EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

7. oktoober 2004 *

Kohtuasjas C-255/01,

mille esemeks on eelotsusetaotlus EÜ artikli 234 alusel,

mille esitas Symvoulio tis Epikrateias (Kreeka) 12. juuni 2001. aasta otsusega, mis jõudis Euroopa Kohtusse 3. juulil 2001, menetluses järgmiste poolte vahel:

Panagiotis Markopoulos jt

versus

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Kohtumenetluse keel: kreeka.

menetlusest võtsid osa:

Georgios Samothrakis jt

ja

Christos Panagiotidis,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr ja K. Schiemann (ettekandja),

kohtujurist: A. Tizzano,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikus menetluse ja 11. veebruari 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Markopoulos jt, esindajad: *dikigoros* N. Alivizatos, *dikigoros* E. Kiousopoulou, *dikigoros* G. Dellis ja *dikigoros* K. Giannakopoulos,

— Soma Orkoton Elegkton, esindaja: *dikigoros* M. A. Kalogeras,

— Samothrakis jt, esindajad: *dikigoros* C. Politis ja *dikigoros* N. Skandamis,

— Panagiotidis, esindaja: *dikigoros* M. Bachas,

— Kreeka valitsus, esindajad: E.-M. Mamouna ja S. Spyropoulos,

— Hispaania valitsus, esindajad: S. Ortiz Vaamonde ja M. Muños Pérez,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Patakia ja C. Schmidt,

olles 1. aprilli 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 10. aprilli 1984. aasta kaheksanda direktiivi 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute

tunnustamist (EÜT L 126, lk 20, edaspidi „kaheksas direktiiv"), artiklite 11 ja 15 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus tõusetus menetluses ühest küljest Markopoulos'e jt ja teisest küljest Ypourgos Anaptyxis'e (arenguministeerium) ning Soma Orkoton Elegkton'i (edaspidi „Vannutatud Audiitorite Koda") vahel, menetlusse astusid ka Samothrakis jt ja Panagiotidis, seoses selle koja otsusega kanda oma registrisse 60 kandidaati, sealhulgas põhikohtuasjas menetlusse astujad, ilma et nad peaksid sooritama kaheksanda direktiivi artiklis 4 sätestatud erialaeksamit.

3 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub sisuliselt Euroopa Kohtult selgitust kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud liikmesriikide õiguse kohta tunnustada teatud kategooriat isikuid auditeerima, ilma et nad oleksid läbinud erialaeksamit. Muuhulgas küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ühes liikmesriigis juba tunnustatud isikute puhul võib kaheksanda direktiivi artikli 11 alusel igal juhul loobuda eksaminõudest.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

4 Kaheksanda direktiivi esimene, teine, kolmas ja neljas põhjendus sätestavad:

„[...]direktiivi 78/660/EMÜ alusel peab teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid auditeerima üks isik või mitu isikut, kellel on õigus teha sellist auditit [...];

eespool mainitud direktiivi on täiendatud direktiiviga 83/349/EMÜ ühendaruannete kohta;

raamatupidamisdokumentide seadusjärgse auditeerimise õigusega isikute kvalifikatsioon tuleks ühtlustada; tuleks tagada, et sellised isikud on sõltumatud ja hea mainega;

raamatupidamisdokumentide seadusjärgseks auditeerimiseks nõutavad kõrgetasemelised teoreetilised teadmised ning oskus neid teadmisi praktikas rakendada tuleb tagada erialase pädevuse eksami abil".

5 Kaheksanda direktiivi kuuenda põhjenduse kohaselt:

„liikmesriikidel tuleks samuti lubada vastu võtta üleminekusätted spetsialistide huvides".

6 Sama direktiivi üheksas põhjendus sätestab:

„liikmesriik saab tunnustada isikuid, kes on väljaspool seda riiki omandanud kvalifikatsiooni, mis on võrdväärne käesoleva direktiiviga nõutava kvalifikatsiooniga".

7 Arvestades vastavalt kaheksanda direktiivi esimeses ja teises põhjenduses viidatud nõukogu 25. juuli 1978. aasta neljandat direktiivi 78/660/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid (EÜT L 222, lk 11), ja nõukogu 13. juuni 1983. aasta seitsmendat direktiivi 83/349/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb konsolideeritud aastaaruandeid (EÜT L 193, lk 1), sätestab kaheksanda direktiivi artikli 1 lõige 1:

„Käesoleva direktiiviga ette nähtud kooskõlastusmeetmeid kohaldatakse liikmesriikide õigus- ja haldusnormide suhtes, mis puudutavad isikuid, kes vastutavad:

a) äriühingute raamatupidamise aastaaruannete seadusjärgse auditeerimise eest ning tõendamise eest, et tegevusaruanded vastavad neile raamatupidamise aastaaruannetele, kuivõrd sellist auditeerimist ja tõendamist ühenduse õigusega nõutakse;

b) ettevõtjate ühenduste konsolideeritud aastaaruannete seadusjärgse auditeerimise eest ning tõendamise eest, et konsolideeritud tegevusaruanded vastavad neile konsolideeritud aastaaruannetele, kuivõrd sellist auditeerimist ja tõendamist ühenduse õigusega nõutakse."

8 Kaheksanda direktiivi artikkel 2 võimaldab sama direktiivi artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumente auditeerida üksnes tunnustatud isikutel. Sama direktiivi artikli 4 alusel võib reeglina füüsilist isikut tunnustada vaid siis, kui see isik „on saavutanud ülikooli astuja taseme, seejärel läbinud teoreetilise õppuse, praktilise koolituse ning

sooritanud ülikooli lõpueksamite tasemel erialaeksami, mille riik on korraldanud või mida riik on tunnustanud".

