa annettua toimivaltaa ja säätää, että eri ryhmiin kuuluvat henkilöt voivat tulla, yleisistä säännöksistä poiketen eli suorittamatta ensin ammatillista tutkintoa, hyväksytyiksi suorittamaan tilinpäätösasiakirjojen tarkastusta, kun kyseinen jäsenvaltio on jo ennen direktiivin antamista perustanut tämän tutkinnon sisäisessä oikeudessaan? Voiko kansallinen lainsäätäjä missään tapauksessa käyttää toimivaltaansa antaa siirtymäsäännöksiä direktiivin edellä mainitun artiklan perusteella useita kertoja ja voiko se varsinkaan tehdä näin 1.1.1991 päättyneen lopullisen määräajan (direktiivin 15 artikla luettuna yhdessä 30 artiklan 2 kohdan kanssa) päättymisen jälkeen?

2) Tarkoitetaanko direktiivin 11 artiklassa vain sitä, että jos jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa tilinpäätösasiakirjojen tarkastusta varten hyväksynnän haluava henkilö on täyttänyt tietyt edellytetyistä kelpoisuusvaatimuksista toisessa jäsenvaltiossa yhdenmukaistamista aikaisemman järjestelmän mukaisesti, jäsenvaltio, jolta hyväksyntää haetaan, voi katsoa näiden kelpoisuus-

vaatimusten täyttyvän tässä viimeksi mainitussa valtiossa tekemättä poikkeusta yleiseen sääntöön, jonka mukaan hyväksyntä annetaan vasta sen jälkeen, kun henkilö on suorittanut hyväksytysti ammatillisen tutkinnon? Vai tarkoittaako kyseinen artikla sitä, että henkilö, jonka jäsenvaltio on yhdenmukaistamista aikaisemman järjestelmänsä mukaisesti hyväksynyt suorittamaan tilinpäätösasiakirjojen tarkastuksia, voi saada vastaavan hyväksynnän toisessa jäsenvaltiossa suorittamatta ammatillista tutkintoa, mutta ainoastaan hänen kelpoisuutensa vastaavuuden todentamisen perusteella?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

27 Ensimmäisellä kysymyksellään, joka jakautuu kahteen osaan, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ensiksi, voiko jäsenvaltio käyttää kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädettyä toimivaltaa sellaisten siirtymäsäännösten antamiseen, joiden perusteella tietyt ammatinharjoittajaryhmät voidaan hyväksyä tarkastamaan tilinpäätösasiakirjoja suorittamatta ensin mainitussa direktiivissä kuvatun kaltaista ammatillista tutkintoa, vaikka tämä jäsenvaltio on perustanut sisäisessä oikeudessaan ammatillisen tutkinnon jo ennen kahdeksannen direktiivin antamista. Toiseksi ja siinä tapauksessa, että vastaus kysymyksen ensimmäiseen osaan on myönteinen, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, voiko kyseinen jäsenvaltio kahdeksannen direktiivin 15 artiklan ja 30 artiklan 2 kohdan yhteisvaikutus huomioon ottaen käyttää mainittua toimivaltaa 1.1.1991 jälkeen ja tehdä näin useita kertoja.

Ensimmäisen kysymyksen ensimmäinen osa

28 Ensimmäisen kysymyksen ensimmäisen osan osalta pääasian kantajat esittävät, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädetyn toimivallan ei pitäisi mahdollistaa

poikkeamista tätä direktiiviä varhaisemmista kansallisista säännöksistä ja niistä yhteisön säännöksistä, joilla perustetaan kirjanpitäjien ammatillisen soveltuvuuden todistamista koskeva yleinen järjestelmä. Tähän toimivaltaan turvautumisen tehtävänä on kantajien mukaan jäsenvaltioiden sisäisessä oikeudessa jo olemassa olevan saavutetun aseman suojelu. Mainittua toimivaltaa ei siis heidän mukaansa voida käyttää oikeudellisena perustana sellaisten uusien kansallisten sääntöjen käyttöön ottamiselle, joilla poiketaan sekä kahdeksannen direktiivin yleisestä järjestelmästä että aikaisemmasta kansallisesta järjestelmästä.

