ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. října 2004 *

Ve věci C-255/01,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES,

podaná rozhodnutím Symvoulio tis Epikrateias (Řecko) ze dne 12. června 2001, došlým Soudnímu dvoru dne 3. července 2001, v řízení:

Panagiotis Markopoulos a další

proti

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Jednací jazyk: řečtina.

za přítomnosti:

Georgiose Samothrakise a dalších

a

Christose Panagiotidise,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr a K. Schiemann (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Tizzano,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. února 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za P. Markopoulose a další N. Alivizatosem, E. Kiousopoulouem, G. Dellisem a K. Giannakopoulosem, Dikigoroi,

— za Soma Orkoton Elegkton A. Kalogerasem, Dikigoros,

— za G. Samothrakise a další C. Politisem a N. Skandamisem, Dikigoroi,

— za Ch. Panagiotidise M. Bachasem, Dikigoros,

— za řeckou vládu E.-M. Mamouna a S. Spyropoulosem, jako zmocněnci,

— za španělskou vládu S. Ortiz Vaamondem a M. Muñoz Pérezem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství M. Patakia a C. Schmidt, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. dubna 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 11 a 15 osmé směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o EHS o schvalování osob pověřených prováděním povinného

auditu účetních dokumentů (Úř. věst. L 126, s. 20; Zvl. vyd. 17/01, s. 75; dále jen „osmá směrnice").

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi P. Markopoulosem a dalšími na jedné straně a Ypourgos Anaptyxis (ministerstvem pro rozvoj) a Soma Orkoton Elegkton (dále jen „komora registrovaných auditorů") na straně druhé, do kterého vstoupili jako vedlejší účastníci G. Samothrakis a další a Ch. Panagiotidis, ve věci rozhodnutí této komory zapsat do svého rejstříku 60 uchazečů, včetně uvedených vedlejších účastníků původního řízení, aniž by tito uchazeči složili zkoušku odborné způsobilosti, jak stanoví článek 4 osmé směrnice.

3 Předkládající soud v zásadě žádá Soudní dvůr o upřesnění rozsahu oprávnění členského státu, stanoveného v článku 15 osmé směrnice, úředně schválit určité kategorie osob k provádění povinného auditu účetních dokumentů, aniž by tyto osoby složily zkoušku odborné způsobilosti. Krom toho se předkládající soud táže, zda pokud jde o osoby, které již byly úředně schváleny v jiném členském státě, může být prominutí zkoušek v každém případě odůvodněno na základě článku 11 osmé směrnice.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

4 První, druhý, třetí a čtvrtý bod odůvodnění osmé směrnice stanoví:

„[...] podle směrnice 78/660/EHS musí být audit u ročních účetních závěrek některých forem společností prováděn jednou nebo více osobami, které jsou k tomu oprávněny [...];

[...] uvedená směrnice byla doplněna směrnicí 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách;

[...] je třeba harmonizovat kvalifikaci osob, které jsou oprávněny k provádění povinného auditu účetních dokumentů [...], je třeba zabezpečit, aby tyto osoby byly nezávislé a bezúhonné;

[...] je nutné na základě zkoušky odborné způsobilosti zajistit vysokou úroveň teoretických znalostí nezbytných k provádění povinného auditu účetních dokumentů, jakož i schopnost využívat těchto znalostí při praktickém provádění tohoto auditu".

5 Podle šestého bodu odůvodnění osmé směrnice:

„[...] členské státy by měly mít [...] pravomoc přijímat přechodná opatření ve prospěch odborníků".

6 Devátý bod odůvodnění této směrnice stanoví:

„[...] členský stát bude moci úředně schválit osoby, které v zahraničí získají kvalifikaci rovnocennou kvalifikaci předepsané touto směrnicí".

7 S ohledem na čtvrtou směrnici Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založenou na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. L 222, s. 11; Zvl. vyd. 17/01, s. 21), a na sedmou směrnici Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, založenou na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (Úř. věst. L 193, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 58), citované v prvním, respektive druhém bodu odůvodnění osmé směrnice, čl. 1 odst. 1 osmé směrnice stanoví:

„Koordinační opatření stanovená touto směrnicí se použijí na vnitrostátní právní a správní předpisy týkající se osob pověřených:

a) prováděním povinných auditů účetních závěrek společností a podniků a ověřováním souladu výročních zpráv s těmito ročními účetními závěrkami, jsou-li tento audit a toto ověřování nařízeny předpisy Společenství;

b) prováděním povinného auditu konsolidovaných účetních závěrek skupin podniků a ověřováním souladu výročních zpráv s těmito konsolidovanými účetními závěrkami, jsou-li tento audit a toto ověřování nařízeny předpisy Společenství."

8 Článek 2 osmé směrnice vyhrazuje provádění povinného auditu dokumentů, uvedených v čl. 1 odst. 1 téže směrnice, osobám, které v tomto směru získaly úřední schválení. Na základě článku 4 zmíněné směrnice může být v rámci obecného pravidla takové úřední schválení uděleno pouze fyzické osobě, která „dosáhla úrovně vzdělání nutné pro přijetí na vysokou školu, absolvovala program teoretického a praktického vzdělávání a složila zkoušku odborné způsobilosti na vysokoškolské úrovni, pořádanou nebo uznávanou státem".

