A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2004. október 7.*

A C-255/01. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

amelyet a Symvoulio tis Epikrateias (Görögország) a Bírósághoz 2001. július 3-án érkezett 2001. június 12-i végzésével terjesztett elő az előtte

Panagiotis Markopoulos és társai

és

az **Ypourgos Anaptyxis**, valamint

a **Soma Orkoton Elegkton**

* Az eljárás nyelve: görög.

között,

Georgios Samothrakis és társai

és

Christos Panagiotidis

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts és K. Schiemann (előadó) bírák,

főtanácsnok: A. Tizzano,
hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. február 11-i tágyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

— P. Markopoulos és társai képviseletében N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis és K. Giannakopoulos dikigoroi,

— a Soma Orkoton Elegkton képviseletében A. Kalogeras dikigoros,

— G. Samothrakis és társai képviseletében C. Politis és N. Skandamis dikigoroi,

— Ch. Panagiotidis képviseletében M. Bachas dikigoros,

— a görög kormány képviseletében E.-M. Mamouna és M. S. Spyropoulos, meghatalmazotti minőségben,

— a spanyol kormány képviseletében S. Ortiz Vaamonde és M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösség Bizottsága képviseletében M. Patakia és C. Schmidt, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. április 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem — az EGK-Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján — a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának elvégzéséért felelős személyek működésének engedélyezéséről szóló,

1984. április 10-i 84/253/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL L 126., 20. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 75. o., a továbbiakban: nyolcadik irányelv) 11. és 15. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A két előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az egyrészről P. Markopoulos és társai, másrészről az Ypourgos Anaptyxis (Fejlesztési Minisztérium), valamint a Soma Orkoton Elegkton (a továbbiakban: Hiteles Könyvvizsgálók Kamarája) között, G. Samothrakis és társai, valamint Ch. Panagiotidis részvételével folyamatban lévő peres eljárás keretében, a fenti kamara azon döntése tárgyában került előterjesztésre, hogy 60 jelentkezőt — többek között az alapeljárásban beavatkozóként részt vevő személyeket — felvett a kamarai jegyzékbe anélkül, hogy e személyeket kötelezte volna a nyolcadik irányelv 4. cikkében előírt szakmai alkalmassági záróvizsga letételére.

3 A kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt kéri a Bíróságtól, hogy határozza meg az adott tagállamnak a nyolcadik irányelv 15. cikkében rögzített azon lehetőségének terjedelmét, hogy a személyek bizonyos körének engedélyt adjon a számviteli dokumentumok könyvvizsgálatára anélkül, hogy e személyek sikeres szakmai alkalmassági záróvizsgát tettek volna. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá azt kérdezi, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke alapján jogosan adható-e vizsga alóli mentesség azon személyeknek, akik már valamely tagállamban megkapták ezt az engedélyt.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

4 A nyolcadik irányelv első, második, harmadik és negyedik preambulumbekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[...] a 78/660/EGK irányelv értelmében meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolóit ellenőriztetni kell egy vagy több könyvvizsgálat elvégzésére feljogosított személlyel [...];

[...] a fent említett irányelvet az összevont (konszolidált) éves beszámolóról szóló 83/349/EGK irányelv kiegészítette;

[...] a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára feljogosított személyek szakképesítéseit össze kell hangolni; mivel biztosítani kell, hogy független és jó hírnévvel rendelkező személyek legyenek;

[...] a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatához szükséges magas szintű elméleti ismeretet, és ennek az ismeretnek a gyakorlati alkalmazására való képességet szakmai alkalmassági vizsgával kell bizonyítani".

5 A nyolcadik irányelv hatodik preamblumbekezdése szerint:

„[...] a tagállamokat arra is fel kell hatalmazni, hogy a szakemberek érdekében átmeneti rendelkezéseket fogadjanak el".

6 Ugyanazon irányelv kilencedik preambulumbekezdése így rendelkezik:

„[...] egy tagállam olyan személyek működését is engedélyezheti, akik az ezen irányelv által előírttal egyenértékű képesítést nem abban az államban szerezték meg".

7 Tekintettel a nyolcadik irányelv első és második preambulumbekezdésében hivatkozott, a Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló, 1978. július 25-i 78/660/EGK negyedik tanácsi irányelvre (HL L 222., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 21. o.), valamint a Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján az összevont (konszolidált) éves beszámolóról szóló, 1983. június 13-i 83/349/EGK hetedik tanácsi irányelvre (HL L 193., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 58. o.), a nyolcadik irányelv 1. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„Az ezen irányelvben előírt összehangoló intézkedések a tagállamok törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseire vonatkoznak a következő feladatokat végző személyek tekintetében:

a) a társaságok éves beszámolóinak kötelező könyvvizsgálata, és annak ellenőrzése, hogy az üzleti jelentés összhangban áll-e az éves beszámolóval, amennyiben ilyen könyvvizsgálatot és ilyen ellenőrzést a közösségi jogszabályok előírnak;

b) a vállalkozáscsoportok konszolidált éves beszámolóinak kötelező könyvvizsgálata, és annak ellenőrzése, hogy a konszolidált éves üzleti jelentés összhangban áll-e a konszolidált éves beszámolóval, amennyiben ilyen könyvvizsgálatot és ilyen ellenőrzést a közösségi jogszabályok előírnak."

8 A nyolcadik irányelv 2. cikke az 1. cikk (1) bekezdésében szabályozott dokumentumok kötelező könyvvizsgálatát csak az erre a tevékenységre működési engedéllyel rendelkező személyek számára teszi lehetővé. A fenti irányelv 4. cikke értelmében általános szabály szerint természetes személy csak akkor kaphat engedélyt, ha „felsőoktatásban való részvételre képesítő ismeretekkel rendelkezik, majd olyan elméleti és gyakorlati képzésen vett részt, amely elvégzését követően az állam által

szervezett vagy elismert, felsőoktatási intézményi képesítés szintű szakmai alkalmassági záróvizsgát tett".

