DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 7 oktober 2004 *

I mål C-255/01,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG,

som framställts av Symvoulio tis Epikrateias (Grekland), genom beslut av den 12 juni 2001 som inkom till domstolen den 3 juli 2001, i målet mellan

Panagiotis Markopoulos m.fl.

och

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Rättegångsspråk: grekiska.

ytterligare deltagare i rättegången:

Georgios Samothrakis m.fl.

och

Christos Panagiotidis,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr och K. Schiemann (referent),

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 11 februari 2004,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

— Panagiotis Markopoulos m.fl., genom N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis och K. Giannakopoulos, Dikigoroi,

— Soma Orkoton Elegkton, genom A. Kalogeras, Dikigoros,

— Georgios Samothrakis m.fl., genom C. Politis och N. Skandamis, Dikigoroi,

— Christos Panagiotidis, genom M. Bachas, Dikigoros,

— Greklands regering, genom E.-M. Mamouna och S. Spyropoulos, båda i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom S. Ortiz Vaamonde och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Patakia och C. Schmidt, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 april 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artiklarna 11 och 15 i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av

räkenskaper (EGT L 126, s. 20; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 73) (nedan kallat åttonde direktivet).

2 Begäran har ingetts inom ramen för en tvist mellan Panagiotis Markopoulos m.fl., å ena sidan, och Ypourgos Anaptyxis (minister för utvecklingsfrågor) och Soma Orkoton Elegkton (nedan kallat samfundet för auktoriserade revisorer), å andra sidan. Georgios Samothrakis m.fl. och Christos Panagiotidis har deltagit i förfarandet. Tvisten rör samfundets beslut att skriva in 60 personer, däribland Georgios Samothrakis m.fl. och Christos Panagiotidis, i samfundets register, utan att de behöver avlägga en yrkesexamen, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 4 i åttonde direktivet.

3 Den nationella domstolen har huvudsakligen begärt att domstolen skall fastställa omfattningen av den behörighet som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet, enligt vilken en medlemsstat kan godkänna vissa kategorier av personer för att utföra revision av räkenskaper utan att dessa behöver ha avlagt en yrkesexamen. Den nationella domstolen vill även få klarhet i huruvida dispensen från kravet på examen i fråga om de personer som redan har erhållit godkännande i en annan medlemsstat under alla omständigheter kan vara motiverad enligt artikel 11 i åttonde direktivet.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

4 I första, andra, tredje och fjärde skälen i åttonde direktivet anges följande:

"Enligt direktiv 78/660/EEG skall årsbokslutet i vissa företagsformer revideras av en eller flera personer som är behöriga att företa sådan revision. ...

Direktivet har kompletterats med direktiv 83/349/EEG ... om sammanställd redovisning.

Kvalifikationskraven måste harmoniseras i fråga om de personer som är behöriga att genomföra lagstadgad revision av räkenskaper. Det bör säkerställas att sådana personer är oberoende och har ett gott anseende.

Genom en yrkesexamen måste en hög nivå garanteras när det gäller de teoretiska kunskaper och den förmåga att praktiskt tillämpa kunskaperna som behövs för en lagstadgad revision av räkenskaper."

5 I sjätte skälet i åttonde direktivet anges följande:

"Medlemsstaterna måste ... ges rätt att besluta om övergångsbestämmelser till förmån för yrkesmässigt verksamma personer."

6 I nionde skälet i samma direktiv anges följande:

"En medlemsstat får godkänna personer som utanför den staten har förvärvat kvalifikationer som är likvärdiga med dem som föreskrivs i detta direktiv."

7 Med hänsyn till rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17) och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 59), vilka omnämns i första respektive andra skälet i åttonde direktivet, stadgas följande i artikel 1.1 i åttonde direktivet:

"De samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv skall vidtas i fråga om sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som avser personer, vilka skall:

a) utföra lagstadgad granskning av bolags och andra företags årsbokslut samt verifiera att innehållet i förvaltningsberättelserna är förenligt med årsboksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten,

b) utföra lagstadgad granskning av sammanställda bokslut och verifiera att innehållet i de sammanställda förvaltningsberättelserna är förenligt med de sammanställda boksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten."

8 Enligt artikel 2 i åttonde direktivet får lagstadgad revision av de i artikel 1.1 i samma direktiv angivna handlingarna endast utföras av personer som godkänts att utföra sådan revision. Enligt artikel 4 i direktivet får ett sådant godkännande som regel endast ges en fysisk person om denne "efter att ha kvalificerat sig för tillträde till universitetsstudier har genomgått en teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt

en statligt organiserad eller godkänd yrkesexamen som är jämförbar med slutexamen från ett universitet".

9 I artikel 11.1 i åttonde direktivet föreskrivs dock följande:

"Myndigheterna i en medlemsstat får godkänna personer som helt eller delvis har förvärvat sina kvalifikationer i någon annan stat, om dessa personer uppfyller följande två villkor:

a) en behörig myndighet skall finna att deras kompetens är likvärdig med den som krävs enligt medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med detta direktiv, och

b) de skall ha styrkt att de har sådana juridiska kunskaper som i medlemsstaten krävs för lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna. Myndigheterna i medlemsstaten behöver dock inte fordra att sådana kunskaper styrks, om myndigheterna finner att de juridiska kunskaper som har förvärvats i en annan stat är tillräckliga."