9 Sellegipoolest sätestab kaheksanda direktiivi artikli 11 lõige 1 järgmist:

„Liikmesriigi ametiasutused võivad tunnustada isikuid, kes on omandanud kogu kvalifikatsiooni või osa sellest teises riigis, tingimusel et need isikud vastavad järgmisele kahele tingimusele:

a) pädevad ametiasutused peavad pidama nende kvalifikatsiooni samaväärseks sellega, mida nõutakse asjaomase liikmesriigi seaduse alusel kooskõlas käesoleva direktiiviga; ning

b) need isikud peavad tõestama, et neil on õigusalased teadmised, mida selles liikmesriigis artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumentide seadusjärgseks auditeerimiseks nõutakse. Selle liikmesriigi ametiasutused ei pea siiski nõudma sellist tõestust, kui nad peavad teises liikmesriigis omandatud õigusalaseid teadmisi piisavaks.

10 Kaheksanda direktiivi artiklid 12–19 käsitlevad üleminekusätteid. Selle direktiivi artikli 15 kohaselt:

„Mitte rohkem kui ühe aasta möödudes artikli 30 lõikes 2 osutatud sätete jõustumisest võib liikmesriik kooskõlas käesoleva direktiiviga tunnustada spetsia-

liste, keda ei ole tunnustatud pädeva ametiasutuse üksikaktiga, kuid kes on selles liikmesriigis siiski kvalifitseeritud seadusjärgselt auditeerima artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumente ning on tegelikult kuni selle kuupäevani sellega tegelenud."

11 Kaheksanda direktiivi artikkel 19 sätestab:

„Ühtegi artiklites 15 ja 16 osutatud spetsialisti või artiklis 18 osutatud isikut ei tohi tunnustada, kaldudes kõrvale artiklist 4, välja arvatud kui pädev ametiasutus leiab, et need isikud sobivad artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumente seadusjärgselt auditeerima ning et neil on artikli 4 alusel tunnustatud isikute omaga võrdväärne kvalifikatsioon."

12 Kaheksanda direktiivi artikli 30 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Liikmesriigid jõustavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid enne 1. jaanuari 1988. Liikmesriigid teatavad sellest viivitamata komisjonile.

2. Liikmesriigid võivad ette näha, et lõikes 1 osutatud sätteid ei kohaldata kuni 1. jaanuarini 1990."

Siseriiklikud õigusnormid

13 Eelotsuse küsimuse esitanud kohus selgitab, et enne kaheksanda direktiivi vastuvõtmist tegelesid Kreekas raamatupidamisdokumentide auditeerimisega teatud dokumentide osas vannutatud raamatupidajad. Nad pidid olema kantud Soma Orkoton Logiston'i (edaspidi „Vannutatud Raamatupidajate Koda") registrisse. Dekreetseaduse nr 3329/55 (FEK A' 230) artikli 10 lõige 6 sätestas, et kandidaatide teadmiste kontrollimiseks võib Vannutatud Raamatupidajate Koja järelevalvenõukogu korraldada nende teadmisi kontrolliva eksami. Sellega seoses kehtestas kuningliku määruse nr 737/61 (FEK A' 186) artikkel 2 üldise kohustuse kõigile kandidaatidele läbida eelnev konkurss.

14 Dekreetseaduse nr 3329/55 artikli 2 järgi anti neile vannutatud raamatupidajatele „ainupädevus", sealhulgas algselt ka avaliku iseloomuga auditeerimine, mida on järkjärgult laiendatud erinevate aktsiaseltsi vormis asutatud riigi osalusega äriühingutele ning ka eraõiguslikus omandis erinevat liiki aktsiaseltsidele. Nendel vannutatud raamatupidajatel on dekreetseaduse nr 3329/55 artikli 3 alusel ka „valikpädevus" selles ulatuses, kus neid võib valida kõiki tüüpi äriühingute ning tsiviilseadustikus sätestatud juriidiliste isikute tegevust auditeerima.

15 Muuhulgas eksisteerisid raamatupidajad, kes võisid tegeleda vaid vannutatud raamatupidajatele reserveerimata valdkondades ilma, et nad peaksid eelnevalt edukalt läbima konkursi või sooritama eksami. See kategooria spetsialiste, „tavalised raamatupidajad", hõlmas nii seda tegevust harrastavaid Kreeka kodanikke kui ka teistes riikides selleks otstarbeks tunnustatud isikuid.

16 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et siseriiklikku korda muudeti korduvalt, et kaheksandat direktiivi siseriiklikku õigusesse üle võtta.

17 Esimest korda muudeti dekreetseadust nr 3329/55 presidendi määrusega nr 15/89 vannutatud raamatupidajate seadusandluse kohandamisest kaheksanda direktiivi sätetega (FEK A' 5/5.1.1989). Sellega seoses kehtestab dekreetseaduse nr 3329/55 artikkel 10 siseriikliku seadusandluse kaheksanda direktiiviga kooskõlla viimise huvides täpsustuse kohustuse kohta antud koja liikmeks saamiseks läbida edukalt eelnev eksam, säilitades samas üldiselt Vannutatud Raamatupidajate Koja ülesehituse. Muudetud dekreetseaduse nr 3329/55 artikli 10 lõikes 9 sätestatakse võimalus nimetada vannutatud raamatupidajaks teise liikmesriigi ametiasutustelt kutsealase tunnustuse saanud isikuid tingimusel, et nende kvalifikatsiooni peetakse vastavaks selle artikli lõikes 1 sätestatud tingimuste kohaselt nimetatud või edutatud vannutatud raamatupidajate omadele ja et nad on edukalt läbinud eelneva eksami.