9 A nyolcadik irányelv 11. cikkének (1) bekezdése mindemellett így rendelkezik:

„A tagállamok hatóságai olyan személyek működését engedélyezhetik, akik képesítésüket egészben, vagy részben másik államban szerezték, feltéve, hogy eleget tesznek a következő két feltételnek:

a) a hatáskörrel rendelkező hatóságoknak a képesítést egyenértékűnek kell tekinteniük azzal, amit az adott tagállam joga ezzel az irányelvvel összhangban előír; és

b) igazolni kell az adott tagállamban az 1. cikk (1) bekezdésében említett dokumentumok kötelező könyvvizsgálatához szükséges jogi ismereteket. A tagállam hatóságainak azonban nem kell ilyen igazolást kérniük, ha a másik államban megszerzett jogi ismeretet kielégítőnek tekintik."

10 A nyolcadik irányelv 12–19. cikke átmeneti rendelkezéseket tartalmaz. Az említett irányelv 15. cikke szerint:

„A 30. cikk (2) bekezdésében említett rendelkezések alkalmazását követő egy évig az adott tagállam ennek az irányelvnek megfelelően engedélyt adhat azoknak a

szakembereknek, akiknek működését a hatáskörrel rendelkező hatóságok egyedi közigazgatási határozattal addig nem engedélyezték, de akik azonban valamely tagállamban jogosultak az 1. cikk (1) bekezdésében említett dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára, és addig a napig ténylegesen ilyen tevékenységet folytattak."

11 A nyolcadik irányelv 19. cikke így rendelkezik:

„A 4. cikktől való eltérésként a 15. és 16. cikkben említett szakember vagy a 18. cikkben említett személy működése nem engedélyezhető, kivéve ha a hatáskörrel rendelkező hatóságok megítélése szerint [e személyek] az 1. cikk (1) bekezdésében említett dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára alkalmasak, és a 4. cikk értelmében engedéllyel rendelkező személyekkel egyenértékű képesítéssel rendelkeznek."

12 A nyolcadik irányelv 30. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) A tagállamok 1988. január 1-jéig hatályba léptetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy ennek az irányelvnek megfeleljenek. Erről haladéktalanul tájékoztatják a Bizottságot.

(2) A tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy az (1) bekezdésében említett rendelkezések 1990. január 1-jéig nem alkalmazandók [helyesen: csak 1990. január 1-jétől alkalmazandók]."

A nemzeti szabályozás

13 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megvilágította, a nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően Görögországban bizonyos típusú számviteli dokumentumok könyvvizsgálatának elvégzésére csak a hiteles könyvelők voltak jogosultak. Ez utóbbiaknak szerepelniük kellett a Soma Orkoton Logiston (a továbbiakban: Hiteles Könyvelők Kamarája) jegyzékében. A 3329/55. sz. törvényrendelet (FEK A' 230) 10. cikkének (6) bekezdése úgy rendelkezett, hogy a jelentkezők ismereteinek ellenőrzése érdekében a Hiteles Könyvelők Kamarájának felügyelő bizottsága jogosult volt a jelentkezőket a fenti ismeretekre vonatkozó vizsga letételére kötelezni. E tekintetben a 737/61. sz. királyi rendelet (FEK A' 186) 2. cikke minden jelentkező számára általános kötelezettségként írta elő az előzetes vizsga letételét.

14 A 3329/55. sz. törvényrendelet 2. cikke az említett hiteles könyvelők részére „kizárólagos" hatáskört engedélyezett, ideértve eredetileg a közjogi jelleggel bíró könyvvizsgálati tevékenységeket is, amely hatáskör fokozatosan kiterjedt a különböző részvénytársasági formában alakult közvállalkozások, valamint a különböző kategóriába tartozó, magántőkével alapított részvénytársaságok könyvvizsgálatára is. A 3329/55. sz. törvényrendelet 3. cikke értelmében ezek a hiteles könyvelők „fakultatív" hatáskörrel is rendelkeztek, minthogy bármely társasági formában alakult gazdasági társaság, valamint a polgári törvénykönyv által szabályozott bármely jogi személy könyvvizsgálatának elvégzésére is választhatók voltak.

15 Ezen kívül léteztek olyan könyvelők, akik csupán a hiteles könyvelők részére nem fenntartott tevékenységeket végezhettek, versenyvizsga vagy egyéb vizsga letételének kötelezettsége nélkül. A szakembereknek e kategóriája, azaz az „egyszerű könyvelők" csoportja nemcsak az e tevékenységet végző görög nemzetiségű személyeket ölelte fel, hanem a más államokban e tevékenységre engedélyt szerzett egyéb személyeket is.

16 A kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra utaló végzéséből kitűnik, hogy a nemzeti szabályozás a nyolcadik irányelvnek a nemzeti jogba való átültetése érdekében több alkalommal is módosításra került.

17 Az első: a hiteles könyvelőkre vonatkozó szabályozásnak a nyolcadik irányelv rendelkezéseivel való összehangolásáról szóló, 15/89. sz. elnöki rendelet (FEK A' 5/5.1.1989) módosította a 3329/55. sz. törvényrendeletet. E tekintetben a nemzeti szabályozás nyolcadik irányelvnek való megfeleltetése céljából a módosított 3329/55. sz. törvényrendelet 10. cikke — lényegében fenntartva a Hiteles Könyvelők Kamarája intézményének szerkezetét — pontosította az említett kamarába történő felvétel előfeltételét képező vizsga sikeres letételére vonatkozó kötelezettséget. A módosított 3329/55 sz. törvényrendelet 10. cikkének (9) bekezdése azt a lehetőséget is szabályozta, hogy olyan személyeket nevezzenek ki hiteles könyvvizsgálónak — feltéve, hogy a szakképesítésük egyenértékűnek tekintendő a fenti cikk (1) bekezdésében foglalt rendelkezéseknek megfelelően hiteles könyvelővé kinevezett vagy előléptetett személyekével, valamint az előzetes vizsgát sikeresen letették —, akik valamely más tagállam hatóságainak egyedi engedélyével rendelkeznek.