10 Artiklarna 12–19 i åttonde direktivet avser övergångsreglerna. I artikel 15 i direktivet stadgas följande:

"Intill ett år efter den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas får de yrkesutövare som inte har godkänts genom förvaltningsbeslut

av en behörig myndighet, men som i en medlemsstat ändå har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och som faktiskt har utfört sådan revision fram till den nämnda tidpunkten, godkännas av medlemsstaten enligt detta direktiv."

11 I artikel 19 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

"De i artik[larna] 15 och 16 nämnda yrkesutövarna och de i artikel 18 nämnda personerna får med avvikelse från artikel 4 godkännas, endast om de enligt behöriga myndigheters uppfattning är lämpliga att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och har kvalifikationer som är likvärdiga med dem som innehas av personer som godkänns enligt artikel 4."

12 I artikel 30.1 och 30.2 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall före den 1 januari 1988 sätta i kraft de lagar och andra författningar som behövs för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om det.

2. Medlemsstaterna får föreskriva att de i punkt 1 avsedda bestämmelserna skall tillämpas först från den 1 januari 1990."

Den nationella lagstiftningen

13 Som den nationella domstolen har förklarat var revision av räkenskaper, innan åttonde direktivet antogs, i Grekland förbehållen auktoriserade bokhållare i fråga om vissa kategorier av verksamhet. Bokhållarna skulle vara inskrivna i ett register hos Soma Orkoton Logiston (nedan kallat samfundet för auktoriserade bokhållare). I artikel 10.6 i lagdekret nr 3329/55 (FEK A' 230) föreskrevs att tillsynsnämnden inom samfundet för auktoriserade bokhållare, för att kontrollera kunskaperna hos dem som ansökte om auktorisation, kunde låta dem genomgå härför avsedda kunskapsprov. Genom artikel 2 i kungligt dekret nr 737/61 (FEK A' 186) infördes det ett allmänt krav på att alla sökande först skulle genomgå ett inträdesprov.

14 Enligt artikel 2 i lagdekret nr 3329/55 beviljades de auktoriserade bokhållarna "exklusiv" behörighet, som till en början avsåg revision av offentlig verksamhet. Därefter utvidgades denna behörighet gradvis till att omfatta revision i olika offentliga företag som bildats som aktiebolag och olika kategorier av privatägda aktiebolag. De auktoriserade bokhållarna hade även en "fakultativ" behörighet enligt artikel 3 i lagdekret nr 3329/55, eftersom de kunde utses att utföra revision i alla slags bolag och alla slags juridiska personer som angavs i civillagen.

15 Det fanns även bokhållare som endast fick utöva sådan verksamhet som inte var förbehållen auktoriserade bokhållare, utan att de först behövde genomgå ett inträdesprov eller avlägga en examen. Denna kategori yrkesutövare, så kallade vanliga bokhållare, bestod inte bara av grekiska medborgare som utövade sådan verksamhet, utan även av personer som godkänts för sådan verksamhet i andra stater.

16 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de nationella reglerna ändrades vid ett flertal tillfällen för att införliva åttonde direktivet med nationell rätt.

17 För det första ändrades lagdekret nr 3329/55 genom presidentdekret nr 15/89 om anpassning av lagstiftningen om auktoriserade bokhållare till bestämmelserna i åttonde direktivet (FEK A' 5/5.1.1989). I syfte att anpassa de nationella reglerna till åttonde direktivet infördes i artikel 10 i lagdekret nr 3329/55, i ändrad lydelse, närmare preciseringar om skyldigheten att först avlägga en examen för att erhålla medlemskap i samfundet, samtidigt som den institutionella strukturen i samfundet för auktoriserade bokhållare i huvudsak bibehölls. Det föreskrevs även i artikel 10.9 i lagdekret nr 3329/55, i ändrad lydelse, en möjlighet att utse personer som erhållit yrkesgodkännande av myndigheterna i en annan medlemsstat till auktoriserade bokhållare, förutsatt att deras kvalifikationer ansågs likvärdiga med de kvalifikationer som innehades av de personer som utsetts eller befordrats till auktoriserade bokhållare i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel och att de först avlagt en examen.

18 I artikel 6.3 och 6.4 i presidentdekret nr 15/89 föreskrevs det övergångsbestämmelser som gav möjlighet att, fram till den 1 januari 1990, som auktoriserad bokhållare utse, utan att de behövde avlägga en examen, de yrkesutövare som kunde styrka att de i Grekland utfört lagstadgad revision av bolags årsbokslut eller koncernföretags sammanställda bokslut, på villkor att de hade universitetsexamen och bedömdes vara lämpliga att utföra lagstadgad revision av räkenskaper.

19 För det andra ersattes samfundet för auktoriserade bokhållare med samfundet för auktoriserade revisorer till följd av lag nr 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) och presidentdekret nr 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992). I artikel 10 i presidentdekret nr 226/92 anges villkoren för att bli medlem i det nya samfundet och det föreskrevs däri att det utgör ett krav för medlemskap att yrkesexamen har avlagts, vilken

regleras i detalj i artikel 11 i presidentdekret nr 226/92. I artikel 24.4 i nämnda dekret föreskrevs dock att auktoriserade bokhållare som redan var medlemmar i samfundet för auktoriserade bokhållare skulle ha rätt att bli inskrivna i det nya samfundet för auktoriserade revisorer.