9 Článek 11 odst. 1 osmé směrnice nicméně stanoví:

„Orgány členského státu mohou schválit osoby, které získaly část kvalifikace nebo celou kvalifikaci v jiném státě, splňují-li obě tyto podmínky:

a) jejich kvalifikaci shledají příslušné orgány jako rovnocennou té, jež je požadována podle práva tohoto členského státu v souladu s touto směrnicí, a

b) tyto osoby prokáží právnické znalosti požadované v daném členském státě pro provádění povinného auditu účetních dokumentů, uvedené v čl. 1 odst. 1. Orgány tohoto členského státu však nemusí toto prokázání požadovat, shledají-li právnické znalosti získané v jiném státě za dostačující."

10 Články 12 až 19 osmé směrnice se týkají přechodných ustanovení. Podle článku 15 zmíněné směrnice:

„Odborníci, kteří nebyli úředně schváleni individuálním rozhodnutím příslušných orgánů, avšak mají v některém členském státě oprávnění provádět povinný audit

dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 a tuto činnost až do té doby skutečně vykonávali, mohou být až do uplynutí jednoho roku po nabytí účinnosti předpisů uvedených v čl. 30 odst. 2 úředně schváleni tímto členským státem v souladu s touto směrnicí."

11 Článek 19 osmé směrnice uvádí:

„Odborníci uvedení v článcích 15 a 16 nebo osoby uvedené v článku 18 mohou být odchylně od článku 4 úředně schváleni pouze tehdy, shledají-li příslušné orgány, že jsou způsobilí provádět povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 a že mají rovnocennou kvalifikaci jako osoby úředně schválené podle článku 4."

12 Podle čl. 30 odst. 1 a 2 osmé směrnice:

„1. Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 1. ledna 1988. Neprodleně o nich uvědomí Komisi.

2. Členské státy mohou stanovit, že se předpisy uvedené v odstavci 1 použijí až od 1. ledna 1990."

Vnitrostátní právní úprava

13 Jak vysvětlil předkládající soud, před přijetím osmé směrnice bylo provádění povinného auditu účetních dokumentů v Řecku vyhrazeno, pokud jde o určité kategorie dokumentů, registrovaným účetním. Tito účetní museli být zapsáni do rejstříku Soma Orkoton Logiston (dále jen „komora registrovaných účetních"). Článek 10 odst. 6 vládního nařízení s mocí zákona č. 3329/55 (FEK A' 230) stanoví, že za účelem ověření znalostí uchazečů je kontrolní rada komory registrovaných účetních může nechat složit zkoušky týkající se těchto znalostí. V tomto ohledu článek 2 královského nařízení č. 737/61 (FEK A' 186) stanovil pro všechny tyto uchazeče obecnou povinnost absolvovat předběžné výběrové řízení.

14 Na základě článku 2 vládního nařízení č. 3329/55 byla zmíněným registrovaným účetním udělena „výlučná" působnost, která zahrnovala původně činnosti spočívající v provádění auditu veřejné povahy, přičemž tato působnost byla následně postupně rozšířena na provádění auditu různých veřejných podniků založených ve formě akciové společnosti, jakož i různých typů akciových společností se soukromým kapitálem. Tito registrovaní účetní měli rovněž na základě článku 3 vládního nařízení č. 3329/55 „fakultativní" působnost v rozsahu, v jakém mohli být vybráni k provádění auditu obchodních společností všech forem, jakož i všech právnických osob uvedených v občanském zákoníku.

15 Krom toho působili účetní, kteří mohli provádět pouze činnosti nevyhrazené registrovaným účetním, aniž by museli nejprve uspět ve výběrovém řízení nebo úspěšně složit zkoušku. Tato kategorie „běžných účetních" nezahrnovala pouze řecké státní příslušníky, ale rovněž osoby v tomto směru schválené v jiných členských státech.

16 Z rozhodnutí předkládajícího soudu vyplývá, že vnitrostátní právní úprava byla několikrát pozměněna za účelem provedení osmé směrnice ve vnitrostátním právu.

17 Zaprvé bylo vládní nařízení č. 3329/55 pozměněno nařízením prezidenta č. 15/89 o přizpůsobení právních předpisů týkajících se registrovaných účetních ustanovením osmé směrnice (FEK A' 5/5.1.1989). V tomto ohledu upravený článek 10 vládního nařízení č. 3329/55 v podstatě zachovává strukturu komory registrovaných účetních a za účelem uvedení vnitrostátní právní úpravy do souladu s osmou směrnicí stanoví přesnou úpravu povinnosti úspěšného složení předběžné zkoušky pro zápis do zmíněné komory. V upraveném čl. 10 odst. 9 vládního nařízení č. 3329/55 byla rovněž stanovena možnost jmenovat registrované účetní z osob, které obdržely úřední schválení odbornosti od úřadů jiného členského státu, za podmínky, že jejich kvalifikace je shledána jako rovnocenná kvalifikaci osob, které byly jmenovány nebo povýšeny jako registrovaní účetní v souladu s ustanoveními odstavce 1 tohoto článku a které úspěšně složily předběžnou zkoušku.