29 Näin ollen ottaen huomioon, että ennen kahdeksannen direktiivin antamista kansallisessa oikeudessa velvoitettiin suorittamaan ammatillinen tutkinto, Kreikan lainsäätäjä ei kantajien mukaan voinut käyttää kahdeksannen direktiivin 15 ja 30 artiklaa vapautuksen mainitusta velvoitteesta myöntämiseen tietyille ammatinharjoittajille.

30 Sitä vastoin sekä Samothrakisin ym:iden että Kreikan hallituksen ja komission mielestä kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa myönnetty toimivalta ei ole riippuvainen jäsenvaltion kahdeksannen direktiivin voimaantuloa aikaisemmista säännöksistä. Tällainen tulkinta voisi mainittujen tahojen mukaan johtaa tämän direktiivin 15 ja 19 artiklassa säädetyt edellytykset täyttävien ammatinharjoittajien syrjivään kohteluun.

31 Komissio täsmentää, että kun Kreikan kahdeksannen direktiivin antamista aikaisemmassa järjestelmässä yhden erityisen tilintarkastajien ryhmän edellytettiin suorittavan tutkinnon, muut tilintarkastajat harjoittivat kahdeksannen direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa suorittamatta sitä ennen hyväksytysti erityistä ammatillista tutkintoa tai kilpailua.

32 Tältä osin pääasian kantajat ovat istunnossa väittäneet, että Kreikan oikeuden mukaan ennen kahdeksannen direktiivin antamista ainoastaan valantehneet

kirjanpitäjät saivat harjoittaa tietynlaista toimintaa ja ettei tämän direktiivin 15 artiklan perusteella säädettyjä siirtymäsäännöksiä siis voida soveltaa pääasian väliintulijoihin.

33 On heti todettava, että kahdeksannen direktiivin 15 artikla on tarkoitettu kaikkia jäsenvaltioita varten. Siinä säädetyn toimivallan käyttöä rajoittavat siis ainoastaan tässä artiklassa säädetyt edellytykset.

34 Näiden edellytysten mukaan kyseinen toimivalta koskee ainoastaan "ammatinharjoittajia, joita ei ole hyväksytty toimivaltaisen viranomaisen hallinnollisella päätöksellä, mutta joilla kuitenkin on kyseisessä jäsenvaltiossa kelpoisuus suorittaa 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteistä tarkastusta ja jotka tosiasiallisesti ovat — — harjoittaneet sellaista toimintaa [siihen asti, kunnes vuosi on kulunut siitä, kun 30 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut säännökset on pantu täytäntöön]".

35 Jos henkilö siis täyttää nämä edellytykset, hänet voidaan hyväksyä kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa myönnettyä toimivaltaa soveltaen ilman, että olisi välttämätöntä tutkia, säädettiinkö kahdeksannen direktiivin antamista aikaisemmassa kansallisessa järjestelmässä velvoitteesta suorittaa erityistä ammatinharjoittajien ryhmää koskeva tutkinto.

36 Pääasian kantajien esittämään perusteluun, sellaisena kuin se on täsmennettynä tämän tuomion 28 kohdassa, vastaamiseksi on kuitenkin huomioitava, että sikäli kuin se, onko ammatinharjoittajalla lupa suorittaa mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteistä tarkastusta, määritettiin kahdeksannen direktiivin antamista aikaisemmassa kansallisessa järjestelmässä, tämän direktiivin 15 artiklassa säädettyjen edellytysten soveltamisen vaikutuksena olisi se, että kun aikaisemmassa kansallisessa järjestelmässä velvoitettiin kahdeksannessa direktiivissä tarkoitetun toiminnan harjoittamista varten suorittamaan hyväksytysti

ammatillinen tutkinto, olisi mainitussa 15 artiklassa tarkoitettujen ammatinharjoittajien, joihin tämän artiklan mahdollisia siirtymäsäännöksiä sovelletaan, joka tapauksessa täytynyt suorittaa menestyksellisesti kyseinen tutkinto.