20 I artikel 24.2 i presidentdekret nr 226/92 föreskrevs följande övergångsbestämmelser:

"2. I ovannämnda register för auktoriserade revisorer skall dessutom de personer skrivas in som anges nedan, på villkor att de inkommit med ansökan inom sex månader från kungörandet av förevarande presidentdekret och att de avlagt en examen i enlighet med bestämmelserna i följande punkt:

a) Personer som vid universitet i Grekland har erhållit examensbevis över högre utbildning i ämnen som rör ekonomi, handel eller näringsliv, eller som erhållit likvärdigt examensbevis vid läroanstalt utomlands, samt har grekiskt medborgarskap eller är av grekisk härkomst och har 15 års erfarenhet av revisionsverksamhet inom sektorn för ekonomi, redovisning och juridik i Grekland.

b) Grekiska medborgare och medborgare i andra medlemsstater i Europeiska gemenskaperna som i) har tillstånd att utöva verksamhet som auktoriserade bokhållare eller auktoriserade revisorer i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskaperna och är erkända auktoriserade bokhållare eller auktoriserade revisorer i ett land i Europeiska gemenskaperna ... samt ii) har 10 års erfarenhet av revisionsverksamhet, varav åtminstone 3 år i Grekland."

21 För det tredje avskaffades skyldigheten att först avlägga en examen, vilken föreskrevs i artikel 24.2 i presidentdekret nr 226/92, genom artikel 2.7 i presidentdekret nr 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993). Enligt denna artikel skulle de personer som omfattades av artikel 24.2 a och b i presidentdekret nr 226/92 inkomma med arbetsdokument avseende revisioner som de utfört i sin yrkesverksamhet, för att dessa skulle kunna granskas och bedömas av behörig nämnd.

22 För det fjärde föreskrevs följande i artikel 18.3 i lag nr 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994):

"Den som redan är inskriven i det register hos samfundet för auktoriserade revisorer som avses i artikel 13 i presidentdekret nr 226/92, och som inte var medlem i samfundet för auktoriserade bokhållare den 30 april 1993, skall avlägga en sådan yrkesexamen som föreskrivs i artiklarna 10 och 11 i presidentdekret nr 226/92 innan de placeras i en tjänstekategori. Examen anordnas av tillsynsnämnden som även utser examinationsnämnder. De som inte har godkänts eller inte har deltagit i ovannämnda examen, avförs från registret."

23 Genom sistnämnda bestämmelse återinfördes skyldigheten att avlägga en yrkesexamen för dem som sökte auktorisation som revisor i enlighet med övergångsbestämmelserna i artikel 24.2 i presidentdekret nr 226/92. Nämnda bestämmelse upphävdes slutligen genom artikel 3.2 i lag nr 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), i vilken följande föreskrivs:

"Efter artikel 18.3 i lag nr 2231/94 (FEK A' 139), införs artikel 18.3a, 18.3b och 18.3c, enligt följande: '3a) Innehavare av sådant examensbevis över högre utbildning som avses i artikel 10.1 i presidentdekret nr 226/92, som kan styrka att de vid offentliggörandet av denna lag under 18 år utfört revisionsarbete i Grekland och att

de den 1 januari 1989 hade i uppdrag att utföra revision i Grekland, är undantagna från kravet på examen enligt artikel 18.3 i lag nr 2231/94 och skall anses lagenligt inskrivna i registret hos samfundet för auktoriserade revisorer som avses i artikel 13 i presidentdekret nr 226/92. Detsamma skall gälla för dem som godkänts att utöva yrkesmässig verksamhet som auktoriserade bokförare eller auktoriserade revisorer i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i USA, Kanada, Australien, Nya Zeeland eller Sydafrika, och som den 1 januari 1989 har 10 års erfarenhet av revisionsverksamhet, varav åtminstone 3 år i Grekland. Huruvida dessa villkor är uppfyllda skall bedömas inom två månader av tillsynsnämnden i samfundet för auktoriserade revisorer. De auktoriserade revisorer som avses ovan i denna punkt, och som av tillsynsnämnden i samfundet för auktoriserade revisorer inte anses ha erforderliga kvalifikationer, får lämna sina merithandlingar för omprövning av en särskild nämnd. Denna nämnd utses genom beslut av ministern för samhällsekonomi och består av tre ledamöter, varav en skall vara universitetsprofessor i revision eller bokföring, en skall vara representant för handelskammaren och en skall vara ledamot i det vetenskapliga rådet inom samfundet för auktoriserade revisorer. De personer som av den särskilda nämnden bedöms ha erforderliga kvalifikationer, men som inte uppfyller kraven på tidigare erfarenhet av revisionsverksamhet, registreras som assisterande auktoriserade revisorer. För befordran till auktoriserad revisor krävs att dessa personer skaffar sig den yrkeserfarenhet som krävs enligt punkt 3a i denna artikel. ...' "

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

24 Sökandena har vid Symvoulio tis Epikrateias väckt talan om ogiltigförklaring av beslut nr 75, fattat av tillsynsnämnden i samfundet för auktoriserade revisorer den 19 januari 1995. Genom beslutet tillät nämnden 60 sökande som inte tillhörde det tidigare samfundet för auktoriserade bokhållare att bli medlemmar i samfundet för auktoriserade revisorer, utan att de behövde avlägga en yrkesexamen, på grund av att de ansågs uppfylla alla de villkor som föreskrivs i artikel 18.3a i lag nr 2231/94, vilken införts genom artikel 3.2 i lag nr 2257/94 (nedan kallad artikel 18.3a i lag nr 2231/94).