18 Nařízení prezidenta č. 15/89 v rámci přechodných ustanovení ve svém čl. 6 odst. 3 a odst. 4 stanovilo možnost jmenovat jako registrované účetní až do 1. ledna 1990 a bez nutnosti složení zkoušek odborníky, kteří v Řecku prokazatelně prováděli povinný audit ročních účetních závěrek společností nebo konsolidovaných účetních závěrek skupin podniků, zejména za podmínky, že byli držiteli vysokoškolského diplomu a že byli shledáni způsobilými provádět povinný audit účetních dokumentů.

19 Zadruhé, v rámci kumulativního účinku zákona č. 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) a nařízení prezidenta č. 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992), byla komora registrovaných účetních nahrazena komorou registrovaných auditorů. Článek 10 nařízení prezidenta č. 226/92, definující podmínky vstupu do této nové komory, stanovil, že zmíněný vstup je podmíněn složením zkoušky odborné způsobilosti, která byla

podrobně upravena v článku 11 nařízení prezidenta č. 226/92. Nicméně čl. 24 odst. 4 zmíněného nařízení stanovil, že registrovaní účetní, kteří jsou již členy komory registrovaných účetních, jsou ze zákona zapsáni do nové komory registrovaných auditorů.

20 Článek 24 odst. 2 nařízení prezidenta č. 226/92 stanovil v rámci přechodných ustanovení:

„2. Ve výše uvedeném seznamu registrovaných auditorů jsou rovněž zapsáni, na základě své žádosti podané ve lhůtě šesti měsíců po zveřejnění tohoto nařízení prezidenta a po úspěšném složení zkoušek v souladu s ustanovením následujícího odstavce:

a) držitelé diplomu o ukončeném vysokoškolském vzdělání v oblasti finanční, obchodní nebo průmyslové vydaného v Řecku nebo rovnocenného diplomu vydaného v zahraničí, kteří jsou řeckými státními občany nebo mají řecký původ a kteří získali patnáctiletou praxi s prováděním auditu ve finanční, účetní nebo právní oblasti v Řecku;

b) řečtí státní příslušníci a státní příslušníci jiných členských států Evropských společenství, kteří i) byli úředně schváleni k výkonu povolání registrovaného účetního nebo registrovaného auditora v jiném členském státě Evropských společenství a jsou uznáni jako registrovaní účetní nebo registrovaní auditoři v zemi Evropských společenství [...] a ii) získali desetiletou praxi s prováděním auditu, z čehož nejméně tři roky představuje praxe nabytá v Řecku." *(neoficiální překlad)*

21 Zatřetí povinnost podstoupit předběžnou zkoušku stanovená v čl. 24 odst. 2 nařízení prezidenta č. 226/92 byla zrušena čl. 2 odst. 7 nařízení prezidenta č. 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), na jehož základě museli uchazeči podle čl. 24 odst. 2 písm. a) a b) nařízení prezidenta č. 226/92 předložit pracovní dokumentaci týkající se účetních auditů provedených v průběhu jejich kariéry pro účely zkoušky a posouzení příslušnou komisí.

22 Začtvrté čl. 18 odst. 3 zákona č. 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) stanovil:

„Osoby, které jsou již zapsány v rejstříku komory registrovaných auditorů podle článku 13 nařízení prezidenta č. 226/92 a nebyly členy komory registrovaných účetních ke dni 30. dubna 1993, jsou povinny složit zkoušku odborné způsobilosti stanovenou v článcích 10 a 11 nařízení prezidenta č. 226/92 před svým jmenováním do funkce. Tyto zkoušky jsou organizovány kontrolní radou, která rovněž jmenuje zkušební komise. Osoby, které u zkoušky neuspěly nebo se jí nezúčastnily, jsou z rejstříku vyškrtnuty." *(neoficiální překlad)*

23 A konečně bylo toto posledně uvedené ustanovení, které zakotvilo povinnost složit zkoušku odborné způsobilosti pro ty, kteří chtějí získat úřední schválení jako registrovaný auditor na základě přechodných ustanovení čl. 24 odst. 2 nařízení prezidenta č. 226/92, změněno čl. 3 odst. 2 zákona č. 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), který stanoví:

„Za článek 18 odst. 3 zákona č. 2231/94 (FEK A' 139) se doplňují odstavce 3a, 3b a 3c, které zní následovně: ‚3a. Držitelé diplomu o ukončeném vysokoškolském vzdělání podle čl. 10 odst. 1 nařízení prezidenta č. 226/92, kteří doloží nejpozději v okamžiku zveřejnění tohoto zákona, že vykonávali činnosti spočívající v provádění

auditu v Řecku po dobu 18 let a byli pověřeni prováděním auditu v Řecku ke dni 1. ledna 1989, nebo kteří získali úřední schválení pro výkon činnosti registrovaného účetního nebo registrovaného auditora v jiném členském státě Evropské unie nebo jedné z následujících zemí: USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland a Jihoafrická republika, a kteří ke dni 1. ledna 1989 získali v oblasti provádění auditu desetiletou praxi, z čehož nejméně tři roky představuje praxe nabytá v Řecku, jsou osvobozeni od povinnosti složit zkoušku uvedenou v čl. 18 odst. 3 zákona č. 2231/94 a jsou považováni za řádně zapsané v rejstříku komory registrovaných auditorů podle článku 13 nařízení prezidenta č. 226/92. Splnění těchto podmínek je prověřeno kontrolní radou komory registrovaných auditorů ve lhůtě dvou měsíců. Registrovaní auditoři podle předcházejících pododstavců tohoto odstavce, u nichž kontrolní rada komory registrovaných auditorů shledala nedostatečnou kvalifikaci, předloží důkazy o své kvalifikaci s ohledem na novou zkoušku před zvláštní třístrannou komisí jmenovanou rozhodnutím ministra národního hospodářství a složenou z jednoho profesora vysoké školy z oblasti auditu nebo účetnictví, zástupce obchodní komory a člena vědeckého výboru komory registrovaných auditorů. Osoby, u nichž zvláštní komise shledá požadovanou kvalifikaci kromě předcházející délky odborné praxe, jsou zapsány jako pomocní registrovaní auditoři a jako registrovaní auditoři jsou zapsáni až po získání odborné praxe požadované pododstavcem 3a tohoto odstavce. [...]'" *(neoficiální překlad)*