37 Näin ollen on todettava, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa mahdollistetaan se, että kaikki jäsenvaltiot voivat hyväksyä artiklassa säädetyt edellytykset täyttävät henkilöt eli henkilöt, joilla on kyseisessä jäsenvaltiossa kelpoisuus suorittaa saman direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteinen tarkastus ja jotka harjoittivat tarkastustoimintaa mainitussa 15 artiklassa tarkoitettuun ajankohtaan asti, velvoittamatta heitä ensin suorittamaan hyväksytysti ammatillista tutkintoa.

Ensimmäisen kysymyksen toinen osa

38 Ensimmäisen kysymyksensä toisella osalla, joka itse jakaantuu kahteen alaosaan, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, voiko jäsenvaltio niiden, joita asia koskee, täyttäessä kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa esitetyt kaksi kriteeriä toisaalta käyttää kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa myönnettyä toimivaltaa 1.1.1991 jälkeen ja toisaalta tehdä näin useita kertoja.

39 Ensimmäisen alaosan osalta sekä pääasian kantajat että Espanjan hallitus väittävät ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen enemmistön kannan mukaisesti, että kahdeksannen direktiivin 15 ja 30 artiklasta seuraa, että jäsenvaltiot voivat hyväksyä ammatinharjoittajia mainitun 15 artiklan nojalla 1.1.1991 päättyvän jakson kuluessa.

40 Tältä osin pääasian kantajat täsmentävät, että tässä tapauksessa päätös nro 75 on tehty 19.1.1995 eli aikaan, jolloin kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädetty määräaika oli umpeutunut. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen enemmistön kanta sitä vastoin perustuu lain 2231/94 18 §:n 3 a momenttiin, joka on lisätty lailla 2257/94 23.11.1994 eli samoin myöhemmin kuin 1.1.1991.

41 Omalta osaltaan Samothrakis ym. ja Kreikan hallitus väittävät, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa myönnetään siinä tarkoitetuille ammatinharjoittajille poikkeuksena tämän direktiivin yleisistä säännöksistä sellainen oikeus tulla hyväksytyksi, jota ei voida rajoittaa sen perusteella, että hyväksymisen hankkimiseksi välttämättömien kansallisten säännösten antaminen kyseisessä jäsenvaltiossa mahdollisesti viivästyy.

42 Komissio katsoo osaltaan, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklan sanamuodon mukaisesti tässä artiklassa hyväksymisen hankkimista varten säädetty yhden vuoden määräaika alkaa kulua siitä, kun mainitun direktiivin täytäntöönpanotoimenpiteet, jotka komission mukaan on toteutettu presidentin asetuksella 226/92, sellaisena kuin se on muutettuna presidentin asetuksella 121/93, on tosiasiallisesti pantu täytäntöön. Tältä osin komissio täsmentää, että vaikka lain 2231/94 18 §:n 3 a momentti on julkaistu yli vuosi sen jälkeen, kun Kreikan hallitus pani kahdeksannen direktiivin tosiasiasiallisesti täytäntöön, tämän pykälän on katsottava tulleen annetuksi ajoissa sikäli kuin lainsäätäjä rajoittuu tässä pykälässä palauttamaan taannehtivaa soveltamista varten presidentin asetuksella 121/93 ajoissa annetut siirtymäsäännökset.

43 On heti todettava, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädetään, että tässä artiklassa säädettyä toimivaltaa voidaan käyttää "kunnes vuosi on kulunut siitä, kun 30 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut säännökset on pantu täytäntöön". Vaikka saman direktiivin 30 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden "on saatettava tämän direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset

määräykset voimaan 1 päivään tammikuuta 1988 mennessä", saman artiklan 2 kohdan mukaan ne "voivat säätää, että 1 kohdassa tarkoitettuja säännöksiä ei sovelleta ennen 1 päivää tammikuuta 1990".

44 Tällä viimeisellä säännöksellä mahdollistetaan siis se, että jäsenvaltiot voivat lykätä kahdeksannen direktiivin täytäntöönpanemiseksi tarvittavia toimenpiteitä 1.1.1990 saakka. Tämän perusteella saman direktiivin 15 artiklan vaikutuksena on sen mahdollistaminen, että jäsenvaltio voi käyttää sille säädettyä toimivaltaa siihen saakka, kunnes vuosi on kulunut päivästä, jona kahdeksannen direktiivin täytäntöönpanemiseksi annettuja kansallisia säännöksiä on alettu soveltaa, mikä ei missään tapauksessa saisi olla myöhäisempi kuin 1.1.1990.