18 Az átmeneti rendelkezéseket illetően a 15/89. sz. elnöki rendelet 6. cikkének (3) és (4) bekezdése rendelkezett arról, hogy 1990. január 1-jéig vizsga letétele nélkül is lehetőség van hiteles könyvelővé kinevezni olyan — egyetemi diplomával rendelkező és a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára alkalmasnak minősített — szakembereket, akik igazolják, hogy Görögországban a társaságok éves beszámolójának, illetve a vállalatcsoportok konszolidált éves beszámolóinak kötelező könyvvizsgálatát végezték.

19 A második: az 1969/91. sz. törvény (FEK A' 167/30.10.1991), valamint a 226/92. sz. elnöki rendelet (FEK A' 120/14.7.1992) együttes eredményeként a Hiteles Könyvelők Kamaráját felváltotta a Hiteles Könyvvizsgálók Kamarája. A 226/92. sz. elnöki rendeletnek az új kamarába való felvétel feltételeit meghatározó 10. cikke úgy rendelkezett, hogy a felvétel a 226/92. sz. elnöki rendelet 11. cikke által részletesen

szabályozott szakmai alkalmassági vizsga sikeres letételének függvénye. Mindemellett az említett rendelet 24. cikkének (4) bekezdése előírta, hogy a Hiteles Könyvelők Kamarájában már tagsággal rendelkező hiteles könyvelők eleve felvételt nyernek a Hiteles Könyvvizsgálók Kamarájába.

20 A 226/92. sz. rendelet 24. cikkének (2) bekezdése az alábbi átmeneti rendelkezéseket tartalmazta:

„(2) A fent említett hiteles könyvvizsgálói jegyzékbe azok is felvételt nyernek, akik a jelen elnöki rendelet kihirdetésétől számított hat hónapon belül ezt kérelmezik, valamint a következő bekezdés rendelkezéseinek megfelelően sikeres vizsgát tettek:

a) azon görög állampolgárságú vagy görög felmenőkkel rendelkező személyek, akik Görögországban kiállított pénzügyi, kereskedelmi vagy ipari felsőfokú tanulmányokat igazoló, illetve külföldön kiállított, a görögországival egyenértékű diplomával rendelkeznek, és Görögországban 15 éves könyvvizsgálati tapasztalatot szereztek a pénzügyi, számviteli és jogi ágazatokban;

b) azok a görög állampolgárok, illetve az Európai Közösségek más tagállamainak állampolgárai, akik i) az Európai Közösségek valamely tagállamában engedéllyel rendelkeznek a hiteles könyvelői vagy könyvvizsgálói tevékenység folytatásához, és az Európai Közösségek valamely tagállamában elismert hiteles könyvelők vagy könyvvizsgálók [...], valamint ii) tíz év könyvvizsgálói tapasztalatot szereztek, és ebből legalább három évet Görögországban."

21 A harmadik: a 226/92. sz. elnöki rendelet 24. cikkének (2) bekezdésében szabályozott előzetes vizsga letételének kötelezettségét a 121/93. sz. elnöki rendelet (FEK A' 53/12.4.1993) 2. cikkének (7) bekezdése hatályon kívül helyezte; e rendelkezés értelmében a 226/92. sz. rendelet 24. cikke (2) bekezdése a) és b) pontjának hatálya alá tartozó érdekeltek kötelesek a szakmai pályafutásuk során elvégzett kötelező könyvvizsgálati tevékenységgel összefüggő munkairatokat benyújtani a célból, hogy azokat egy szakértői bizottság megvizsgálja és értékelje.

22 A negyedik: a 2231/94. sz. törvény (FEK A' 139/31.8.1994) 18. cikkének (3) bekezdése előírta:

„Azok a személyek, akik már felvételt nyertek a 226/92. sz. elnöki rendelet 13. cikke által szabályozott Hiteles Könyvvizsgálók Kamarájának jegyzékébe, és akik 1993. április 30-án nem voltak tagjai a Hiteles Könyvelők Kamarájának, kötelesek részt venni a 226/92. sz. elnöki rendelet 10. és 11. cikkében szabályozott szakmai alkalmassági vizsgán, mielőtt valamely besorolási osztályba sorolnák őket. E vizsgákat a felügyelő bizottság szervezi, ez nevezi ki a vizsgáztató bizottságokat is. Azokat, akik sikertelen vizsgát tesznek, vagy azon nem vesznek részt, törölni kell a jegyzékből."

23 Az utolsó: ez utóbbi rendelkezést — amely újra előírja a szakmai alkalmassági záróvizsga letételének kötelezettségét azok számára, akik a 226/92. sz. elnöki rendelet 24. cikkének (2) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezések alapján kívánták megszerezni a hiteles könyvvizsgálói engedélyt — a 2257/94. sz. törvény (FEK A' 197/23.11.1994) 3. cikkének (2) bekezdése hatályon kívül helyezte, és az alábbiakat írta elő:

„A 2231/94. sz. törvény (FEK A' 139) 18. cikkének (3) bekezdése után be kell iktatni a (3a), (3b) és (3c) albekezdéseket, amelyek a következőképpen rendelkeznek: »(3a) A 2231/94. sz. törvény 18. cikkének (3) bekezdésében szabályozott vizsga alól felmentést kapnak, valamint a 226/92. sz. elnöki rendelet 13. cikkében előírt hiteles