25 Av dess. 60 sökande hade vissa examensbevis över högre utbildning i ekonomi eller handel, grekiskt medborgarskap och 15 års erfarenhet inom sektorn för ekonomi, redovisning eller juridik, vilket var fallet med Georgios Samothrakis m.fl., medan andra var grekiska medborgare eller medborgare i andra stater som godkänts att utöva yrkesverksamhet som auktoriserade bokhållare eller auktoriserade revisorer i en annan medlemsstat och utfört revision under 10 år, vilket var fallet med Christos Panagiotidis.

26 Sökandena har tagit upp frågan huruvida det är förenligt med åttonde direktivet att ge dispens från kravet på yrkesexamen i enlighet med artikel 18.3a i lag nr 2231/94, vilken utgjorde rättslig grund för beslut nr 75. Symvoulio tis Epikrateias anser att det föreligger oklarhet om hur artiklarna 11 och 15 i åttonde direktivet skall tolkas och beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Kan den nationella lagstiftaren med stöd av artikel 15 i ... åttonde direktiv[et] ... använda sig av sin behörighet enligt denna artikel och föreskriva att vissa personkategorier får godkännas för att utföra revision av räkenskaper med avvikelse från gällande bestämmelser, det vill säga utan att dessa personer först avlagt yrkesexamen, när medlemsstaten i fråga, redan innan direktivet antogs, i sin nationella lagstiftning hade infört en skyldighet att avlägga sådan examen? Oavsett detta, kan den nationella lagstiftaren vid upprepade tillfällen använda sig av sin behörighet att anta övergångsbestämmelser enligt ovannämnda artikel i direktivet, i synnerhet efter utgången den 1 januari 1991 av den däri föreskrivna tidsfristen (artikel 15 jämförd med artikel 30.2 i direktivet)?

2) Har artikel 11 i direktivet endast den innebörden att, när någon som ansöker om godkännande att utföra revision av räkenskaper i en medlemsstat i Europeiska unionen har förvärvat en del av de erforderliga kvalifikationerna i en annan medlemsstat och enligt de regler som gällde före harmoniseringen, den medlemsstat där godkännande söks kan anse dessa kvalifikationer vara

förvärvade i denna stat utan att behöva förordna om undantag från huvudregeln att godkännande endast får meddelas efter avlagd yrkesexamen? Eller skall artikel 11 i direktivet tolkas så, att den som, enligt de regler som gällde före harmoniseringen, i en medlemsstat godkänts för att utföra revision av räkenskaper kan få motsvarande godkännande i en annan medlemsstat endast efter en kontroll av att kvalifikationerna är likvärdiga och utan att denne behöver avlägga yrkesexamen?"

Bedömning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

27 Den nationella domstolen har ställt den första frågan, vilken består av två delar, för att få klarhet i huruvida en medlemsstat kan använda sig av behörigheten som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet för att anta övergångsbestämmelser, med stöd av vilka vissa kategorier av yrkesutövare får godkännas för att utföra revision av räkenskaper utan att dessa personer först avlagt en sådan yrkesexamen som föreskrivs i nämnda direktiv, när medlemsstaten i fråga i sin nationella lagstiftning hade infört en skyldighet att avlägga sådan yrkesexamen redan innan åttonde direktivet antogs. Vidare vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida den berörda medlemsstaten, för det fall den första delen av frågan skall besvaras jakande, enligt artikel 15 jämförd med artikel 30.2 i åttonde direktivet kan använda sig av denna behörighet efter den 1 januari 1991 och vid upprepade tillfällen.

Den första frågans första del

28 Beträffande den första frågans första del, har sökandena i målet vid den nationella domstolen gjort gällande att behörigheten som föreskrivs i artikel 15 i åttonde

direktivet inte bör anses medge avvikelser från nationella bestämmelser som hade antagits innan direktivet antogs eller avvikelser från de gemenskapsbestämmelser varigenom det införs allmänna regler om behörighetsintyg för bokhållare. Behörigheten skall användas i syfte att skydda rättigheter som redan har förvärvats i medlemsstaternas nationella rättsordningar. Följaktligen får denna behörighet inte användas som rättslig grund för att införa nya nationella bestämmelser som avviker från såväl de allmänna bestämmelserna i åttonde direktivet som redan existerande nationella bestämmelser.

29 Med hänsyn till att det i nationell lagstiftning, före antagandet av åttonde direktivet, redan föreskrevs en skyldighet att avlägga en yrkesexamen, kan den grekiska lagstiftaren inte åberopa artiklarna 15 och 30 i åttonde direktivet för att bevilja vissa yrkesutövare dispens från denna skyldighet.