45 On ensiksi todettava, että Samothrakisin ym:iden ja Kreikan hallituksen väitettä, jonka mukaan kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa myönnetään siinä tarkoitetuille ammatinharjoittajille oikeus huolimatta siitä, että jäsenvaltion tässä artiklassa säädetyn toimivallan käyttäminen mahdollisesti viivästyy, ei voida hyväksyä. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa, sikäli kuin kahdeksannen direktiivin 15 artiklan mukaan jäsenvaltio "voi" hyväksyä tässä artiklassa tarkoitetun ammatinharjoittajien ryhmän, jäsenvaltioille myönnetään ainoastaan mahdollisuus säätää siirtymäsäännöksiä eli harkintavalta, joka ei jo luonteensakaan puolesta voi olla oikeudellisena perustana niiden oikeuksille, joiden eduksi tätä toimivaltaa mahdollisesti käytetään.

46 Toiseksi komission väitettä, jonka mukaan kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädetty yhden vuoden määräaika alkaa kulua kahdeksannen direktiivin sisäisessä oikeudessa tapahtuvan tosiasiallisen täytäntöönpanon ajankohdasta, ei myöskään voida hyväksyä. Tämän väitteen vaikutuksena olisi, että jäsenvaltion olisi mahdollista turvautua toimivaltaan säätää siirtymäsäännöksiä, joiden välttämättömänä vaikutuksena on direktiivin täydellisen toteuttamisen viivästyttäminen, myös siinä tapauksessa, että direktiivin täytäntöönpano viivästyy.

47 Tältä osin, kuten tämän tuomion 44 kohdassa on todettu, kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädettyä toimivaltaa voidaan käyttää, kunnes vuosi on kulunut siitä päivästä, jona kahdeksannen direktiivin täytäntöönpanemiseksi annettuja kansallisia säännöksiä on alettu soveltaa ja joka ei missään tapauksessa saa olla myöhäisempi kuin 1.1.1990. On katsottava kahdeksannen direktiivin 15 ja 30 artiklan yhteisvaikutuksen olevan tasapainon saavuttaminen toisaalta direktiivin lopullisen tavoitteen, yhdenmukaistetun yhteisön järjestelmän käyttöön ottamisen, ja toisaalta kyseistä toimintaa jo harjoittaneiden ammatinharjoittajien oikeutetun suojelun välillä myöntämällä jäsenvaltioille yhden vuoden aika näihin ammatinharjoittajiin sovellettavien siirtymäsäännösten säätämistä varten.

48 Komission esittämän tulkinnan vaikutuksena olisi tämän tasapainon horjuttaminen sikäli kuin siinä mahdollistettaisiin jäsenvaltioiden säätävän siirtymäsäännöksiä sellaisen määräajan kuluessa, joka alkaisi kulua kyseisen direktiivin sisäisessä oikeudessa tapahtuvan tosiasiallisen täytäntöönpanon ajankohdasta, joka voisi olla säädettyä määräaikaa myöhäisempi.

49 On siis todettava kahdeksannen direktiivin 15 artiklan olevan esteenä sille, että jäsenvaltio käyttää sille säädettyä toimivaltaa hyväksyä poiketen tämän direktiivin yleisistä säännöksistä ammatinharjoittajia velvoittamatta näitä ensin suorittamaan hyväksytysti ammatillista tutkintoa sellaisen yhden vuoden määräajan umpeuduttua, joka alkaa siitä päivästä, jona tämän direktiivin kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä alettiin soveltaa ja joka ei missään tapauksessa saa olla myöhäisempi kuin 1.1.1990.

50 Toisesta alaosasta, joka koskee sitä, voidaanko kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa säädettyä toimivaltaa käyttää useita kertoja, on huomattava tämän kysymyksen perustuvan ajatukseen, että sellaisen kansallisen säännöksen säätäminen, jolla mahdollistetaan se, että toimivaltainen viranomainen voi hyväksyä ammatinharjoittajan mainitun artiklan perusteella, on mainitun toimivallan käyttämistä.