könyvvizsgálói kamarai jegyzékbe érvényesen felvettnek tekintendők azok a 226/92. sz. elnöki rendelet 10. cikkének (1) bekezdésében meghatározott felsőfokú diplomával rendelkező személyek, akik legkésőbb a jelen törvény kihirdetésének napjáig igazolják, hogy Görögországban 18 évig könyvvizsgálói tevékenységet végeztek, valamint 1989. január 1-jén Görögországban könyvvizsgálói tevékenységgel voltak megbízva, vagy hiteles könyvelői, illetve könyvvizsgálói tevékenységi engedélyt szereztek az Európai Unió valamely másik tagállamában vagy a következőkben felsorolt országok valamelyikében: Amerikai Egyesült Államok, Kanada, Ausztrália, Új-Zéland és Dél-Afrika, továbbá 1989. január 1-jéig tízéves könyvvizsgálói tapasztalatot szereztek, ebből legalább három évet Görögországban. E feltételek együttes fennállását a Hiteles Könyvvizsgálók Kamarájának felügyelő bizottsága két hónapon belül ellenőrzi. Azok a jelen bekezdés előző albekezdéseiben említett hiteles könyvvizsgálók, akikről a Hiteles Könyvvizsgálók Kamarájának felügyelő bizottsága úgy ítéli meg, hogy nem rendelkeznek megfelelő képesítéssel, kötelesek benyújtani a szakképesítésüket igazoló okiratokat annak érdekében, hogy azokat a nemzeti gazdasági miniszter határozatával kinevezett, valamely könyvvizsgálati számviteli oktatási intézmény tanárából, a Kereskedelmi Kamara képviselőjéből, valamint a Hiteles Könyvvizsgálók Tudományos Bizottságának egyik tagjából álló különleges háromoldalú bizottság ismételten megvizsgálja. Azok a személyek, akiket a különleges bizottság megfelelő szakképesítéssel rendelkezőnek ítél, bejegyezhetők hiteles segédkönyvvizsgáló besorolással, de csak akkor nevezhetők ki hiteles könyvvizsgálókká, ha megszerzik a jelen bekezdés (3a) albekezdésében előírt szakmai tapasztalatot [...].«"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

24 A felperesek a Hiteles Könyvvizsgálók Kamarája felügyelő bizottságának 1995. január 19-én hozott, 75. sz. határozatának megsemmisítése iránti keresetet nyújtottak be a Symvoulio tis Epikrateiashoz, amely határozattal a felügyelő bizottság úgy vett fel 60 jelentkezőt a kamarába, akik nem voltak tagjai a Hiteles Könyvelői Kamarának, hogy nem vetette őket alá a szakmai alkalmassági vizsgának, azon indokolással, hogy megfeleltek a 2231/94. sz. törvény 18. cikkének a 2257/94. sz. törvény 3. cikke (2) bekezdése által beiktatott, (3a) albekezdésében (a továbbiakban: a 2231/94. sz. törvény 18. cikkének (3a) albekezdése) felsorolt összes feltételnek.

25 A 60 jelentkező közül néhányan valóban rendelkeztek pénzügyi vagy kereskedelmi felsőfokú tanulmányokat tanúsító oklevéllel, görög állampolgárok, és tizenöt év tapasztalatot szereztek a pénzügyi, jogi és számviteli ágazatban — így például G. Samothrakis és társai —, a többi jelentkező pedig olyan görög állampolgár — például Ch. Panagiotidis — vagy más tagállam állampolgára, aki más tagállamban szerzett engedélyt a hiteles könyvelői vagy könyvvizsgálói tevékenység folytatására, és tíz éven át folytatott könyvvizsgálói tevékenységet.

26 A felperesek a 2231/94. sz. törvény 18. cikkének a 75. sz. határozat jogi alapjául szolgáló (3a) albekezdése szerint engedélyezett szakmai alkalmassági záróvizsga alóli felmentés nyolcadik irányelvvel való összeegyeztethetőségének problemájára hivatkoztak, és mivel a Symvoulio tis Epikrateias úgy ítélete meg, hogy a nyolcadik irányelv 11. és 15. cikkének értelmezésével kapcsolatban kétségek merültek fel, az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A nemzeti jogalkotó a [...] nyolcadik irányelv 15. cikke alapján jogosult-e az e cikkben szabályozott lehetőséggel élni, és különböző személyek csoportjai részére az általános szabályozástól eltérő, vagyis oly módon engedélyt adni a számviteli dokumentumok könyvvizsgálatára, hogy azok előzetesen nem tettek szakmai alkalmassági vizsgát, ha az érintett tagállam már az irányelv elfogadását megelőzően beiktatta e vizsgát a nemzeti jogrendszerbe? Továbbá a nemzeti jogalkotó egyébként jogosult-e az irányelv fent hivatkozott cikkei (az irányelv 15. cikke és 30. cikke (2) bekezdésének együtt alkalmazott rendelkezései) alapján több esetben is élni az átmeneti rendelkezések meghozatalának lehetőségével, különösen az 1990. január 1-jei határidő eltelte után?

2) A 11. cikk egyszerűen azt jelenti, hogy azon személy esetében, aki az Európai Unió valamely tagállamában könyvvizsgálói tevékenység gyakorlása iránti engedélyt kér, és a megkívánt szakképesítés egy részét más tagállamban, a jogharmonizációt megelőző szabályozásnak megfelelően szerezte meg, az a tagállam, amelytől ez a személy az engedély megadását kéri, úgy veheti —

anélkül hogy el kellene térnie azon általános szabálytól, amely szerint az engedély csupán a szakmai alkalmassági záróvizsga sikeres letételét követően adható meg —, mintha az illető ez utóbbi tagállamban szerezte volna meg e szakképesítést? Avagy ez a cikk azt jelenti, hogy az a személy, aki valamely tagállamban a jogharmonizációt megelőző szabályozásnak megfelelően szerzett engedélyt a számviteli dokumentumok könyvvizsgálatára, egy másik tagállamban jogosult — csupán a szakképesítése egyenértékűségének elismerése alapján — megszerezni a megfelelő engedélyt anélkül, hogy szakmai alkalmassági vizsgát kellene tennie?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

27 A kérdést előterjesztő bíróság két részre tagolódó első kérdésében először is arra keres választ, hogy vajon a tagállam jogosult-e a nyolcadik irányelv 15. cikkében szabályozott lehetőséggel élni annak érdekében, hogy olyan átmeneti rendelkezéseket fogadjon el, amelyek alapján bizonyos szakemberek részére anélkül adható engedély a számviteli dokumentumok könyvvizsgálatára, hogy e személyek sikeresen letették volna az említett irányelvben előírt előzetes szakmai alkalmassági vizsgát — miközben az érintett tagállam már a nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően beiktatta e vizsgát a nemzeti jogrendszerbe. A kérdést előterjesztő bíróság másodsorban és a kérdés első felére adott igenlő válasz esetén arra keres választ, hogy vajon a nyolcadik irányelv 15. cikkének és 30. cikke (2) bekezdésének együttes értelmezése alapján az érintett tagállam az 1991. január 1-jei határidőt követően élhet-e az említett jogosultsággal, ráadásul akár több alkalommal is.