30 Såväl Georgios Samothrakis m.fl. som den grekiska regeringen och kommissionen är däremot av den uppfattningen att tillämpningen av den behörighet som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet inte är avhängig de lagbestämmelser som fanns i medlemsstaterna innan åttonde direktivet trädde i kraft. En sådan tolkning skulle kunna medföra diskriminering av de yrkesutövare som uppfyller villkoren i artiklarna 15 och 19 i direktivet.

31 Kommissionen har angett att enligt de grekiska bestämmelser som var i kraft före antagandet av åttonde direktivet var en särskild kategori personer som ägnade sig åt revision av räkenskaper skyldig att avlägga examen, medan andra personer kunde utföra revisionsverksamhet som omfattades av åttonde direktivets tillämpningsområde utan att först ha avlagt yrkesexamen eller genomgått andra särskilda inträdesprov.

32 Sökandena i målet vid den nationella domstolen gjorde i det avseendet gällande vid förhandlingen att före antagandet av åttonde direktivet kunde enligt grekisk rätt

endast auktoriserade bokhållare utöva viss verksamhet och att de ytterligare deltagarna i rättegången vid den nationella domstolen följaktligen inte borde kunna dra fördel av de övergångsbestämmelser som antogs med stöd av artikel 15 i åttonde direktivet.

33 Domstolen konstaterar att artikel 15 i åttonde direktivet är riktad till alla medlemsstater. Utövandet av den behörighet som föreskrivs i denna artikel begränsas således endast av de villkor som anges i denna artikel.

34 Enligt dessa villkor avser behörigheten i fråga endast "de yrkesutövare som inte har godkänts genom förvaltningsbeslut av en behörig myndighet, men som i en medlemsstat ändå har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och som faktiskt har utfört sådan revision fram till [intill ett år efter den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas]".

35 Om en person uppfyller dessa villkor, kan han eller hon följaktligen erhålla ett godkännande med tillämpning av den behörighet som ges i artikel 15 i åttonde direktivet. Det är inte nödvändigt att undersöka i vilken mån det i de nationella regler som var i kraft före antagandet av åttonde direktivet föreskrevs en skyldighet för en viss kategori av yrkesutövare att avlägga examen.

36 För att bemöta det argument som anförts av sökandena i målet vid den nationella domstolen, vilket anges i punkt 28 i förevarande dom, påpekar domstolen dock följande. Eftersom det var enligt de nationella bestämmelser som var i kraft före antagandet av åttonde direktivet som det fastställdes huruvida en yrkesutövare fick utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 i direktivet angivna handlingarna, skulle en tillämpning av villkoren i artikel 15 i direktivet medföra att de yrkesutövare som omnämns i artikel 15, som personer som eventuellt kan dra fördel av övergångsbestämmelserna i denna artikel, under alla omständigheter skulle ha varit

tvungna att avlägga en yrkesexamen, när det enligt de tidigare gällande nationella bestämmelserna förelåg en skyldighet att avlägga en sådan yrkesexamen för att kunna utöva den verksamhet som avses i åttonde direktivet.

37 Under dessa omständigheter konstaterar domstolen att det enligt artikel 15 i åttonde direktivet är tillåtet för alla medlemsstater att godkänna de personer som uppfyller de villkor som anges i denna artikel, det vill säga de personer som i den berörda medlemsstaten har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 i direktivet angivna handlingarna och som har utfört sådan revision fram till det datum som avses i artikel 15, utan att kräva att de först avlägger en yrkesexamen.

Den första frågans andra del

38 Genom den första frågans andra del, vilken i sig består av två delar, vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida en medlemsstat, när de berörda personerna uppfyller de två kriterier som anges i artikel 15 i åttonde direktivet, dels får åberopa den behörighet som följer av artikel 15 i åttonde direktivet efter den 1 januari 1991, dels får göra det vid upprepade tillfällen.

39 Beträffande den första delfrågan anser både sökandena i målet vid den nationella domstolen och den spanska regeringen, liksom majoriteten av ledamöterna i den nationella domstolen, att det följer av artiklarna 15 och 30 i åttonde direktivet att en medlemsstat kan godkänna yrkesutövare med stöd av artikel 15 under en period som inte får sträcka sig längre än till den 1 januari 1991.

40 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har i det avseendet uppgett att i förevarande fall fattades beslut nr 75 den 19 januari 1995, det vill säga vid ett datum då tidsfristen som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet hade löpt ut. Majoriteten av ledamöterna i den nationella domstolen har däremot utgått från artikel 18.3a i lag nr 2231/94, vilken infördes den 23 november 1994 genom lag nr 2257/94, det vill säga även i det fallet vid ett datum efter den 1 januari 1991.

41 Georgios Samothrakis m.fl. och den grekiska regeringen har hävdat att artikel 15 i åttonde direktivet medför en rätt för de yrkesutövare som avses där att erhålla ett godkännande, genom undantag från de allmänna bestämmelserna i direktivet. Denna rätt kan inte inskränkas på grund av ett eventuellt dröjsmål från den berörda medlemsstatens sida när det gäller att anta de nationella bestämmelser som krävs för att erhålla godkännande.