Spor v původním řízení a předběžné otázky

24 Navrhovatelé předložili Symvoulio tis Epikrateias návrh na zrušení rozhodnutí kontrolní rady komory registrovaných auditorů č. 75 ze dne 19. ledna 1995, kterým zmíněná rada přijala do komory 60 uchazečů, kteří nebyli členy dřívější komory registrovaných účetních, aniž by složili zkoušku odborné způsobilosti, z důvodu, že splnili všechny podmínky stanovené v čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94, který byl doplněn čl. 3 odst. 2 zákona č. 2257/94 (dále jen „čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94").

25 Mezi těmito 60 uchazeči jsou některé osoby, které jsou držiteli diplomů o ukončeném vysokoškolském vzdělání v oblasti finanční nebo obchodní, mají řeckou státní příslušnost a získaly patnáctiletou praxi v oblasti ekonomie, účetnictví nebo práva, jako je tomu v případě G. Samothrakise a dalších, zatímco ostatní osoby jsou řeckými státními příslušníky nebo státními příslušníky jiných států, kteří byli úředně schváleni k výkonu povolání registrovaného účetního nebo registrovaného auditora v jiném členském státě a vykonávali činnost provádění auditu po dobu deseti let, jako Ch. Panagiotidis.

26 Vzhledem k tomu, že navrhovatelé vznesli otázku souladu prominutí zkoušky odborné způsobilosti stanoveného v čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94, který sloužil jako právní základ pro rozhodnutí č. 75, s osmou směrnicí, a vzhledem k existenci pochybností o výkladu článků 11 a 15 osmé směrnice, Symvoulio tis Epikrateias rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1) Může vnitrostátní zákonodárce na základě článku 15 osmé směrnice [...] využít oprávnění uvedeného v tomto článku a stanovit, že osoby určitých kategorií mohou být úředně schváleny k provádění auditu účetních dokumentů odchylně od obecného pravidla, tedy aniž by se nejprve zúčastnily zkoušky odborné způsobilosti, pokud dotčený členský stát tuto zkoušku zavedl ve svém vnitrostátním právu již před přijetím směrnice? Může v každém případě vnitrostátní zákonodárce opakovaně využívat oprávnění přijmout přechodná ustanovení na základě výše uvedeného článku směrnice, zejména po uplynutí data 1. ledna 1991 (ustanovení článku 15 ve spojení s čl. 30 odst. 2 směrnice)?

2) Znamená článek 11 směrnice pouze to, že pokud osoba, která se uchází o úřední schválení k provádění auditu účetních dokumentů v členském státě Evropské unie, získala některou část kvalifikace požadovanou v jiném členském státě v rámci právní úpravy před harmonizací, může stát, ve kterém se uchází o úřední schválení, shledat, že tato část kvalifikace je získána v tomto posledně

uvedeném státě, aniž by odchylnou právní úpravou stanovil výjimku z obecného pravidla, podle kterého může být úřední schválení uděleno až po úspěšném složení zkoušky odborné způsobilosti? Nebo znamená to, že umožňuje osobě, která byla úředně schválena k provádění auditu účetních dokumentů v členském státě v rámci právní úpravy před harmonizací, aby získala odpovídající schválení v jiném členském státě bez účasti na zkoušce odborné způsobilosti, výlučně na základě ověření rovnocennosti její kvalifikace?"

K předběžným otázkám

K první otázce

27 Svou první otázkou, která je rozdělena do dvou částí, se předkládající soud zaprvé táže, zda členský stát může využít oprávnění stanovené v článku 15 osmé směrnice za účelem přijetí přechodných ustanovení, na jejichž základě mohou být odborníci určitých kategorií úředně schváleni k provádění auditu účetních dokumentů, aniž by nejprve složili zkoušku odborné způsobilosti, která je předepsána zmíněnou směrnicí, když tento členský stát zavedl zkoušku odborné způsobilosti ve svém vnitrostátním právu již před přijetím osmé směrnice. Předkládající soud se zadruhé táže, v případě kladné odpovědi na první část otázky, zda s ohledem na společný účinek článku 15 a čl. 30 odst. 2 osmé směrnice může dotčený členský stát využít zmíněného oprávnění po 1. lednu 1991, a to opakovaně.