Az első kérdés első részéről

28 Az első kérdés első részét illetően az alapeljárás felperesei azzal érvelnek, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikkében szabályozott jogosultság nem teszi lehetővé a

könyvelők szakmai alkalmasságának bizonyítását szolgáló általános szabályozást bevezető, az ezen irányelv elfogadását megelőzően alkotott nemzeti jogszabályoktól, valamint a közösségi szabályozástól való eltérést. A fenti lehetőség a tagállamok belső jogában már elért közösségi vívmány védelmére szolgál. Tehát az említett jogosultság alapján nem szabad olyan új nemzeti szabályokat hozni, amelyek a nyolcadik irányelv általános szabályozásától és az előtte létező nemzeti szabályozástól is eltérnek.

29 Következésképpen — a belső jogban a nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően is fennálló, a szakmai alkalmassági záróvizsga sikeres letételének kötelezettségére tekintettel — a görög jogalkotó nem élhetett a nyolcadik irányelv 15. és 30. cikkében biztosított azon lehetőséggel, hogy bizonyos szakembereket mentesítsen a fenti kötelezettség alól.

30 Ezzel ellentétben G. Samothrakis és társai, a görög kormány, valamint a Bizottság azon az álláspontón vannak, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikkében meghatározott lehetőség nem függ a tagállamokban a nyolcadik irányelv hatályba lépését megelőzően hatályban lévő jogi rendelkezésektől. Az ilyen értelmezés a fenti irányelv 15. és 19. cikkében meghatározott feltételeknek megfelelő szakemberek közötti hátrányos megkülönböztetéshez vezetne.

31 A nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően hatályos görög szabályozást illetően a Bizottság pontosítja, hogy miközben a számviteli dokumentumok vizsgálatát végző könyvelők meghatározott csoportja köteles volt vizsgát tenni, a többi könyvelő külön előzetes szakmai vagy versenyvizsga sikeres letétele nélkül folytathatta a nyolcadik irányelv hatálya alá tartozó tevékenységet.

32 E tekintetben az alapeljárás felperesei azt állították a tárgyaláson, hogy a görög jogban a nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően csak a hiteles könyvelők

folytathattak bizonyos tevékenységeket, és ebből következően az alapeljárásban beavatkozóként szereplő személyek nem voltak jogosultak az irányelv 15. cikke alapján megállapított átmeneti rendelkezések adta lehetőséggel élni.

33 Először is le kell szögezni, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikke az összes tagállamra vonatkozik. Az abban foglalt jogosultság gyakorlását tehát csak az e cikkben foglalt feltételek korlátozhatják.

34 E feltételek szerint a kérdéses lehetőség kizárólag „a[zon] szakemberek[re vonatkozik], akiknek működését a hatáskörrel rendelkező hatóságok egyedi közigazgatási határozattal addig nem engedélyezték, de akik azonban valamely tagállamban jogosultak az 1. cikk (1) bekezdésében említett dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára, és [a 30. cikk (2) bekezdésében említett rendelkezések végrehajtását követő egy évig] ténylegesen ilyen tevékenységet folytattak".

35 Következésképpen, amennyiben valamely személy megfelel e feltételeknek, jogosult a nyolcadik irányelv 15. cikkében biztosított jogosultság alkalmazásával engedélyt szerezni anélkül, hogy vizsgálni kellene, hogy a nyolcadik irányelv elfogadását megelőző nemzeti szabályozás vajon előírt-e vizsgakötelezettséget a szakemberek bizonyos csoportjára.

36 Az alapeljárás felpereseinek a jelen ítélet 28. pontjában ismertetett érvelésére válaszolva azonban meg kell jegyezni, hogy amennyiben a nyolcadik irányelv elfogadását megelőzően fennálló nemzeti szabályozás határozná meg, hogy valamely szakember jogosult volt-e az említett irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében meghatározott dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára, a kérdéses irányelv 15. cikkében meghatározott feltételek alkalmazása — abban az esetben, ha a nyolcadik irányelvet megelőzően hatályos nemzeti szabályozás a nyolcadik irányelv által szabályozott tevékenység gyakorlását kötelező szakmai alkalmassági záróvizsga sikeres letételéhez kötötte — azzal a következménnyel járt volna, hogy az említett

15. cikkben meghatározott szakemberek — mint az e cikkben rögzített átmeneti rendelkezések esetleges haszonélvezői — mindenképpen kötelesek lettek volna a kérdéses vizsgát letenni.

37 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikke valamennyi tagállam részére lehetőséget biztosít arra, hogy — anélkül, hogy az érintett személyeket előzetes szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné — engedélyezze a kötelező könyvvizsgálat gyakorlását azon személyek részére, akik megfelelnek az e cikkben meghatározott feltételeknek, vagyis a kérdéses tagállamban megfelelő képesítéssel rendelkeznek az ugyanezen irányelv 1. cikke (1) bekezdésében meghatározott dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának gyakorlására, és a 15. cikkben említett időpontig ezt a tevékenységet gyakorolták.

Az első kérdés második részéről

38 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdés második részében, amely még két alpontra oszlik, arra keres választ, hogy abban az esetben, ha az érdekeltek megfelelnek a nyolcadik irányelv 15. cikkében felsorolt két feltételnek, a tagállam jogosult-e egyrészt a nyolcadik irányelv 15. cikkében biztosított jogosultsággal 1991. január 1-jét követően élni, másrészt ezt többször is megteheti-e.

39 Az első alpontot illetően a kérdést előterjesztő nemzeti bíróság többségi nézetével megegyezően mind az alapeljárás felperesei, mind a spanyol kormány úgy vélik, hogy a nyolcadik irányelv 15. és 30. cikkéből következően a tagállam csak az 1991. január 1-jét megelőző időszakban gyakorolhatja az említett 15. cikk alapján fennálló, egyes szakemberek részére történő engedélyezési lehetőséget.