42 Kommissionen anser att enligt ordalydelsen i artikel 15 i åttonde direktivet börjar tidsfristen på ett år för att erhålla godkännande som föreskrivs i denna artikel att löpa det datum då bestämmelserna för att införliva direktivet faktiskt börjar tillämpas. Enligt kommissionen skedde införlivandet genom presidentdekret nr 226/92, i dess lydelse enligt presidentdekret nr 121/93. Kommissionen har i det avseendet angett att även om artikel 18.3a i lag nr 2231/94 offentliggjordes mer än ett år efter det datum då den grekiska regeringen faktiskt införlivade åttonde direktivet, skall denna artikel anses ha antagits i tid, eftersom lagstiftaren genom denna artikel enbart reaktiverade de övergångsbestämmelser som antogs i rätt tid genom presidentdekret nr 121/93, för att tillämpa dessa med retroaktiv verkan.

43 Domstolen noterar att det i artikel 15 i åttonde direktivet stadgas att den behörighet som föreskrivs i denna artikel kan användas "[i]ntill ett år efter den tidpunkt då de i artikel 30.2 avsedda bestämmelserna skall börja tillämpas". I artikel 30.1 i samma direktiv föreskrivs visserligen att medlemsstaterna "skall före den 1 januari 1988 sätta i kraft de lagar och andra författningar som behövs för att följa detta direktiv",

men enligt artikel 30.2 "får [medlemsstaterna] föreskriva att de i punkt 1 avsedda bestämmelserna skall tillämpas först från den 1 januari 1990".

44 Sistnämnda bestämmelse medger således att medlemsstaterna skjuter upp tillämpningen av de bestämmelser som krävs för att slutföra införlivandet av åttonde direktivet till den 1 januari 1990. Med stöd av denna bestämmelse innebär artikel 15 i direktivet att en medlemsstat får använda den behörighet som föreskrivs i denna artikel upp till ett år efter det datum då de nationella bestämmelserna varigenom åttonde direktivet införlivas börjar tillämpas. Detta datum får dock under alla omständigheter inte vara senare än den 1 januari 1990.

45 Det skall påpekas att domstolen inte kan godta det argument som anförts av Georgios Samothrakis m.fl. och den grekiska regeringen, enligt vilket artikel 15 i åttonde direktivet medför en rättighet för de yrkesutövare som anges där, utan hänsyn till ett eventuellt dröjsmål från medlemsstatens sida när det gäller att använda den behörighet som föreskrivs i denna artikel. Som generaladvokaten påpekade i punkt 55 i sitt förslag till avgörande följer det av lydelsen i artikel 15 i åttonde direktivet att en medlemsstat "får" godkänna den kategori av yrkesutövare som avses i denna artikel, men det innebär endast att medlemsstaterna har möjlighet att anta övergångsbestämmelser, det vill säga de ges ett handlingsutrymme som till följd av sin art inte kan utgöra rättslig grund för några rättigheter för dem som drar fördel av en eventuell användning av detta handlingsutrymme.

46 Vidare kan domstolen inte heller godta kommissionens argument att tidsfristen på ett år som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet börjar löpa det datum då åttonde direktivet faktiskt införlivas med nationell rätt. Detta argument skulle få till följd att det vore tillåtet för en medlemsstat att använda sig av behörigheten att anta övergångsbestämmelser, bestämmelser vilka med nödvändighet medför att det fullständiga genomförandet av direktivet skjuts upp, även i de fall då direktivet har införlivats för sent.

47 Som konstaterats i punkt 44 i förevarande dom kan den behörighet som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet användas upp till ett år efter det datum då de bestämmelser varigenom direktivet införlivas med nationell rätt börjar tillämpas. Detta datum får dock under alla omständigheter inte vara senare än den 1 januari 1990. Genom artikel 15 jämförd med artikel 30 i åttonde direktivet uppnår man en balans mellan å ena sidan direktivets slutliga syfte, nämligen att införa harmoniserade gemenskapsregler, och å andra sidan det berättigade skyddet för de yrkesutövare som redan utövade verksamheten i fråga genom att medlemsstaterna medges en period på ett år för att anta övergångsbestämmelser till förmån för dessa yrkesutövare.

48 Den tolkning som kommissionen har föreslagit skulle rubba denna balans, eftersom den skulle möjliggöra för en medlemsstat att anta övergångsbestämmelser inom en tidsfrist som börjar löpa det datum då direktivet faktiskt införlivas med nationell rätt, vilket skulle kunna ske efter den föreskrivna fristen.

49 Följaktligen finner domstolen att artikel 15 i åttonde direktivet utgör hinder för att en medlemsstat använder den däri föreskrivna behörigheten att godkänna yrkesutövare, utan att kräva att de först avlägger en yrkesexamen med avvikelse från de allmänna bestämmelserna i direktivet, efter den tidsfrist på ett år som börjar löpa det datum då de nationella bestämmelserna varigenom direktivet införlivas börjar tillämpas. Detta datum får under alla omständigheter inte vara senare än den 1 januari 1990.

50 Beträffande den andra delfrågan, vilken avser huruvida den behörighet som föreskrivs i artikel 15 i åttonde direktivet kan användas vid upprepade tillfällen, noterar domstolen att denna fråga bygger på uppfattningen att antagandet av en nationell bestämmelse som ger den behöriga myndigheten möjlighet att godkänna en yrkesutövare med stöd av artikel 15 innebär att denna behörighet används.