18 Presidendi määrus nr 15/89 sätestas artikli 6 lõigetes 3 ja 4 üleminekumeetmetena võimaluse kuni 1. jaanuarini 1990 nimetada vannutatud raamatupidajaks kohustuseta sooritada eksamit selliseid spetsialiste, kes tõendavad, et nad on Kreekas auditeerinud äriühingute aastaaruandeid või äriühingute kontsernide konsolideeritud aruandeid, tingimusel et neil on ülikooli diplom ja neid peetakse sobivaks läbi viima raamatupidamisdokumentide auditeerimist.

19 Teiseks asendati seaduse nr 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) ja presidendi määruse nr 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992) koostoime tulemusel Vannutatud Raamatupidajate Koda Vannutatud Audiitorite Kojaga. Sellesse uude kotta vastuvõtutingimusi sätestava presidendi määruse nr 226/92 artikkel 10 nägi ette, et vastuvõtt on allutatud presidendi määruse nr 226/92 artiklis 11 üksikasjalikult reguleeritud

erialaeksamile. Sama määruse artikli 24 lõige 4 sätestab, et Vannutatud Raamatupidajate Koja liikmeks olevad vannutatud raamatupidajad kantakse automaatselt üle uude Vannutatud Audiitorite Kotta.

20 Presidendi määruse nr 226/92 artikli 24 lõige 2 näeb üleminekumeetmetena ette järgmist:

„2. Eespool viidatud vannutatud audiitorite registrisse kantakse ka kuue kuu jooksul käesoleva presidendi määruse avaldamisest alates esitatud taotluse ja järgmises lõikes sätestatud tingimustel eksami eduka sooritamise korral järgmised isikud:

a) Kreekas rahanduse, kaubanduse või tööstuse alal välja antud ülikoolidiplomi või välismaal välja antud võrdväärse diplomi omanikud, kellel on Kreeka kodakondsus või kelle esivanemad on kreeklased ja kellel on 15-aastane töökogemus rahanduse, raamatupidamise ja õiguse valdkonnas Kreekas;

b) Kreeka kodanikud ja teiste Euroopa ühenduste liikmesriikide kodanikud, kes i) mõnes teises Euroopa ühenduste liikmesriigis on tunnustatud vannutatud raamatupidaja või vannutatud audiitori tegevust läbi viima ja keda tunnustatakse kui vannutatud raamatupidajaid või vannutatud audiitoreid mõnes Euroopa ühenduste riigis [...] ja ii) kellel on 10-aastane auditeerimiskogemus, millest vähemalt kolm aastat Kreekas."

21 Kolmandaks kaotas presidendi määruse nr 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993) artikli 2 lõige 7 presidendi määruse nr 226/92 artikli 24 lõikes 2 sätestatud eelneva eksami sooritamise kohustuse ning presidendi määruse nr 226/92 artikli 24 lõike 2 punktis a ja b märgitud isikud peavad eksami ning hindamiskomisjoni jaoks esitama dokumendid, mis tõendavad nende karjääri kestel sooritatud raamatupidamisauditeid.

22 Neljandaks sätestas seaduse nr 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) artikli 18 lõige 3 järgmist:

„Need, kes on juba kantud presidendi määruse nr 226/92 artiklis 13 sätestatud vannutatud audiitorite registrisse ja kes ei olnud 30. aprillil 1993 Vannutatud Raamatupidajate Koja liikmed, peavad läbima presidendi määruse nr 226/92 artiklites 10 ja 11 sätestatud erialaeksami enne mingile ametikohale nimetamist. Neid eksameid korraldab järelevalvenõukogu, kes nimetab ühtlasi ka eksamikomisjonid. Kes eksamil läbi kukuvad või seda ei soorita, kustutatakse registrist."

23 Lõpuks tühistas selle viimatimainitud sätte, millega taaskehtestati kohustus sooritada erialaeksam neile, kes soovisid presidendi määruse nr 226/92 artikli 24 lõike 2 üleminekusätete alusel olla vannutatud audiitoritena tunnustatud, seaduse nr 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994) artikli 3 lõige 2, mis sätestab:

„Seaduse nr 2231/94 (FEK A' 139) artikli 18 lõike 3 järele tuleb lisada lõiked 3 a, 3 b ja 3 c järgmises sõnastuses: „3 a. Seaduse nr 2231/94 artikli 18 lõikes 3 sätestatud eksamist on vabastatud ning presidendi määruse nr 226/92 artiklis 13 sätestatud vannutatud audiitorite registrisse kehtivalt kantud presidendi määruse nr 226/92