K první části první otázky

28 Co se týče první části první otázky, navrhovatelé v původním řízení uplatňují, že oprávnění stanovené v článku 15 osmé směrnice nemůže umožnit odchýlení se od

vnitrostátních předpisů platných před přijetím této směrnice, jakož i předpisů Společenství zavádějících obecnou úpravu atestace odborné způsobilosti účetních. Využití tohoto oprávnění má sloužit k ochraně stavu již existujícího ve vnitrostátním právu členských států. Zmíněné oprávnění tudíž nelze použít jako právní základ pro zavedení nových vnitrostátních pravidel, které se odchylují jak od obecné úpravy osmé směrnice, tak od dříve existující vnitrostátní právní úpravy.

29 Následkem toho řecký zákonodárce, s přihlédnutím k povinnosti úspěšně složit zkoušku odborné způsobilosti existující ve vnitrostátním právu před přijetím osmé směrnice, nemůže využít článků 15 a 30 osmé směrnice za účelem udělení výjimky ze zmíněné povinnosti některým odborníkům.

30 Naopak jak G. Samothrakis a další, tak i řecká vláda a Komise jsou názoru, že oprávnění stanovené v článku 15 osmé směrnice není podřazeno právním předpisům, které existovaly v členských státech před vstupem osmé směrnice v platnost. Takový výklad by vedl k diskriminaci mezi odborníky, kteří splní podmínky uvedené v článcích 15 a 19 této směrnice.

31 Komise upřesňuje, pokud jde o řeckou úpravu platnou před přijetím osmé směrnice, že zatímco určitá kategorie osob provádějících účetní audit podléhala povinnosti složit zkoušku, ostatní osoby provádějící účetní audit vykonávaly činnosti spadající do působnosti osmé směrnice, aniž by nejprve složily zvláštní zkoušky nebo absolvovaly odborná výběrová řízení.

32 V tomto ohledu navrhovatelé v původním řízení při jednání tvrdili, že podle řeckého práva mohli před přijetím osmé směrnice vykonávat určité činnosti pouze

registrovaní účetní, a že tedy vedlejší účastníci v původním řízení nemohli mít prospěch z přechodných ustanovení přijatých na základě článku 15 této směrnice.

33 Je třeba nejdříve konstatovat, že článek 15 osmé směrnice je určen všem členským státům. Výkon oprávnění, které tento článek stanoví, je omezen pouze podmínkami uvedenými v tomto článku.

34 Podle těchto podmínek se tedy dotčené oprávnění vztahuje výlučně na „odborní[ky], kteří nebyli úředně schváleni individuálním rozhodnutím příslušných orgánů, avšak mají v některém členském státě oprávnění provádět povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 a tuto činnost skutečně vykonávali až do [uplynutí jednoho roku po nabytí účinnosti předpisů uvedených v čl. 30 odst. 2]".

35 Pokud tedy určitá osoba splňuje tyto podmínky, může být úředně schválena v souladu s oprávněním uděleným v článku 15 osmé směrnice, aniž by bylo nezbytné zkoumat, v jakém rozsahu vnitrostátní právní úprava platná před přijetím osmé směrnice stanovila nebo nestanovila povinnost zvláštní kategorie odborníků složit zkoušku.

36 Nicméně za účelem odpovědi na argument navrhovatelů v původním řízení upřesněný v bodě 28 tohoto rozsudku je třeba uvést, že v rozsahu, v němž vnitrostátní právní úprava platná před přijetím osmé směrnice určovala, zda odborník získal oprávnění k provádění povinného auditu dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 zmíněné směrnice, by mělo použití podmínek uvedených v článku 15 této směrnice za následek, že pokud tato dřívější vnitrostátní právní úprava stanovila povinnost úspěšného složení zkoušky odborné způsobilosti za účelem možnosti

vykonávat činnost uvedenou osmou směrnicí, odborníci uvedení v článku 15 jako osoby případně oprávněné z přechodných ustanovení tohoto článku by v každém případě museli úspěšně složit předmětnou zkoušku.

37 Za těchto podmínek je třeba uzavřít, že článek 15 osmé směrnice umožňuje všem členským státům úředně schválit osoby, které splňují podmínky uvedené v tomto článku, tedy osoby, které mají v dotčeném členském státě oprávnění provádět povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 téže směrnice a které tuto činnost vykonávaly až do data uvedeného ve zmíněném článku 15, aniž by byly povinny nejprve složit zkoušku odborné způsobilosti.

K druhé části první otázky

38 Ve druhé části své první otázky, která je sama rozdělena do dvou podčástí, se předkládající soud táže, zda členský stát může, pokud dotyčné osoby splňují obě kritéria uvedená v článku 15 osmé směrnice, jednak využít po 1. lednu 1991 oprávnění udělené v článku 15 osmé směrnice a jednak tak učinit opakovaně.

39 Co se týče první podčásti, jak navrhovatelé v původním řízení, tak i španělská vláda v souladu s většinovým názorem předkládajícího soudu mají za to, že z článků 15 a 30 osmé směrnice vyplývá, že členský stát může úředně schválit odborníky na základě zmíněného článku 15 v průběhu období, které nemůže přesáhnout datum 1. ledna 1991.

40 V tomto ohledu navrhovatelé v původním řízení upřesňují, že v projednávané věci bylo rozhodnutí č. 75 přijato dne 19. ledna 1995, tedy v den, ke kterému lhůta stanovená v článku 15 osmé směrnice již uplynula. Většinový názor předkládajícího soudu je naopak založen na čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94, který byl doplněn zákonem č. 2257/94 dne 23. listopadu 1994, což je rovněž po 1. lednu 1991.