51 Sikäli kuin ne, joita asia koskee, on kuitenkin voitu hyväksyä ainoastaan toimivaltaisen kansallisen viranomaisen päätöksellä, mihin kahdeksannen direktiivin 19 artiklassa sitä paitsi pyritään, voidaan tässä tapauksessa ainoastaan 19.1.1995, eli viimeisen määräajan 1.1.1991 jälkeen, tehtyä päätöstä nro 75 pitää yrityksenä käyttää mainittua toimivaltaa. Ensimmäisen kysymyksen toisen osan toiseen alaosaan ei siis ole tarpeen vastata.

52 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kahdeksannen direktiivin 15 artiklassa sallitaan se, että kaikki jäsenvaltiot antavat sellaisille henkilöille hyväksymisen, jotka täyttävät tässä artiklassa säädetyt edellytykset eli joilla on kyseisessä jäsenvaltiossa kelpoisuus suorittaa 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteinen tarkastus ja jotka harjoittivat tarkastustoimintaa mainitussa 15 artiklassa tarkoitettuun ajankohtaan asti, velvoittamatta heitä ensin suorittamaan ammatillista tutkintoa.

53 Mainittu 15 artikla on kuitenkin esteenä sille, että jäsenvaltio käyttää siinä säädettyä toimivaltaa sellaisen yhden vuoden määräajan jälkeen, joka alkaa kulua päivästä, jona mainitun direktiivin kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä on alettu soveltaa ja joka ei missään tapauksessa saa olla myöhäisempi kuin 1.1.1990.

Toinen kysymys

54 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ennen kaikkea sitä, voivatko ammatinharjoittajat, jotka on hyväksytty toisessa jäsenvaltiossa tarkastamaan tilinpäätösasiakirjoja, hankkia hyväksymisen tämän toiminnan toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvaa harjoittamista varten joutumatta suorittamaan hyväksytysti kahdeksannessa direktiivissä säädetyn kaltaista ammatillista tutkintoa.

55 Pääasian kantajat ja Kreikan hallitus väittävät, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on yksimielisesti katsonut, että kahdeksannen direktiivin 11 artiklassa säädetään ainoastaan, että vastaanottavan jäsenvaltion on arvioitava toisessa jäsenvaltiossa hankittu kelpoisuus ammatillisen hyväksymisen omalla alueellaan tapahtuvaa myöntämistä varten ja että siinä ei mahdollisteta sitä, että vastaanottava valtio myöntää ammatillisen hyväksymisen ilman tutkintoa, sillä kahdeksannen direktiivin muiden säännösten mukaan, joissa vaadittu kelpoisuus määritellään, ammatillisen tutkinnon suorittaminen on ammatillisen hyväksymisen myöntämisen välttämätön edellytys.

56 Ne täsmentävät lisäksi, että kahdeksannen direktiivin 11 artikla koskee ainoastaan mahdollisuutta katsoa hakijan toisessa jäsenvaltiossa hankkima kelpoisuus vastaavaksi eikä toisessa valtiossa hankittujen hyväksymisien tunnustamista.

57 Komissio väittää osaltaan, että sekä kahdeksannen direktiivin 11 artiklan kirjain että sen henki, joilla pyritään toteamaan toisessa jäsenvaltiossa ja vastaanottavassa jäsenvaltiossa hankittujen kelpoisuuksien tosiasiallinen vastaavuus, tukevat tulkintaa, jonka mukaan vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset arvioivat ja päättävät mainittujen kelpoisuuksien vastaavuudesta olematta velvollisia määräämään niitä ammatinharjoittajia, joita asia koskee, suorittamaan mainitun direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua tutkintoa.

58 On heti huomattava, että kahdeksannen direktiivin 11 artikla koskee pääasiallisesti vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen suorittamaa sellaisten henkilöiden "kelpoisuuksien" vastaavuuden määrittämistä, jotka ovat hankkineet kelpoisuutensa osittain tai kokonaan toisessa jäsenvaltiossa.