artikli 10 lõike 1 järgselt kõrgkoolidiplomi omanikud, kes tõendavad, et nad hiljemalt käesoleva seaduse avaldamise hetkel on Kreekas 18 aastat tegelenud auditeerimisega, ja kes 1. jaanuaril 1989 olid Kreekas pädevad auditeerima või kes on vannutatud raamatupidaja või vannutatud audiitorina tunnustatud mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis või ühes järgmistest riikidest: Ameerika Ühendriigid, Kanada, Austraalia, Uus-Meremaa ja Lõuna-Aafrika ja kellel on kümneaastane auditeerimiskogemus, millest 1. jaanuariks 1989 vähemalt kolm aastat Kreekas. Nende tingimuste täitmist kontrollib kahekuuse tähtaja jooksul Vannutatud Audiitorite Koja järelevalvenõukogu. Eelnevates lõigetes märgitud vannutatud audiitorid, kes Vannutatud Audiitorite Koja järelevalvenõukogu arvates ei täida nõutud tingimusi, esitavad oma kvalifikatsiooni tõendavad dokumendid uue eksami tarvis, mida viib läbi rahvusliku majandusministri otsusega nimetatud kolmepoolne erikomisjon, mille liikmed on üks auditeerimise või raamatupidamise kõrgkooli professor, üks kaubanduskoja liige ja üks Vannutatud Audiitorite Koja teaduskomitee liige. Need, kellel on erikomisjoni arvates vajalik kvalifikatsioon, ent puudub piisav eelnev ametialane kogemus, kantakse registrisse vannutatud abiaudiitorina ning nad saavad vannutatud audiitoriks alles pärast käesoleva artikli lõikes 3 a sätestatud ametialase kogemuse saavutamist. [...]""

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

24 Hagejad esitasid Symvoulio tis Epikrateias'ele taotluse tühistada Vannutatud Audiitorite Koja järelevalvenõukogu 19. jaanuari 1995. aasta otsus nr 75 võtta koja liikmeks 60 kandidaati, kes ei olnud eelnevalt Vannutatud Raamatupidajate Koja liikmed, ilma et nad oleks pidanud sooritama erialaeksami, kuna nad täitsid kõik seaduse nr 2257/94 artikli 3 lõikega 2 seaduse nr 2231/94 artiklisse 18 lisatud lõikes 3 a (edaspidi „seaduse nr 2231/94 artikli 18 lõige 3 a") sätestatud nõuded.

25 Nende 60 kandidaadi hulgas on selliseid, kellel on ülikoolidiplom rahanduse või kaubanduse alal, kellel on Kreeka kodakondsus ning 15-aastane töökogemus majanduse, raamatupidamise või õiguse valdkonnas, nagu näiteks G. Samothrakis jt; ning ka selliseid Kreeka või mõne teise riigi kodakondsusega isikuid, keda mõnes teises liikmesriigis tunnustatakse kui vannutatud raamatupidajaid või vannutatud audiitoreid ning kellel on 10-aastane auditeerimiskogemus, nagu näiteks C. Panagiotidis.

26 Kuna hagejad tõstatasid probleemi otsuse nr 75 õiguslikuks aluseks olnud seaduse nr 2231/94 artikli 18 lõikega 3 a määratud erialaeksamist vabastuse kooskõla kohta kaheksanda direktiiviga ja kuna Symvoulio tis Epikrateias leidis, et kaheksanda direktiivi artiklite 11 ja 15 tõlgendamise osas on kahtlusi, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust:

„1) Kas siseriiklik seadusandja võib kaheksanda direktiivi [...] artikli 15 alusel kasutada selles artiklis sätestatud õigust ja sätestada, et erinevaid isikute kategooriaid võib erandina üldreeglist tunnustada raamatupidamisdokumente auditeerima, ilma et nad oleks eelnevalt läbinud erialaeksamit, kui asjaomane liikmesriik on enne direktiivi vastuvõtmist selle eksami juba oma siseriiklikus õiguses kehtestanud? Kas siseriiklik seadusandja võib igal juhul korduvalt kasutada õigust kehtestada direktiivi viidatud artikli alusel üleminekusätteid, eriti pärast tähtaja lõppu 1. jaanuaril 1991 (direktiivi artikli 15 ja artikli 30 lõike 2 kombineeritud sätted)?

2) Kas direktiivi artikkel 11 tähendab vaid seda, et kui ühes Euroopa Liidu liikmesriigis raamatupidamisdokumentide auditeerimiseks tunnustust taotlev isik on omandanud osa nõutavast kvalifikatsioonist teises liikmesriigis ühtlustamiseelse korra alusel, siis võib see liikmesriik, kus ta tunnustust taotleb, lugeda selle kvalifikatsiooni omandatuks viimatimainitud liikmesriigis, tegemata

erandit üldreeglist, mille kohaselt tunnustuse võib anda vaid pärast erialaeksami edukat sooritamist? Või tähendab see hoopis, et see lubab ühes liikmesriigis ühtlustamiseelse korra alusel raamatupidamisdokumente auditeerima tunnustatud isikul saada tunnustus teises liikmesriigis ilma erialaeksamit sooritamata, vaid üksnes kvalifikatsioonide samaväärsuse kontrollimise alusel?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

27 Esimese küsimusega, mis on jaotatud kahte osasse, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, kas liikmesriik võib tugineda kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud õigusele võtta vastu üleminekusätteid, mille alusel võib teatud kategooria spetsialiste tunnustada raamatupidamisdokumente auditeerima ilma, et nad oleksid sooritanud eelneva erialaeksami, nagu antud direktiivis sätestatud, olgugi, et see liikmesriik oli juba enne direktiivi vastuvõtmist kehtestanud siseriiklikus õiguses erialaeksami. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teiseks ning jaatava vastuse korral küsimuse esimesele osale teada, kas kaheksanda direktiivi artikli 15 ja artikli 30 lõike 2 kombineeritud sätete valguses võib asjaomane liikmesriik tugineda sellele õigusele ka pärast 1. jaanuari 1991 ja teha seda korduvalt.