41 G. Samothrakis a další, jakož i řecká vláda mají za to, že článek 15 osmé směrnice uděluje odborníkům, kteří jsou v tomto článku uvedeni, právo být úředně schválen jako výjimka z obecných ustanovení této směrnice, kteréžto právo nemůže být omezeno z důvodu případného prodlení dotčeného členského státu s přijetím vnitrostátních předpisů nezbytných k získání úředního schválení.

42 Komise je zase toho názoru, že podle znění článku 15 osmé směrnice lhůta jednoho roku, stanovená pro získání úředního schválení uvedeného v tomto článku, počíná běžet dnem nabytí účinnosti opatření provádějících zmíněnou směrnici, což je podle ní nařízení prezidenta č. 226/92, ve znění nařízení prezidenta č. 121/93. V tomto ohledu upřesňuje, že ačkoliv byl čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94 zveřejněn později než jeden rok po dni účinnosti provedení osmé směrnice řeckou vládou, musí být považován za přijatý včas potud, že se zákonodárce v tomto článku omezil na to, že oživil – za účelem jejich retroaktivního použití – přechodná ustanovení přijatá včas díky nařízení prezidenta č. 121/93.

43 Je namístě nejdříve poznamenat, že článek 15 osmé směrnice uvádí, že oprávnění uvedené v tomto článku může být využito „až do uplynutí jednoho roku po nabytí účinnosti předpisů uvedených v čl. 30 odst. 2". V tomto ohledu ačkoliv čl. 30 odst. 1 téže směrnice stanoví, že členské státy „uvedou v účinnost právní a správní předpisy

nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 1. ledna 1988", podle odstavce 2 téhož článku členské státy „mohou stanovit, že se předpisy uvedené v odstavci 1 použijí až od 1. ledna 1990".

44 Toto posledně uvedené ustanovení tedy členským státům umožňuje odložit použití ustanovení nezbytných k provedení osmé směrnice až do 1. ledna 1990. Na tomto základě článek 15 téže směrnice umožňuje členským státům využít oprávnění, které je v něm stanoveno, až do jednoho roku po datu přijetí vnitrostátních předpisů provádějících osmou směrnici, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o datum pozdější než 1. ledna 1990.

45 Je třeba zaprvé upřesnit, že argument G. Samothrakise a dalších, jakož i řecké vlády, podle kterého článek 15 osmé směrnice uděluje odborníkům, kteří jsou v něm uvedeni, právo bez ohledu na případné prodlení členského státu s využitím oprávnění stanoveného v tomto článku, nemůže být přijat. Jak uvedl generální advokát v bodě 55 svého stanoviska, jelikož podle článku 15 osmé směrnice členský stát „může" úředně schválit kategorii odborníků uvedených v tomto článku, poskytuje tento článek členským státům pouze možnost přijetí přechodných ustanovení, tedy jim ponechává volné uvážení, které již z povahy věci nemůže sloužit jako právní základ pro práva osob, jimž by bylo ku prospěchu případné využití tohoto volného uvážení.

46 Zadruhé argument Komise, podle kterého lhůta jednoho roku stanovená článkem 15 osmé směrnice začíná běžet ode dne účinnosti provedení osmé směrnice do vnitrostátního práva, rovněž nemůže být přijat. V důsledku tohoto argumentu by členským státům i v případě opožděného provedení směrnice bylo umožněno, aby využily oprávnění přijmout přechodná ustanovení, jejichž nezbytným následkem by bylo odložení úplného přijetí směrnice.

47 V tomto ohledu, jak bylo uvedeno v bodě 44 tohoto rozsudku, může být oprávnění uvedené v článku 15 osmé směrnice využito až do jednoho roku po datu přijetí předpisů provádějících zmíněnou směrnici ve vnitrostátním právu, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o datum pozdější než 1. ledna 1990. Je namístě shledat, že ustanovení článku 15 ve spojení s článkem 30 osmé směrnice vede k dosažení rovnováhy mezi jednak konečným cílem směrnice, který spočívá v zavedení harmonizované úpravy na úrovni Společenství, a jednak legitimní ochranou odborníků, kteří již předmětnou činnost vykonávají, tím, že je členským státům povoleno, aby v období jednoho roku přijaly ve prospěch těchto odborníků přechodná ustanovení.

48 Výklad zastávaný Komisí by vedl k narušení této rovnováhy, jelikož by členskému státu bylo umožněno přijetí přechodných ustanovení ve lhůtě, která začíná běžet dnem účinnosti provedení dotčené směrnice ve vnitrostátním právu, k němuž by mohlo dojít po uplynutí stanovené lhůty.

49 Je tudíž třeba uzavřít, že článek 15 osmé směrnice brání tomu, aby členský stát odchylně od obecných ustanovení této směrnice využil v něm uvedené oprávnění úředně schválit odborníky, aniž by tito odborníci byli povinni nejprve složit zkoušku odborné způsobilosti, po uplynutí lhůty jednoho roku, která začíná běžet datem přijetí vnitrostátních předpisů provádějících zmíněnou směrnici, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o datum pozdější než 1. ledna 1990.