40 E tekintetben az alapeljárás felperesei hangsúlyozzák, hogy az adott ügyben a 75. sz. határozatot 1995. január 19-én hozták, tehát olyan időpontban, amikor a nyolcadik irányelv 15. cikkében meghatározott határidő már lejárt. Ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság a fenti többségi véleményét a 2231/94. sz. törvény 18. cikkébe a 2257/94. sz. törvény által 1994. november 23-án — azaz az 1991. január 1-jei határidőt követően — beiktatott (3a) albekezdésre alapítja.

41 G. Samothrakis és társai, valamint a görög kormány fenntartják, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikke szerint azon szakemberek, akikre e rendelkezés vonatkozik — a fenti irányelv általános rendelkezéseitől való eltéréssel — jogosultak az engedély megszerzésére, és ez a jogosultság nem korlátozható az érintett tagállamnak az engedély megszerzéséhez szükséges nemzeti rendelkezések elfogadásában tanúsított esetleges késedelme miatt.

42 A Bizottság azon az álláspontón van, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikkének szövege szerint az ebben a cikkben szabályozott engedély megszerzésére meghatározott egyéves határidő attól az időponttól számítandó, amikortól az említett irányelv átültetéséhez kapcsolódó intézkedések valójában végrehajtásra kerülnek, és véleménye szerint az átültetés a 121/93. sz. elnöki rendelettel módosított 226/92. sz. elnöki rendelettel történt meg. E tekintetben a Bizottság megjegyzi, hogy ugyan a 2231/94. sz. törvény 18. cikkének (3a) albekezdését több mint egy évvel azután hirdették ki, hogy a görög kormány ténylegesen átültette a nyolcadik irányelvet, e rendelkezést mégis úgy kell tekinteni, mintha időben került volna elfogadásra, mivel a jogalkotó szándéka csupán a 121/93. sz. elnöki rendelet révén megfelelő időben elfogadott átmeneti rendelkezések visszaható hatállyal történő felélesztésére szorítkozott.

43 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikke úgy rendelkezik, hogy az abban szabályozott lehetőséggel „a 30. cikk (2) bekezdésében említett rendelkezések alkalmazását követő egy évig" lehet élni. E tekintetben, habár ugyanezen irányelv 30. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy a tagállamok „1988. január 1-jéig hatályba léptetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási

rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy ennek az irányelvnek megfeleljenek", e cikk (2) bekezdése szerint „rendelkezhetnek úgy, hogy az (1) bekezdésében említett rendelkezések 1990. január 1-jéig nem alkalmazandók".

44 Az utóbbi rendelkezés tehát lehetőséget ad a tagállamoknak arra, hogy 1990. január 1-jéig halasszák a nyolcadik irányelv nemzeti jogba történő átültetéséhez szükséges rendelkezések hatályba léptetését. Ugyanezen az alapon a fenti irányelv 15. cikke lehetőséget ad a tagállamnak arra, hogy az abban szabályozott jogosultságot a nyolcadik irányelvet átültető nemzeti rendelkezések hatályba lépésének időpontjától számított egy éven belül gyakorolja, amely időpont viszont semmiféleképpen nem lehet későbbi, mint 1990. január 1-je.

45 Először is hangsúlyozni kell, hogy nem fogadható el G. Samothrakis és társai, valamint a görög kormány érvelése, amely szerint a nyolcadik irányelv 15. cikke szerint az e rendelkezések által érintett szakemberek jogosultak a fenti irányelv általános rendelkezéseitől eltérően engedélyt kapni, és ez a jog nem korlátozható az érintett tagállamnak az engedély megszerzéséhez szükséges nemzeti rendelkezések elfogadásában tanusított esetleges késedelme miatt. Amint azt a főtanácsnok indítványának 55. pontjában kifejtette, az a tény, hogy valamely tagállam a nyolcadik irányelv 15. cikkének feltételei szerint „jogosult" az e cikkben meghatározott szakemberek csoportjának engedélyt adni, csupán arra ad lehetőséget, hogy a tagállamok átmeneti rendelkezéseket hozzanak, tehát olyan rendelkezési jogot biztosít, amely természetéből fakadóan az e jogkör esetleges gyakorlása során kedvezményezett személyek részére nem szolgálhat alapként jogok megszerzésére.

46 Másodszor: nem fogadható el a Bizottság azon érvelése, amely szerint a nyolcadik irányelv 15. cikke által megállapított egyéves határidő az irányelv belső jogba történt tényleges átültetésétől lenne számítandó. Ebből az érvelésből az következne, hogy a tagállamoknak lehetősége lenne arra, hogy még az irányelv határidőn túli átültetése esetén is átmeneti rendelkezéseket állapítsanak meg, és ezek a rendelkezések szükségszerűen eltérést okoznának az irányelv teljes végrehajtásához képest.

47 E tekintetben, ahogy az a jelen ítélet 44. pontjában megállapításra került, a nyolcadik irányelv 15. cikke által szabályozott lehetőséget az említett irányelvet belső jogba átültető rendelkezések hatályba lépésének időpontjától számított egy éven belül lehet gyakorolni, amely időpont semmiféleképpen sem lehet későbbi, mint 1990. január 1-je. Figyelembe kell venni, hogy a nyolcadik irányelv 15. és 30. cikkének együttes hatása — azzal, hogy az irányelv 15. cikke egy évet biztosít a tagállamok részére, hogy e szakemberek javára átmeneti rendelkezéseket fogadjanak el — az irányelv harmonizált közösségi szabályozás létrehozására irányuló fő célkitűzése és azon szakembereknek a jogos védelme közötti egyensúly megteremtése, akik a kérdéses tevékenységet már ezelőtt is gyakorolták.

48 A Bizottság ezen túlmutató értelmezésének hatásaként megszűnne ez az egyensúly, mivel lehetővé tenné a tagállam részére, hogy az átmeneti rendelkezéseket a kérdéses irányelv belső jogrendbe való tényleges átültetésének időpontjától számított időszakon belül állapítsa meg, erre pedig az előírt határidőn túl is sor kerülhetne.