Esimese küsimuse esimene osa

28 Esimese küsimuse esimese osaga seoses väidavad põhikohtuasja hagejad, et kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud õigus ei tohiks võimaldada kõrvale jätta

nii selle direktiivi vastuvõtmisele eelnevaid siseriiklikke sätteid kui ka raamatupidajate üldist erialaeksamikorda kehtestavaid ühenduse norme. Selle õiguse kasutamine pidi kaitsma liikmesriikide siseriiklikus õiguses juba olemasolevat *acquis*'d. Järelikult ei saa seda õigust kasutada õigusliku alusena uute siseriiklike sätete kehtestamiseks, mis lahknevad nii kaheksanda direktiivi üldkorrast kui ka eelnevast siseriiklikust korrast.

29 Seega, arvestades siseriiklikus õiguses enne kaheksanda direktiivi vastuvõtmist kehtinud kohustust edukalt sooritada erialaeksam, ei saa Kreeka seadusandja tugineda kaheksanda direktiivi artiklitele 15 ja 30, et teatavaid spetsialiste sellest kohustusest vabastada.

30 Seevastu leiavad nii Samothrakis jt, Kreeka valitsus kui ka komisjon, et kaheksanda direktiivi artikliga 15 antud õigus ei allu liikmesriikides enne kaheksanda direktiivi jõustumist kehtinud õiguslikele piirangutele. Selline tõlgendus viiks direktiivi artiklites 15 ja 19 sätestatud tingimused täitvate spetsialistide vahelisele diskrimineerivale kohtlemisele.

31 Komisjon täpsustab, et kaheksanda direktiivi vastuvõtmisele eelnenud Kreeka siseriiklik kord allutas küll ühe konkreetse kategooria raamatupidajaid eksamile, ent teised raamatupidajad tegutsesid kaheksanda direktiivi kohaldamisalas ilma eelnevaid eksameid või konkreetseid ametialaseid konkursse läbimata.

32 Sellega seoses väitsid põhikohtuasja hagejad kohtuistungil, et Kreeka õiguse kohaselt võisid enne kaheksanda direktiivi vastuvõtmist vaid vannutatud raamatupidajad

teatavaid tegevusi sooritada ja et seega ei saanud menetlusse astujad põhikohtuasjas saada kasu selle direktiivi artikli 15 alusel kehtestatud üleminekumeetmetest.

33 Alustuseks tuleb tunnistada, et kaheksanda direktiivi artikkel 15 on suunatud kõigile liikmesriikidele. Seal sätestatud õiguse kasutamist piiravad seega vaid selles artiklis kirjeldatud tingimused.

34 Nende tingimuste kohaselt puudutab asjaomane õigus vaid „spetsialiste, keda ei ole tunnustatud pädeva ametiasutuse üksikaktiga, kuid kes on selles liikmesriigis siiski kvalifitseeritud seadusjärgselt auditeerima artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumente ning on tegelikult kuni [ühe aasta möödumiseni artikli 30 lõike 2 sätete rakendamisest] sellega tegelenud".

35 Seega, kui isik vastab nendele tingimusele, võib teda tunnustada kaheksanda direktiivi artikliga 15 sätestatud õigust kohaldades, ilma et oleks vaja hinnata, mis ulatuses kaheksanda direktiivi vastuvõtmisele eelnenud siseriiklik kord sätestas või ei sätestanud teatavat liiki spetsialistidele kohustust sooritada eksam.

36 Sellegipoolest, et vastata põhikohtuasja hagejate argumendile, mis on toodud käesoleva otsuse punktis 28, tuleb märkida, et ulatuses, kus kaheksanda direktiivi vastuvõtmisele eelnev siseriiklik kord määratles, kas spetsialisti tunnustatakse selle direktiivi artikli 1 lõikes 1 toodud dokumente auditeerima, on selle direktiivi artiklis 15 sätestatud tingimuste kohaldamise tulemuseks see, et kui varasem siseriiklik kord

kohustas kaheksandas direktiivis sätestatud tegevuse harrastamiseks edukalt sooritama erialaeksamit, oleksid artiklis 15 märgitud spetsialistid kui üleminekusätetest võimalikud kasusaajad pidanud igal juhul selle eksami edukalt sooritama.

37 Neis tingimustes tuleb järeldada, et kaheksanda direktiivi artikkel 15 võimaldab kõigil liikmesriikidel tunnustada selles artiklis sätestatud tingimustele vastavaid isikuid, st neid, kes võivad asjaomases liikmesriigis sama direktiivi artikli 1 lõikes 1 toodud dokumente auditeerida ja kes seda tegid kuni artiklis 15 sätestatud tähtajani, ilma neid kohustamata eelnevalt edukalt sooritama erialaeksamit.

Esimese küsimuse teine osa

38 Esimese küsimuse teise osaga, mis on samuti kaheks jaotatud, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas juhul, kui huvitatud isikud vastavad kaheksanda direktiivi artiklis 15 esitatud kahele tingimusele, võib liikmesriik ühest küljest tugineda pärast 1. jaanuari 1991 kaheksanda direktiivi artikliga 15 antud õigusele ja teisest küljest teha seda korduvalt.

39 Esimese allosaga seonduvalt väidavad nii põhikohtuasja hagejad kui ka Hispaania valitsus vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu enamusarvamusele, et kaheksanda direktiivi artiklitest 15 ja 30 tuleneb see, et liikmesriik võib artikli 15 alusel spetsialiste tunnustada vaid kuni 1. jaanuarini 1991.

40 Sellega seoses täpsustavad põhikohtuasjas hagejad, et käesolevas asjas võeti otsus nr 75 vastu 19. jaanuaril 1995, st pärast kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud tähtaja lõppu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu enamusarvamus seevastu tugineb 23. novembril 1995 (st samuti pärast 1. jaanuari 1991) seadusega nr 2257/94 seaduse nr 2231/94 artiklisse 18 lisatud lõikele 3 a.