59 Termiä "kelpoisuus" ei kuitenkaan ole määritelty kahdeksannessa direktiivissä. Tässä yhteydessä ei voida katsoa, että mainitun direktiivin 11 artiklassa tarkoitettu

kelpoisuus vastaa jokaista tämän direktiivin 4 artiklassa säädettyä eri vaatimusta, joihin ammatillisen tutkinnon suorittaminen sisältyy. Sitä vastoin mainitun ilmaisun käyttö mahdollistaa vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille sen, jota asia koskee, ominaisuuksien kokonaisarvioinnin, joka toisaalta ei velvoita niitä vaatimaan siltä, jota asia koskee, tämän valtion ammatillisen tutkinnon hyväksyttävää suorittamista tai sitä, että hän on suorittanut tällaisen tutkinnon hyväksytysti toisessa jäsenvaltiossa.

60 On lisäksi täsmennettävä, että kahdeksannen direktiivin 11 artiklassa tarkoitetun vastaavuuden määrittäminen perustuu tosiseikkoja koskevaan arviointiin eikä tietyn kelpoisuuden vastaavuuden muodolliseen toteamiseen. Tältä osin on täsmennettävä, että toisessa jäsenvaltiossa säännellyn ammatin harjoittamista varten hankittujen hyväksymisien tunnustamisesta säädetään vähintään kolmivuotisesta ammatillisesta korkeammasta koulutuksesta annettujen tutkintotodistusten tunnustamista koskevasta yleisestä järjestelmästä 21 päivänä joulukuuta 1988 annetussa neuvoston direktiivissä 89/48/ETY (EYVL 1989, L 19, s. 16). Vaikka tätä direktiiviä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, koskee ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys kuitenkin direktiivin 89/48 antamista aikaisemmin annetun kahdeksannen direktiivin tulkintaa. Kaiken lisäksi, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa todennut, kahdeksannen direktiivin johdantoosan 12. perustelukappaleessa todetaan selvästi, ettei tämä direktiivi koske "[tilinpäätösasiakirjojen] tarkastukseen muiden jäsenvaltioiden kansalaisille annetun hyväksymisen tunnustamis[ta]", josta tämän perustelukappaleen mukaan säädetään erikseen.

61 Lisäksi, ja jotta toiseen esitettyyn kysymykseen voidaan vastata, on täsmennettävä, että kahdeksannen direktiivin 11 artiklassa käytetyn toimivallan käyttöä ei ole rajoitettu ainoastaan kahdeksannen direktiivin antamista aikaisemman järjestelmän mukaisesti hankittujen kelpoisuuksien vastaavuuden arvioimiseen ja että vastaavuuden arvioimisen ei pitäisi olla riippuvainen siitä ajankohdasta, jolloin kyseiset kelpoisuudet on hankittu, eli siitä, onko ne hankittu ennen kahdeksannen direktiivin täytäntöönpanoa vai sen jälkeen.

62 Kahdeksannen direktiivin 11 artiklassa tarkoitetun arvioinnin luonteen osalta on katsottava, että kun vastaavuuden tutkimista koskevia erityisiä säännöksiä ei ole, toimivaltaisten viranomaisten on suoritettava mainittu tutkimus EY:n perustamissopimuksessa ja erityisesti sijoittautumisen vapautta koskevissa säännöissä jäsenvaltioille asetettuja velvoitteita noudattaen.

63 EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) perusteella jäsenvaltion, jolle on jätetty hakemus sellaisen ammatin harjoittamiseksi, jonka harjoittamisen edellytyksenä kansallisen oikeuden mukaan on tutkintotodistus tai ammatillinen pätevyys, on otettava huomioon sellaiset tutkintotodistukset, todistukset ja muut muodollista kelpoisuutta osoittavat asiakirjat, jotka asianomainen on hankkinut harjoittaakseen kyseistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa, vertaamalla kyseisten tutkintotodistusten osoittamaa kelpoisuutta ja kansallisissa säännöissä vaadittuja tietoja ja taitoja (ks. asia C-340/89, Vlassopoulou, tuomio 7.5.1991, Kok. 1991, s. I-2357, 16 kohta; asia C-232/99, komissio v. Espanja, tuomio 16.5.2002, Kok. 2002, s. I-4235, 21 kohta ja asia C-313/01, Morgenbesser, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13467, 57 kohta).