49 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikkével ellentétes az, hogy valamely tagállam az említett rendelkezésben meghatározott lehetőséggel úgy éljen, hogy az irányelvet átültető nemzeti rendelkezések hatályba-lépésének időpontjától — amely nem lehet későbbi 1990. január 1-jénél — számított egyéves határidőn túl az említett irányelv általános rendelkezéseitől való eltéréssel anélkül adjon engedélyt szakembereknek, hogy előzetes szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné őket.

50 A kérdés második alpontját illetően, amely arra keres választ, hogy vajon a nyolcadik irányelv 15. cikkében szabályozott lehetőséggel többször is lehet-e élni, meg kell jegyezni, hogy ez a kérdés azon az elgondoláson alapszik, hogy az a nemzeti rendelkezés, amely az illetékes hatóságot feljogosítja arra, hogy a hivatkozott cikk keretén belül engedélyt adjon a szakemberek részére, az említett lehetőség kihasználását jelenti.

51 Mindemellett, amennyiben az érdekeltek kizárólag az illetékes nemzeti hatóság határozata alapján kaphattak engedélyt, amint azt egyébként a nyolcadik irányelv 19. cikke is előírja, a jelen esetben kizárólag az 1995. január 19-én — tehát az 1991. január 1-jei végső határidőt követően — hozott 75. sz. határozat tekinthető az említett lehetőség kihasználására tett kísérletnek. Következésképpen nem kell válaszolni az első kérdés második részének második alpontjára.

52 A fentiek fényében az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv 15. cikke valamennyi tagállam számára lehetővé teszi, hogy — anélkül, hogy az érintetteket előzetes szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné — engedélyt adjon azon személyek részére, akik megfelelnek az e cikkben meghatározott feltételeknek, vagyis a kérdéses tagállamban megfelelő képesítéssel rendelkeznek az 1. cikk (1) bekezdésében felsorolt dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának gyakorlására, valamint az említett 15. cikkben foglalt időpontig ezt a tevékenységet gyakorolták.

53 Mindazonáltal az említett 15. cikk nem teszi lehetővé, hogy a tagállam az említett irányelvet átültető nemzeti rendelkezések hatályba lépésének napjától — amely időpont semmiképpen sem lehet későbbi, mint 1990. január 1-je — számított egy éves határidőn túl éljen az e cikkben meghatározott lehetőséggel.

A második kérdésről

54 A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésében lényegében arra keres választ, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke értelmében a más tagállamban már engedéllyel rendelkező, kötelező könyvvizsgálati tevékenységet folytató szakembereknek egy másik tagállam engedélyezheti-e e tevékenységet anélkül, hogy kötelezné őket a nyolcadik irányelv által előírt szakmai alkalmassági vizsgára.

55 Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság egyhangúan megállapította, az alapeljárás felperesei, valamint a görög kormány azon az álláspontonvannak, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke csupán azt szabályozza, hogy a befogadó tagállamnak kizárólag a másik tagállamban szerzett képesítést kell megvizsgálnia a saját területén adandó engedély érdekében, és nem teszi lehetővé, hogy a befogadó tagállam vizsga letétele nélkül engedélyezze e tevékenységet, amennyiben a nyolcadik irányelvnek a megkívánt képesítést szabályozó egyéb rendelkezései szerint a szakmai alkalmassági vizsga sikeres letétele elengedhetetlen az engedély megadásához.

56 Ezen túlmenően hangsúlyozzák, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke kizárólag a jelentkező által más tagállamban szerzett képesítés egyenértékűként való minősítését érinti, és nem a másik tagállamban szerzett engedély elismerését.

57 A Bizottság fenntartja, hogy mind 11. cikk szövege, mind annak szelleme — amelyek az egyik tagállamban szerzett képesítésnek a befogadó tagállamban megkövetelt képesítéssel való tényleges egyenértékűségének megállapítására utalnak — azon értelmezés mellett szólnak, hogy a befogadó tagállam illetékes hatóságai kötelesek a szóban forgó képesítések egyenértékűségét anélkül megvizsgálni és megítélni, hogy az érdekelt szakembereket alávetnék az említett irányelv 4. cikkében meghatározott vizsgának.

58 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke lényegében arról rendelkezik, hogy a befogadó tagállam illetékes hatóságának kell megítélnie azon személyek „képesítésének" egyenértékűségét, akik e képesítésüket egészben vagy részben valamely másik tagállamban szerezték.

59 Ugyanakkor a nyolcadik irányelv nem határozza meg a „képesítés" fogalmát. E körülmények között nem állítható, hogy az irányelv 11. cikkében említett képesítések

mindegyike megfelel az irányelv 4. cikkében szabályozott különböző követelményeknek, amelyek tartalmazzák a szakmai alkalmassági vizsga sikeres letételét is. Ezzel szemben a fenti fogalom használata lehetővé teszi a befogadó tagállam illetékes hatóságai számára, hogy az érdekelt személy képességét összességében vizsgálják meg, ami egyébként nem kötelezi e hatóságokat arra, hogy az érdekelt személytől megköveteljék e tagállam szakmai alkalmassági vizsgáját, vagy a valamely másik tagállamban már letett sikeres vizsga meglétét.

60 Ezen túlmenően ki kell emelni, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikkében meghatározott egyenértékűség meghatározása ténybeli megállapításon alapul, nem pedig az adott képesítés egyenértékűségének formális elismerésén. E tekintetben le kell szögezni, hogy a szabályozott szakma gyakorlásához más tagállamban szerzett engedélyek elismeréséről a legalább hároméves szakoktatást és szakképzést lezáró felsőfokú oklevelek elismerésének általános rendszeréről szóló, 1988. december 21-i 89/48/EGK tanácsi irányelv (HL 1989. L 19., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 1. kötet, 337. o.) rendelkezik. Mindazonáltal habár az alapeljárás tényállása idején alkalmazandó volt az utóbbi irányelv, a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés a 89/48 irányelvet megelőzően elfogadott nyolcadik irányelv értelmezésére irányul. Ezen túlmenően, ahogy azt a főtanácsnok indítványának 74. pontjában is kifejtette, a nyolcadik irányelv tizenkettedik preambulumbekezdése világosan rámutat arra, hogy ez az irányelv nem vonatkozik a „[számviteli dokumentumok] könyvvizsgálat[a] céljából más tagállamok polgárainak adott engedélyek elismerésé[re]", amely a preambulumbekezdés szerint a későbbiekben kerül majd szabályozásra.