41 Samothrakis jt ning Kreeka valitsus väidavad, et kaheksanda direktiivi artikkel 15 annab seal märgitud spetsialistidele õiguse olla tunnustatud erandkorras selle direktiivi üldsätetest; seda õigust ei saa piirata liikmesriigi võimaliku hilinemise tõttu võtta vastu siseriiklikke sätteid tunnustamise saamise kohta.

42 Komisjon leiab, et kaheksanda direktiivi artikli 15 sõnastuse kohaselt hakkab selles artiklis sätestatud tunnustamise saamiseks vajalik üheaastane tähtaeg kulgema direktiivi ülevõtmismeetmete tegelikust rakendamisest alates. Komisjoni arvates toimus ülevõtmine presidendi määrusega nr 226/92, mida muudeti presidendi määrusega nr 121/93. Sellega seoses täpsustab ta, et kuigi seaduse nr 2231/94 artikli 18 lõige 3 a avaldati enam kui aasta pärast kaheksanda direktiivi tegelikku ülevõtmist Kreeka valitsuse poolt, tuleb seda artiklit lugeda vastuvõetuks samal ajal selles ulatuses, milles seadusandja soovib selle artikliga uuesti tagasiulatuvalt kehtestada presidendi määrusega nr 121/93 õigeaegselt vastu võetud üleminekumeetmed.

43 Tuleb otsekohe märkida, et kaheksanda direktiivi artikli 15 kohaselt võib selle artikliga kehtestatud õigust kasutada „[m]itte rohkem kui ühe aasta möödudes artikli 30 lõikes 2 osutatud sätete jõustumisest". Olgugi, et sama direktiivi artikli 30 lõige 1 sätestab, et liikmesriigid „jõustavad käesoleva direktiivi järgimiseks vajalikud õigus-

ja haldusnormid enne 1. jaanuari 1988", ütleb sama artikli lõige 2, et nad „võivad ette näha, et lõikes 1 osutatud sätteid ei kohaldata kuni 1. jaanuarini 1990".

44 See viimane säte lubab seega liikmesriikidel hoiduda kuni 1. jaanuarini 1990 kaheksanda direktiivi ülevõtmiseks vajalike sätete rakendamisest. Seetõttu lubab sama direktiivi artikkel 15 liikmesriigil tulla tagasi seal sätestatud õiguse juurde kuni aasta pärast kaheksandat direktiivi ülevõtvate siseriiklike sätete rakendamist, selline rakendamine ei saa aga mingil juhul toimuda enam pärast 1. jaanuari 1990.

45 Esiteks tuleb täpsustada, et ei saa aktsepteerida Samothrakise jt ning Kreeka valitsuse väidet, et kaheksanda direktiivi artikkel 15 annab seal märgitud spetsialistidele õiguse, vaatamata liikmesriigi võimalikule hilinemisele selles artiklis toodud õiguse kasutamisel. Kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 55, et ulatuses, kus kaheksanda direktiivi artikli 15 kohaselt liikmesriik „võib" tunnustada selles artiklis märgitud spetsialiste, annab see liikmesriikidele vaid võimaluse vastu võtta üleminekusätteid, st kaalutlusõiguse, mis oma olemuselt ei saa olla selle õiguse võimaliku kasutamise korral kasusaavate isikute õiguste õiguslikuks aluseks.

46 Teiseks ei saa nõustuda ka komisjoni argumendiga, et kaheksanda direktiivi artiklis 15 kehtestatud tähtaeg hakkab kulgema alates kaheksanda direktiivi tegelikust ülevõtmisest siseriiklikku õigusesse. See argument võimaldaks liikmesriigil uuesti vastu võtta üleminekusätteid, mis paratamatult viivitavad direktiivi täielikku vastuvõtmist, isegi selle hilinenud ülevõtmise korral.

47 Sellega seoses, nagu märgiti ka käesoleva otsuse punktis 44, võib kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud õigust kasutada kuni aasta pärast direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtvate sätete rakendamist, see ei saa aga mingil juhul toimuda pärast 1. jaanuari 1990. Tuleb sedastada, et kaheksanda direktiivi artiklite 15 ja 30 kombineeritud tagajärjeks on jõuda tasakaaluni ühest küljest direktiivi lõppeesmärgi (ühtlustatud ühenduse korra kehtestamine) ja teisest küljest asjaomasel tegevusalal tegutsevate spetsialistide õiguskaitse vahel, andes liikmesriikidele üheaastase tähtaja nende spetsialistide kasuks vastu võtta üleminekusätteid.

48 Komisjoni pakutud tõlgendus rikuks selle tasakaalu, kuna sellega lubataks liikmesriigil sätestada üleminekusätteid tähtaja jooksul, mis hakkaks kulgema alates asjaomase direktiivi tegelikust ülevõtmisest siseriiklikku õigusesse, mis võib ka toimuda pärast ettenähtud tähtaega.

49 Seega tuleb järeldada, et kaheksanda direktiivi artikliga 15 on vastuolus see, kui liikmesriik kasutab seal sätestatud õigust tunnustada spetsialiste, kohustamata neid eelnevalt edukalt sooritama erialaeksamit erandina selle direktiivi üldsätetest, ja teeb seda pärast aasta möödumist seda direktiivi ülevõtvate siseriiklike sätete rakendamisest, mis ei saa mingil juhul toimuda pärast 1. jaanuari 1990.