64 Jos tämän vertailun tuloksena todetaan, että ulkomaisen tutkintotodistuksen osoittamat tiedot ja taidot vastaavat kansallisissa säännöksissä vaadittuja tietoja ja taitoja, jäsenvaltion on myönnettävä, että kyseinen tutkintotodistus täyttää niissä vaaditut edellytykset (em. asia Vlassopoulou, tuomion 19 kohta).

65 Jos sitä vastoin ilmenee, että nämä tiedot ja taidot ja kansallisissa säännöksissä vaaditut tiedot ja taidot vastaavat toisiaan ainoastaan osittain, vastaanottavalla jäsenvaltiolla on oikeus vaatia asianomaista henkilöä osoittamaan, että hän on hankkinut puuttuvat tiedot ja taidot. Tällöin toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on arvioitava, kelpaavatko vastaanottavassa jäsenvaltiossa joko opintojen

tai käytännön kokemuksen yhteydessä hankitut tiedot sen osoittamiseen, että asianomainen henkilö on hankkinut puuttuvat tiedot (em. asia Vlassopoulou, tuomion 20 kohta).

66 Sikäli kuin niille, joita asia koskee, päätöksellä nro 75 myönnetyt hyväksymiset ovat perustuneet kahdeksannen direktiivin 11 artiklan kansallisiin täytäntöönpanosäännöksiin, on kansallisen tuomioistuimen asiana päättää, onko mainitut, lain 2231/94 18 §:n 3 a momentin ja päätöksen nro 75 yhteisvaikutuksesta annetut hyväksymiset suoritettu edellä mainittujen periaatteiden mukaisesti.

67 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kahdeksannen direktiivin 11 artiklassa sallitaan se, että vastaanottava jäsenvaltio hyväksyy mainitun direktiivin mukaisesti ammatinharjoittajat, jotka on jo hyväksytty toisessa jäsenvaltiossa, harjoittamaan tilinpäätösasiakirjojen lakisääteistä tarkastusta velvoittamatta heitä suorittamaan ammatillista tutkintoa, jos mainitun vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset katsovat, että heidän kelpoisuutensa vastaavat vastaanottavan valtion lainsäädännössä vaadittua kelpoisuutta.

Oikeudenkäyntikulut

68 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **ETY:n perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä 10 päivänä huhtikuuta 1984 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 84/253/ETY 15 artiklassa sallitaan se, että kaikki jäsenvaltiot antavat sellaisille henkilöille hyväksymisen, jotka täyttävät tässä artiklassa säädetyt edellytykset eli joilla on kyseisessä jäsenvaltiossa kelpoisuus suorittaa 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen asiakirjojen lakisääteinen tarkastus ja jotka harjoittivat tarkastustoimintaa mainitussa 15 artiklassa tarkoitettuun ajankohtaan asti, velvoittamatta heitä ensin suorittamaan ammatillista tutkintoa.**

Mainittu 15 artikla on kuitenkin esteenä sille, että jäsenvaltio käyttää siinä säädettyä toimivaltaa sellaisen yhden vuoden määräajan jälkeen, joka alkaa kulua päivästä, jona mainitun direktiivin kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä on alettu soveltaa ja joka ei missään tapauksessa saa olla myöhäisempi kuin 1.1.1990.

2) **Kahdeksannen direktiivin 84/253 11 artiklassa sallitaan se, että vastaanottava jäsenvaltio hyväksyy mainitun direktiivin mukaisesti ammatinharjoittajat, jotka on jo hyväksytty toisessa jäsenvaltiossa, harjoittamaan tilinpäätösasiakirjojen lakisääteistä tarkastusta velvoittamatta heitä suorittamaan ammatillista tutkintoa, jos mainitun vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset katsovat, että heidän kelpoisuutensa vastaavat vastaanottavan valtion lainsäädännössä vaadittua kelpoisuutta.**

Allekirjoitukset