61 A második kérdésre válaszolva egyébiránt ki kell emelni, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikkében szabályozott jogosultság nem korlátozódik a nyolcadik irányelv elfogadását megelőző szabályoknak megfelelően megszerzett képesítésekre, és nem szabad, hogy az egyenértékűség megítélése a kérdéses képesítések megszerzésének időpontjától függjön, vagyis attól, hogy ezt a képesítést a nyolcadik irányelv átültetését megelőzően vagy azt követően szerezték.

62 Ami a nyolcadik irányelv 11. cikkében szabályozott megítélést illeti, figyelembe kell venni, hogy az egyenértékűségi vizsgára vonatkozó különös rendelkezések hiányában az illetékes hatóságokra hárul a fent említett vizsgálat elvégzése, amelynek során szem előtt kell tartaniuk a Szerződés szabályai által, és különösen a letelepedés szabadságára vonatkozó szabályok által a tagállamok számára előírt kötelezettségeket.

63 Az EK-Szerződés 52. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) kötelezi azt a tagállamot, amelynek nemzeti szabályozása értelmében valamely hivatás gyakorlása oklevél vagy szakmai képesítés függvénye, és amelyhez e hivatás gyakorlásának engedélyezése iránt kérelmet nyújtottak be, hogy a más tagállamban ugyanazon hivatás gyakorlása céljából az érdekelt személy által szerzett okleveleket, bizonyítványokat és egyéb fokozatokat figyelembe vegye, összehasonlítva az ezen oklevelek által tanúsított szakértelmet, valamint a nemzeti szabályok által megkövetelt ismereteket és képesítést (lásd a C-340/89. sz. Vlassopoulou-ügyben 1991. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-2357. o.] 16. pontját, a C-232/99. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2002. május 16-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-4235. o.] 21. pontját, valamint a C-313/01. sz. Morgenbesser-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13467. o.] 57. pontját).

64 Amennyiben az összehasonlító vizsgálatot követően arra a következtetésre lehet jutni, hogy a külföldi oklevél által tanúsított szakértelem és képesítés megfelel a nemzeti rendelkezések által előírtaknak, a tagállam köteles elismerni, hogy az érintett oklevél megfelel a nemzeti jogszabályok által meghatározott követelményeknek (a fent hivatkozott Vlassopoulou-ítélet 19. pontja).

65 Ezzel szemben, amennyiben kitűnik, hogy a fenti szakértelem és képesítés a nemzeti jogszabályok által előírt követelményeknek csak részben felel meg, a befogadó tagállam jogosult az érdekeltet arra kötelezni, hogy bizonyítsa, megszerezte a hiányzó szakértelmet és képesítést. Ebben az esetben az illetékes nemzeti hatóságok feladata annak megítélése, hogy a befogadó tagállamban akár tanulmányok útján,

akár gyakorlati tapasztalat során megszerzett szakértelem és képesítés elegendő-e a hiányzó szakértelem meglétének igazolására (a fent hivatkozott Vlassopoulou-ítélet 20. pontja).

66 Amennyiben a 75. sz. határozatban érintett érdekeltek részére adott engedélyek a nyolcadik irányelv 11. cikkét a nemzeti jogba átültető rendelkezésein alapulnak, a nemzeti bíróságnak kell arról határoznia, hogy a 2231/94. sz. törvény 18. cikkének (3a) albekezdése és a 75. sz. határozat együttes hatásaként az említett engedélyeket a fent említett elvek alapján adták-e meg.

67 A fentiekre való tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a nyolcadik irányelv 11. cikke lehetőséget ad a befogadó tagállamnak arra, hogy a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának folytatására engedélyt adjon olyan szakembereknek, akik már más tagállamban rendelkeznek ilyen engedéllyel, anélkül hogy e személyeket szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné, és feltéve, hogy képesítésüket az említett befogadó tagállam illetékes hatóságai az említett irányelvnek megfelelően a befogadó tagállam nemzeti jogszabályai által megkövetelt képesítéssel egyenértékűnek ítélik.

A költségekről

68 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) meghozta ítéletét:

1) **A Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának elvégzéséért felelős személyek működésének engedélyezéséről szóló, 1984. április 10-i 84/253/EGK nyolcadik tanácsi irányelv 15. cikke valamennyi tagállam számára lehetővé teszi, hogy — anélkül, hogy az érintetteket előzetes szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné — engedélyt adjon az e cikkben foglalt feltételeknek megfelelő személyek, vagyis azok részére, akik a befogadó tagállamban megfelelő képesítéssel rendelkeznek az 1. cikk (1) bekezdésében felsorolt dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának gyakorlására, valamint az említett 15. cikkben foglalt időpontig ezt a tevékenységet gyakorolták.**

Mindazonáltal az említett 15. cikkkel ellentétes az, hogy a tagállam az említett irányelvet átültető nemzeti rendelkezések hatályba lépésének napjától — amely időpont semmiképpen sem lehet későbbi, mint 1990. január 1-je — számított egyéves határidőn túl éljen az e cikkben meghatározott lehetőséggel.

2) **A 84/253 nyolcadik irányelv 11. cikke lehetőséget ad a befogadó tagállamnak arra, hogy a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának folytatására engedélyt adjon olyan szakembereknek, akik már más tagállamban rendelkeznek ilyen engedéllyel, anélkül hogy e személyeket szakmai alkalmassági vizsga letételére kötelezné, és feltéve, hogy képesítésüket a befogadó tagállam illetékes hatóságai az említett irányelvnek megfelelően a befogadó tagállam nemzeti jogszabályai által megkövetelt képesítéssel egyenértékűnek ítélik.**

Aláírások