50 Teine allosa, mis küsib, kas kaheksanda direktiivi artiklis 15 sätestatud õigust võib kasutada korduvalt, tugineb mõttel, et selle õiguse kasutamine on ka siseriikliku sätte vastuvõtmine, mis võimaldab pädeval ametiasutusel tunnustada spetsialisti selle artikli raames.

51 Sellegipoolest niivõrd, kuivõrd huvitatud isikuid sai tunnustada vaid pärast pädeva siseriikliku ametiasutuse otsust, mis on muuhulgas mainitud kaheksanda direktiivi artiklis 19, võib käesolevas asjas vaid 19. jaanuari 1995. aasta (st pärast tähtpäeva 1. jaanuar 1991) otsust nr 75 pidada antud õiguse kasutamise katseks. Seega ei ole vaja vastata esimese küsimuse teise osa teisele allosale.

52 Eelöeldut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kaheksanda direktiivi artikkel 15 võimaldab kõigil liikmesriikidel tunnustada selles artiklis sätestatud tingimustele vastavaid isikuid, s.t neid, kes võivad asjaomastes liikmesriikides artikli 1 lõikes 1 toodud dokumente auditeerida ja kes seda tegid kuni artiklis 15 sätestatud tähtajani, ilma neid kohustamata eelnevalt edukalt sooritama erialaeksamit.

53 Sellegipoolest on artikliga 15 vastuolus see, kui liikmesriik kasutab seal sätestatud õigust pärast aasta möödumist seda direktiivi ülevõtvate siseriiklike sätete rakendamisest, mis ei saa mingil juhul toimuda pärast 1. jaanuari 1990.

Teine küsimus

54 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kaheksanda direktiivi artikli 11 alusel võivad teises liikmesriigis raamatupidamisdokumente auditeerima tunnustatud spetsialistid saada selleks tegevuseks tunnustuse ka mõnes teises liikmesriigis ilma, et neid kohustataks edukalt sooritama kaheksandas direktiivis nõutud erialaeksamit.

55 Põhikohtuasja hagejad ja Kreeka valitsus väidavad sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu ühehäälsele otsusele, et kaheksanda direktiivi artikkel 11 näeb ette üksnes teises liikmesriigis omandatud kvalifikatsiooni hindamise vastuvõtva liikmesriigi poolt seoses tunnustuse andmisega tema enda territooriumil; see artikkel ei luba viimatimainitud liikmesriigil tunnustust ilma eksamita anda, samal ajal kui kaheksanda direktiivi teiste vajalikke nõudeid määratlevate artiklite kohaselt on erialaeksami edukas sooritamine tunnustamise andmiseks möödapääsmatu.

56 Nad täpsustavad muuhulgas, et kaheksanda direktiivi artikkel 11 puudutab üksnes võimalust lugeda kandidaadi poolt teises liikmesriigis omandatud kvalifikatsioon samaväärseks, mitte aga teises liikmesriigis omandatud tunnustuse tunnustamist.

57 Komisjon väidab omalt poolt, et nii kaheksanda direktiivi artikli 11 sõnastus kui ka mõte, millega tunnustatakse ühes liikmesriigis omandatud kvalifikatsiooni faktilist samaväärsust vastuvõtvas liikmesriigis omandatuga, räägivad selle tõlgenduse kasuks, mille kohaselt vastuvõtva liikmesriigi pädevad ametiasutused hindavad nende kvalifikatsiooni samaväärsust selles riigis nõutavaga ilma, et nad peaksid huvitatud spetsialisti kohustama direktiivi artiklis 4 märgitud eksamit sooritama.

58 Tuleb märkida, et kaheksanda direktiivi artikliga 11 peetakse sisuliselt silmas vastuvõtva liikmesriigi pädeva ametiasutuse teostatavat hinnangut teises liikmesriigis terve või osa oma kvalifikatsiooni saanud isikute kvalifikatsiooni samaväärsuse kohta.

59 Kaheksas direktiiv ei määratle mõistet „kvalifikatsioon". Selles kontekstis ei saa direktiivi artikli 11 tähenduses kvalifikatsiooni pidada vastavaks selle direktiivi

artiklis 4 esitatud täpsetele nõuetele, s.h erialaeksami edukas sooritamine. Seevastu võimaldab selle mõiste kasutamine vastuvõtva liikmesriigi pädevatel ametiasutustel üldiselt hinnata huvitatud isiku oskusi, kusjuures see hinnang ei kohusta neid huvitatud isikult nõudma erialaeksami edukat sooritamist selles liikmesriigis või sellise varasemat sooritamist mõnes teises liikmesriigis.

60 Tuleb täpsustada, et kaheksanda direktiivi artiklis 11 sätestatud samaväärsuse määramine põhineb faktide hindamisel, mitte aga mingi konkreetse kvalifikatsiooni formaalse võrdväärsuse tõdemisel. Sellega seoses tuleb täpsustada, et nõukogu 21. detsembri 1988. aasta direktiiv 89/48/EMÜ vähemalt kolmeaastase kutsealase koolituse lõpetamisel antavate kõrgharidusdiplomite tunnustamise üldsüsteemi kohta (EÜT 1989, L 19, lk 16) käsitleb teises liikmesriigis mingis reguleeritud ametis tegutsemiseks antud loa tunnustamist. Kuigi see direktiiv oli kehtiv põhikohtuasja asjaolude ajal, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus direktiivi 89/48 vastuvõtmisest varem vastu võetud kaheksanda direktiivi tõlgendamist. Pealegi, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 74, mainib kaheksanda direktiivi kaheteistkümnes põhjendus, et see direktiiv ei puuduta „muude liikmesriikide kodanikele [raamatupidamisdokumentide] auditeerimiseks antud loa tunnustamist", mida sama põhjenduse kohaselt reguleeritakse hiljem.