50 Co se týče druhé podčásti, která se týká zjištění, zda oprávnění uvedené v článku 15 osmé směrnice může být využito opakovaně, je namístě poznamenat, že tato otázka vychází z předpokladu, že přijetí vnitrostátního předpisu umožňujícího příslušným orgánům úředně schválit odborníka podle zmíněného článku představuje využití zmíněného oprávnění.

51 Nicméně v rozsahu, v jakém mohly být dotyčné osoby úředně schváleny pouze rozhodnutím příslušných vnitrostátních orgánů, což je mimo jiné předvídáno v samotném článku 19 osmé směrnice, lze v projednávané věci za pokus o využití zmíněného oprávnění považovat rozhodnutí č. 75, které bylo přijato dne 19. ledna 1995, tedy po konečném datu 1. ledna 1991. Není tedy namístě odpovídat na druhou podčást druhé části první otázky.

52 Ve světle předchozího je třeba odpovědět na první otázku tak, že článek 15 osmé směrnice umožňuje všem členským státům úředně schválit osoby, které splňují podmínky uvedené v tomto článku, tedy osoby, které mají v dotčeném členském státě oprávnění provádět povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 téže směrnice a které tuto činnost vykonávaly až do data uvedeného ve zmíněném článku 15, aniž by byly povinny nejprve složit zkoušku odborné způsobilosti.

53 Zmíněný článek 15 nicméně brání tomu, aby členský stát využil v něm uvedené oprávnění po uplynutí lhůty jednoho roku, která začíná běžet datem použití vnitrostátních předpisů provádějících zmíněnou směrnici, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o datum pozdější než 1. ledna 1990.

K druhé otázce

54 Svou druhou otázkou se předkládající soud v zásadě táže, zda na základě článku 11 osmé směrnice mohou odborníci úředně schválení jiným členským státem k provádění auditu účetních dokumentů získat úřední schválení s přihlédnutím k výkonu této činnosti v jiném členském státě, aniž by byli povinni složit zkoušku odborné způsobilosti, jak stanoví osmá směrnice.

55 Navrhovatelé v původním řízení, jakož i řecká vláda mají za to, že – jak jednomyslně shledal předkládající soud – článek 11 osmé směrnice stanoví pouze posouzení hostitelského členského státu, pokud jde o kvalifikaci získanou v jiném členském státě s ohledem na udělení úředního schválení odbornosti na jeho vlastním území, a že neumožňuje tomuto jinému členskému státu udělit odborné úřední schválení bez složení zkoušek, jelikož podle jiných ustanovení osmé směrnice upravujících požadovanou kvalifikaci představuje složení zkoušky odborné způsobilosti nezbytnou kvalifikaci pro účely udělení úředního schválení odbornosti.

56 Mimoto upřesňují, že článek 11 osmé směrnice se týká výlučně možnosti shledat jako rovnocennou kvalifikaci obdrženou uchazečem v jiném členském státě, a nikoliv uznání úředního schválení obdrženého v jiném státě.

57 Komise má za to, že jak litera, tak i duch článku 11 osmé směrnice, který směřuje ke konstatování věcné rovnocennosti mezi kvalifikací získanou v jednom členském státě a kvalifikací získanou v hostitelském členském státě, podporují výklad, podle kterého příslušné orgány hostitelského členského státu posoudí a rozhodnou o rovnocennosti zmíněné kvalifikace s kvalifikací získanou v jejich státě, aniž by byly povinny podrobit dotyčné odborníky zkoušce uvedené v článku 4 zmíněné směrnice.

58 Je třeba nejdříve uvést, že článek 11 osmé směrnice v zásadě upravuje určení příslušnými orgány hostitelského členského státu rovnocennosti „kvalifikace" osob, které získaly část kvalifikace nebo celou kvalifikaci v jiném členském státě.

59 Pojem „kvalifikace" však není v osmé směrnici definován. V této souvislosti se lze pouze domnívat, že kvalifikace ve smyslu článku 11 zmíněné směrnice odpovídá

každému ze zvláštních požadavků stanovených v článku 4 této směrnice, které zahrnují složení zkoušky odbornosti. Naopak použití zmíněného pojmu umožňuje příslušným orgánům hostitelského členského státu celkově posoudit schopnosti dotyčné osoby, přičemž toto posouzení nezavazuje tyto orgány k tomu, aby požadovaly po dotyčné osobě úspěšné složení zkoušky odborné způsobilosti v tomto státě nebo úspěšné složení takové zkoušky v jiném členském státě.

60 Mimoto je třeba upřesnit, že určení rovnocennosti uvedené v článku 11 osmé směrnice je založeno na skutkovém posouzení, a nikoli na formálním konstatování rovnocennosti dané kvalifikace. V tomto ohledu je třeba upřesnit, že uznávání úředních schválení získaných k výkonu regulované činnosti v jiném členském státě upravuje směrnice Rady 89/48/EHS ze dne 21. prosince 1988 o obecném systému pro uznávání vysokoškolských diplomů vydaných po ukončení nejméně tříletého odborného vzdělávání a přípravy (Úř. věst. L 19, s. 16; Zvl. vyd. 05/01, s. 337). Avšak i když se tato směrnice vztahuje na rozhodnou dobu z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení, otázka položená předkládajícím soudem se týká výkladu osmé směrnice, jejíž přijetí předcházelo přijetí směrnice 89/48. Navíc, jak uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, dvanáctý bod odůvodnění osmé směrnice jasně stanoví, že tato směrnice se netýká „uznávání úředního schválení osob z jiných členských států za účelem výkonu auditu [účetních dokumentů]", které bude podle tohoto bodu odůvodnění upraveno později.