51 Eftersom de berörda personerna endast har kunnat godkännas genom ett beslut av den behöriga nationella myndigheten, vilket dessutom föreskrivs i artikel 19 i åttonde direktivet, kan i detta fall endast beslut nr 75, vilket fattades den 19 januari 1995, det vill säga efter tidsfristens utgång den 1 januari 1991, anses utgöra ett försök att använda denna behörighet. Det saknas följaktligen anledning att besvara den andra delfrågan.

52 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den första frågan besvaras så, att det enligt artikel 15 i åttonde direktivet är tillåtet för alla medlemsstater att godkänna de personer som uppfyller de villkor som anges i denna artikel, det vill säga de personer som i den berörda medlemsstaten har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och som har utfört sådan revision fram till det datum som avses i artikel 15, utan att kräva att de först avlägger en yrkesexamen.

53 Artikel 15 i åttonde direktivet utgör däremot hinder för att en medlemsstat använder den behörighet som föreskrivs i denna artikel efter den tidsfrist på ett år som börjar löpa det datum då de nationella bestämmelserna varigenom direktivet införlivas börjar tillämpas. Detta datum får under alla omständigheter inte vara senare än den 1 januari 1990.

Den andra frågan

54 Genom den andra frågan vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida yrkesutövare som har godkänts i en annan medlemsstat för att utföra revision av räkenskaper enligt artikel 11 i åttonde direktivet får godkännas för att utföra sådan revision i en annan medlemsstat utan att behöva avlägga en sådan yrkesexamen som föreskrivs i åttonde direktivet.

55 Sökandena i målet vid den nationella domstolen och den grekiska regeringen har gjort gällande att det i artikel 11 i åttonde direktivet endast föreskrivs att värdmedlemsstaten skall bedöma de kvalifikationer som erhållits i en annan medlemsstat i syfte att bevilja godkännande att utöva yrkesverksamhet inom den egna medlemsstaten. Enligt artikeln är det inte tillåtet för värdmedlemsstaten att bevilja ett godkännande att utöva yrkesverksamhet utan yrkesexamen, eftersom avlagd yrkesexamen utgör en absolut nödvändig kvalifikation för att erhålla yrkesgodkännande enligt andra bestämmelser i åttonde direktivet som anger vilka kvalifikationer som krävs. Den nationella domstolen delar enhälligt denna bedömning.

56 Vidare har de angett att artikel 11 i åttonde direktivet endast avser möjligheten att anse att de kvalifikationer som en sökande har erhållit i en annan medlemsstat är likvärdiga, och inte erkännande av godkännande som erhållits i en annan stat.

57 Kommissionen har hävdat att såväl ordalydelsen som andemeningen i artikel 11 i åttonde direktivet, som innebär att det skall fastställas huruvida kvalifikationer som erhållits i en medlemsstat i faktiskt hänseende är likvärdiga med de kvalifikationer som krävs i värdmedlemsstaten, talar för en tolkning som innebär att de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten skall bedöma och avgöra huruvida dessa kvalifikationer är likvärdiga med de kvalifikationer som krävs i deras stat, utan att de är tvungna att låta de berörda yrkesutövarna genomgå en sådan yrkesexamen som avses i artikel 4 i direktivet.

58 Domstolen konstaterar att artikel 11 i åttonde direktivet i huvudsak avser att den behöriga myndigheten i värdmedlemsstaten skall avgöra huruvida de personer som helt eller delvis har förvärvat sina kvalifikationer i någon annan medlemsstat har likvärdiga kvalifikationer.

59 Åttonde direktivet innehåller dock inte någon definition av begreppet kvalifikationer. I det sammanhanget kan det inte anses att kvalifikationer i den mening som

avses i artikel 11 i direktivet motsvarar vart och ett av de särskilda krav som föreskrivs i artikel 4 i direktivet, däribland kravet på avlagd yrkesexamen. Användningen av detta begrepp gör det däremot möjligt för de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten att göra en helhetsbedömning av den berörda personens behörighet. Vid denna bedömning är de inte skyldiga att kräva att den berörda personen avlägger yrkesexamen i denna stat eller att han eller hon har avlagt en sådan examen i en annan medlemsstat.

60 Det skall vidare påpekas att fastställandet av huruvida kvalifikationerna är likvärdiga enligt artikel 11 i åttonde direktivet avser en faktisk bedömning, och inte ett formellt konstaterande att en viss kvalifikation är likvärdig. Det skall i det avseendet påpekas att frågan om att erkänna godkännande för att utöva ett reglerat yrke som erhållits i en annan medlemsstat regleras i rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier (EGT L 19, 1989, s. 16; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 192). Detta direktiv var visserligen tillämpligt vid den i målet vid den nationella domstolen aktuella tidpunkten, men den fråga som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av åttonde direktivet, vilket antogs före direktiv 89/48. Som generaladvokaten påpekade i punkt 74 i sitt förslag till avgörande framgår det för övrigt klart av tolfte skälet i åttonde direktivet att direktivet inte avser "[f]rågan om att erkänna ett sådant godkännande att utföra revision [av räkenskaper] som har meddelats en medborgare i en annan medlemsstat", vilken enligt detta skäl kommer att regleras senare.