61 Teisele küsimusele vastamiseks tuleb täpsustada, et kaheksanda direktiivi artiklis 11 toodud õiguse kasutamine ei ole piiratud kaheksanda direktiivi vastuvõtmisele eelnenud korra alusel saadud kvalifikatsiooni samaväärsuse hindamisega ja et see samaväärsuse hindamine ei peaks sõltuma hetkest, millal asjaomane kvalifikatsioon saadi, st enne või pärast kaheksanda direktiivi ülevõtmist.

62 Kaheksanda direktiivi artiklis 11 sätestatud hinnangu olemusega seonduvalt tuleb sedastada, et samaväärsuse hindamist reguleerivate erisätete puudumise korral peavad pädevad ametiasutused selle hinnangu läbi viima EÜ asutamislepingu ja eriti just asutamisvabadust puudutavate sätetega liikmesriikidele pandud kohustustest kinni pidades.

63 EÜ asutamislepingu artikkel 52 (peale muudatusi EÜ artikkel 43) kohustab liikmesriiki, kellele on esitatud taotlus saada luba tegutseda ametis, mille jaoks siseriiklik õigus nõuab diplomit või ametialast kvalifikatsiooni, võtma arvesse huvitatud isiku diplomeid, tunnistusi ja muid tõendeid, mille ta on omandanud teises liikmesriigis sama ametiga tegutsemiseks, võrreldes nende diplomitega tõendatud võimeid ja nende siseriiklike reeglitega nõutavaid teadmisi ja kvalifikatsiooni (vt 7. mai 1991. aasta otsus kohtuasjas C-340/89: Vlassopoulou, EKL 1991, lk I-2357, punkt 16; 16. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas C-232/99: komisjon *v.* Hispaania, EKL 2002, lk I-4235, punkt 21, ja 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-313/01: Morgenbesser, EKL 2003, lk I-13467, punkt 57).

64 Kui selle võrdleva hindamise tagajärjel leitakse, et välismaise diplomiga tõendatud teadmised ja kvalifikatsioon vastavad siseriiklikele sätetele, peab liikmesriik tunnistama, et see diplom vastab nende siseriiklike sätetega kehtestatud nõuetele (vt eespool viidatud Vlassopoulou kohtuasi, punkt 19).

65 Seevastu, kui ilmneb, et nende teadmiste ja kvalifikatsiooni vastavus siseriiklike sätetega nõutavatele on vaid osaline, võib vastuvõttev liikmesriik nõuda, et huvitatud isik tõendab, et ta on omandanud puuduvad teadmised ja kvalifikatsiooni. Sellisel juhul peavad pädevad siseriiklikud ametiasutused hindama, kas vastuvõtvas

liikmesriigis kas õpingute või praktilise kogemustega omandatud teadmisi võib arvestada puuduvate teadmiste omandamiseks (eespool viidatud Vlassopoulou kohtuasi, punkt 20).

66 Niivõrd, kuivõrd otsusega nr 75 antud tunnustus tugines kaheksanda direktiivi artiklit 11 üle võtvatele siseriiklikele sätetele, peab siseriiklik kohus hindama, kas seaduse nr 2231/94 artikli 18 lõike 3 a ja otsuse nr 75 kombineeritud mõjul anti neile isikutele tunnustus eespool märgitud põhimõtteid järgides.

67 Eelöeldut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kaheksanda direktiivi artikkel 11 võimaldab vastuvõtval liikmesriigil tunnustada raamatupidamisdokumente auditeerima teises liikmesriigis juba tunnustatud spetsialiste, ilma neid kohustamata erialaeksamit sooritama, kui vastuvõtva liikmesriigi pädevad ametiasutused peavad nende kvalifikatsiooni samaväärseks sellega, mida kooskõlas selle direktiiviga nõutakse nende siseriiklikes õigusaktides.

Kohtukulud

68 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega kaasnenud kohtukulusid, v.a põhikohtuasja poolte kohtukulusid, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtuvalt Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 10. aprilli 1984. aasta kaheksanda direktiivi 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide põhikirjajärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist, artikkel 15 võimaldab kõigil liikmesriikidel tunnustada selles artiklis sätestatud tingimustele vastavaid isikuid, s.t neid, kes võivad asjaomastes liikmesriikides artikli 1 lõikes 1 toodud dokumente auditeerida ja kes seda tegid kuni artiklis 15 sätestatud tähtajani, ilma neid kohustamata eelnevalt edukalt sooritama erialaeksamit.**

   Sellegipoolest on artikliga 15 vastuolus see, kui liikmesriik kasutab seal sätestatud õigust pärast aasta möödumist seda direktiivi ülevõtvate siseriiklike sätete rakendamisest, mis ei saa mingil juhul toimuda pärast 1. jaanuari 1990.

2. **Kaheksanda direktiivi 84/253 artikkel 11 võimaldab vastuvõtval liikmesriigil tunnustada raamatupidamisdokumente auditeerima teises liikmesriigis juba tunnustatud spetsialiste, ilma neid kohustamata erialaeksamit sooritama, kui vastuvõtva liikmesriigi pädevad ametiasutused peavad nende kvalifikatsiooni samaväärseks sellega, mida kooskõlas selle direktiiviga nõutakse nende siseriiklikes õigusaktides.**

Allkirjad