61 Krom toho, za účelem zodpovězení druhé položené otázky je namístě upřesnit, že využití oprávnění uvedeného v článku 11 osmé směrnice není omezeno na posouzení rovnocennosti pouze kvalifikace získané podle právní úpravy platné před přijetím osmé směrnice a že posouzení rovnocennosti by nemělo záviset na okamžiku, kdy byla dotčená kvalifikace získána, tedy před nebo po provedení osmé směrnice.

62 Co se týče samotné povahy posouzení uvedeného v článku 11 osmé směrnice, je třeba shledat, že vzhledem k tomu, že neexistují zvláštní ustanovení upravující přezkum rovnocennosti, je na příslušných orgánech, aby tento přezkum provedly za dodržování povinností, které členským státům ukládají ustanovení Smlouvy o ES a zejména ustanovení týkající se svobody usazování.

63 Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) ukládá členskému státu, který obdrží žádost o povolení činnosti, jejíž výkon je podle vnitrostátního práva podmíněn získáním diplomu nebo odborné kvalifikace, aby vzal v úvahu diplomy, osvědčení a ostatní listiny, které dotyčná osoba získala za účelem výkonu stejné činnosti v jiném členském státě, tak, že srovná kvalifikaci potvrzenou těmito diplomy se znalostmi a kvalifikací požadovanou podle vnitrostátních předpisů (viz rozsudky ze dne 7. května 1991, Vlassopoulou, C-340/89, Recueil, s. I-2357, bod 16, ze dne 16. května 2002, Komise *v.* Španělsko, C-232/99, Recueil, s. I-4235, bod 21, a ze dne 13. listopadu 2003, Morgenbesser, C-313/01, Recueil, s. I-13467, bod 57).

64 Pokud lze po tomto srovnávacím zkoumání dospět k tomu, že znalosti a kvalifikace potvrzené zahraničním diplomem odpovídají znalostem a kvalifikaci požadovaným vnitrostátními předpisy, je členský stát povinen uznat, že tento diplom splňuje jimi stanovené podmínky (rozsudek Vlassopoulou, uvedený výše, bod 19).

65 Pokud je naopak zřejmé, že rovnocennost mezi těmito znalostmi a kvalifikací a znalostmi a kvalifikací požadovanými vnitrostátními předpisy je pouze částečná, má hostitelský členský stát právo požadovat po dotyčné osobě, aby prokázala, že získala chybějící znalosti a kvalifikaci. V tomto případě je na příslušných vnitrostátních orgánech, aby posoudily, zda znalosti získané v hostitelském členském

státě, ať již v rámci studií nebo prostřednictvím praktických zkušeností, mohou být postačující jako důkaz získání chybějících znalostí (rozsudek Vlassopoulou, uvedený výše, bod 20).

66 Jelikož úřední schválení udělená dotčeným osobám uvedeným v rozhodnutí č. 75 byla založena na vnitrostátních předpisech provádějících článek 11 osmé směrnice, je na vnitrostátním soudu, aby určil, zda podle čl. 18 odst. 3a zákona č. 2231/94 ve spojení s rozhodnutím č. 75 byla zmíněná schválení provedena v souladu s výše uvedenými zásadami.

67 Ve světle předchozího je třeba odpovědět na druhou otázku tak, že článek 11 osmé směrnice umožňuje hostitelskému členskému státu úředně schválit k výkonu činnosti povinného auditu účetních dokumentů odborníky již schválené v jiném členském státě, aniž by tito odborníci museli složit zkoušku odborné způsobilosti, pokud příslušné orgány zmíněného hostitelského členského státu v souladu se zmíněnou směrnicí shledají jejich kvalifikaci jako rovnocennou té, jež je požadována vnitrostátní právní úpravou jejich státu.

K nákladům řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) **Článek 15 osmé směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o EHS o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů, umožňuje všem členským státům úředně schválit osoby, které splňují podmínky uvedené v tomto článku, tedy osoby, které mají v dotčeném členském státě oprávnění provádět povinný audit dokumentů uvedených v čl. 1 odst. 1 téže směrnice a které tuto činnost vykonávaly až do data uvedeného ve zmíněném článku 15, aniž by byly povinny nejprve složit zkoušku odborné způsobilosti.**

   Zmíněný článek 15 nicméně brání tomu, aby členský stát využil v něm uvedené oprávnění po uplynutí lhůty jednoho roku, která začíná běžet datem použití vnitrostátních předpisů provádějících zmíněnou směrnici, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o datum pozdější než 1. ledna 1990.

2) **Článek 11 osmé směrnice 84/253 umožňuje hostitelskému členskému státu úředně schválit k výkonu činnosti povinného auditu účetních dokumentů odborníky již schválené v jiném členském státě, aniž by tito odborníci museli složit zkoušku odborné způsobilosti, pokud příslušné orgány zmíněného hostitelského členského státu v souladu se zmíněnou směrnicí shledají jejich kvalifikaci jako rovnocennou té, jež je požadována vnitrostátní právní úpravou jejich státu.**

Podpisy.