61 För att besvara den andra frågan skall det även klargöras att den behörighet som föreskrivs i artikel 11 i åttonde direktivet inte är begränsad till enbart en bedömning av huruvida de kvalifikationer som erhållits enligt de regler som gällde före antagandet av åttonde direktivet är likvärdiga, och att bedömningen av huruvida kvalifikationerna är likvärdiga inte är avhängig vid vilken tidpunkt kvalifikationerna i fråga har erhållits, det vill säga före eller efter införlivandet av åttonde direktivet.

62 Vad beträffar den bedömning som avses i artikel 11 i åttonde direktivet anser domstolen att det, i avsaknad av särskilda bestämmelser som reglerar bedömningen av huruvida kvalifikationerna är likvärdiga, ankommer på de behöriga myndigheterna att göra denna bedömning i enlighet med de skyldigheter för medlemsstaterna som följer av EG-fördragets regler, i synnerhet reglerna om etableringsfrihet.

63 Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) innebär att den medlemsstat som har att ta ställning till en ansökan om tillstånd att utöva ett yrke som, enligt den nationella lagstiftningen, för tillträde förutsätter innehav av ett utbildningsbevis eller yrkesmässiga kvalifikationer har en skyldighet att beakta de utbildningsbevis, examensbevis och andra behörighetsbevis som personen i fråga har förvärvat i syfte att utöva samma yrke i en annan medlemsstat, och avgöra om den kompetens som intygas genom dessa behörighetsbevis motsvarar de kunskaper och kvalifikationer som krävs enligt de nationella reglerna (se dom av den 7 maj 1991 i mål C-340/89, Vlassopoulou, REG 1991, s. I-2357, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-189, punkt 16, av den 16 maj 2002 i mål C-232/99, kommissionen mot Spanien, REG 2002, s. I-4235, punkt 21, och av den 13 november 2003 i mål C-313/01, Morgenbesser, REG 2003, s. I-13467, punkt 57).

64 Om det av jämförelsen framgår att de kunskaper och kvalifikationer som intygas genom det utländska utbildningsbeviset motsvarar dem som krävs enligt de nationella bestämmelserna, är medlemsstaten skyldig att erkänna att det utbildningsbeviset uppfyller de villkor som landets lagstiftning föreskriver (domen i det ovannämnda målet Vlassopoulou, punkt 19).

65 Om det däremot framgår att kunskaperna och kvalifikationerna bara delvis motsvarar dem som krävs enligt nationella bestämmelser, har värdmedlemsstaten rätt att kräva att den berörda personen bevisar att han eller hon har förvärvat de kunskaper och kvalifikationer som saknas. I ett sådant fall ankommer det på de behöriga nationella myndigheterna att bedöma huruvida de kunskaper som har förvärvats i värdmedlemsstaten, antingen inom ramen för en utbildning eller genom

praktisk erfarenhet, räcker för att styrka att personen har de kunskaper som saknas (domen i det ovannämnda målet Vlassopoulou, punkt 20).

66 Eftersom de godkännanden som beviljats de berörda personerna genom beslut nr 75 grundades på de nationella bestämmelser varigenom artikel 11 i åttonde direktivet införlivades, ankommer det på den nationella domstolen att avgöra huruvida dessa godkännanden, med hänsyn till artikel 18.3a i lag nr 2231/94 jämförd med beslut nr 75, har lämnats i enlighet med ovannämnda principer.

67 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den andra frågan besvaras så, att en värdmedlemsstat enligt artikel 11 i åttonde direktivet kan godkänna yrkesutövare som redan har godkänts i en annan medlemsstat för att utföra lagstadgad revision av räkenskaper, utan att kräva att de avlägger en yrkesexamen, om de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten anser att deras kvalifikationer är likvärdiga med de kvalifikationer som krävs enligt den nationella lagstiftningen i denna stat, i enlighet med direktivet.

Rättegångskostnader

68 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

1) **Enligt artikel 15 i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper, är det tillåtet för alla medlemsstater att godkänna de personer som uppfyller de villkor som anges i denna artikel, det vill säga de personer som i den berörda medlemsstaten har rätt att utföra lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna och som har utfört sådan revision fram till det datum som avses i artikel 15, utan att kräva att de först avlägger en yrkesexamen.**

Artikel 15 i åttonde direktivet 84/253 utgör däremot hinder för att en medlemsstat använder den behörighet som föreskrivs i denna artikel efter den tidsfrist på ett år som börjar löpa det datum då de nationella bestämmelserna varigenom direktivet införlivas börjar tillämpas. Detta datum får under alla omständigheter inte vara senare än den 1 januari 1990.

2) **En värdmedlemsstat kan enligt artikel 11 i åttonde direktivet 84/253 godkänna yrkesutövare som redan har godkänts i en annan medlemsstat för att utföra lagstadgad revision av räkenskaper, utan att kräva att de avlägger en yrkesexamen, om de behöriga myndigheterna i värdmedlemsstaten anser att deras kvalifikationer är likvärdiga med de kvalifikationer som krävs enligt den nationella lagstiftningen i denna stat, i enlighet med direktivet.**

Underskrifter