WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 7 października 2004 r. *

W sprawie C-255/01

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym,

złożony przez Symvoulio tis Epikrateias (Grecja) postanowieniem z dnia 12 czerwca 2001 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 lipca 2001 r., w postępowaniu:

Panagiotis Markopoulos i in.

przeciwko

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Język postępowania: grecki.

przy udziale:

Georgiosa Samothrakisa i in.

i

Christosa Panagiotidisa

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr i K. Schiemann (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,
sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lutego 2004 r.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu P. Markopoulosa i innych przez N. Alivizatosa, E. Kiousopoulou, G. Dellisa i K. Giannakopoulosa, Dikigoroi,

— w imieniu Soma Orkoton Elegkton przez A. Kalogerasa, Dikigoros,

— w imieniu G. Samothrakisa i innych przez C. Politisa i N. Skandamisa, Dikigoroi,

— w imieniu Ch. Panagiotidisa przez M. Bachasa, Dikigoros,

— w imieniu rządu greckiego przez E.-M. Mamounę i S. Spyropoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Ortiza Vaamonde'a i M. Muñoza Péreza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Patakię i C. Schmidt, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 kwietnia 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 i 15 ósmej dyrektywy Rady 84/253/EWG z dnia 10 kwietnia 1984 r. wydanej na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu EWG w sprawie zatwierdzania osób

odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych (Dz.U. L 126, str. 20, zwanej dalej „ósmą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między P. Markopoulosem i innymi, z jednej strony, a Ypourgos Anaptyxis (ministrem ds. rozwoju) oraz Soma Orkoton Elegkton (izbą biegłych rewidentów, zwaną dalej „Izbą Biegłych Rewidentów") z drugiej strony, do którego wstąpili w charakterze interwenientów G. Samothrakis i inni oraz Ch. Panagiotidis, w przedmiocie decyzji tej izby o wpisaniu do prowadzonego przez nich rejestru 60 kandydatów, w tym wymienionych interwenientów postępowania głównego, bez poddania ich egzaminowi sprawdzającemu kwalifikacje zawodowe, przewidzianemu w art. 4 ósmej dyrektywy.

3 Sąd krajowy zadaje zasadniczo Trybunałowi pytanie dotyczące określenia zakresu uprawnienia przysługującego Państwu Członkowskiemu, przewidzianego przez art. 15 ósmej dyrektywy, do dopuszczania niektórych kategorii osób do dokonywania kontroli dokumentów finansowych bez potrzeby złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu w zakresie kwalifikacji zawodowych. Poza tym sąd krajowy zadaje pytanie, czy zwolnienie z egzaminu mogłoby być w każdym razie uzasadnione na podstawie art. 11 ósmej dyrektywy w przypadku osób, które już zostały dopuszczone do wykonywania zawodu w innym Państwie Członkowskim.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

4 Motywy pierwszy, drugi oraz trzeci ósmej dyrektywy stanowią:

„[...] na mocy dyrektywy 78/660/EWG roczne sprawozdania finansowe niektórych rodzajów spółek muszą być kontrolowane przez jedną lub więcej osób uprawnionych do dokonywania takich kontroli [...];

[...] wyżej wymieniona dyrektywa została uzupełniona dyrektywą 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych;

[...] należy zharmonizować kwalifikacje osób uprawnionych do dokonywania ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych [finansowych]; należy zapewnić, aby były to osoby niezależne i o nieposzlakowanej opinii;

[...] wysoki poziom wiedzy teoretycznej wymaganej do ustawowego kontrolowania dokumentów rachunkowych oraz umiejętność wykorzystywania tej wiedzy w praktyce muszą być zapewnione poprzez egzaminowanie w zakresie kwalifikacji zawodowych".

5 Według szóstego motywu ósmej dyrektywy:

„[...] Państwom Członkowskim powinno się [...] zezwolić na przyjmowanie przepisów przejściowych na korzyść pracowników wykwalifikowanych [osób wykonujących dany zawód]".

6 Dziewiąty motyw dyrektywy stanowi:

„[...] Państwo Członkowskie będzie mogło zatwierdzać [dopuszczać do wykonywania zawodu] osoby, które uzyskały kwalifikacje równoważne tym wymaganym na mocy niniejszej dyrektywy poza tym państwem".

7 Biorąc pod uwagę czwartą dyrektywę Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r. wydaną na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (Dz.U. L 222, str. 11) oraz siódmą dyrektywę Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 r. wydaną na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. L 193, str. 1), obie cytowane odpowiednio w pierwszym i drugim motywie ósmej dyrektywy, art. 1 ust. 1 tej ostatniej dyrektywy stanowi:

„Środki koordynacji określone w niniejszej dyrektywie mają zastosowanie do przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich dotyczących osób odpowiedzialnych za:

a) dokonywanie ustawowych kontroli rocznych sprawozdań finansowych spółek oraz sprawdzanie zgodności rocznych sprawozdań z rocznymi sprawozdaniami finansowymi w zakresie, w jakim takie kontrole i takie sprawdzenie są wymagane przez prawo wspólnotowe;

b) dokonywanie ustawowych kontroli skonsolidowanych sprawozdań finansowych organów przedsiębiorstw oraz sprawdzanie zgodności skonsolidowanych rocznych sprawozdań ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi w zakresie, w jakim takie kontrole i takie sprawdzenie są wymagane przez prawo wspólnotowe".

8 Artykuł 2 ósmej dyrektywy zastrzega prawo wykonywania ustawowej kontroli dokumentów określonych w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy dla osób, które zostały do tego dopuszczone. Na podstawie art. 4 tej dyrektywy takie dopuszczenie może na zasadach ogólnych zostać udzielone osobie fizycznej jedynie „po osiągnięciu wiedzy na poziomie wstępnego egzaminu uniwersyteckiego, ukończeniu kursu teoretycznego, przejściu praktycznego szkolenia i zdaniu egzaminu sprawdzającego

kwalifikacje zawodowe na poziomie końcowego egzaminu uniwersyteckiego organizowanego lub uznawanego przez dane państwo".

9 Artykuł 11 ust. 1 ósmej dyrektywy stanowi jednak, że:

„Władze Państwa Członkowskiego mogą zatwierdzać osoby, które zdobyły wszystkie lub część swoich kwalifikacji w innym państwie, pod warunkiem że osoby te spełniają następujące dwa warunki [wymogi]:

a) właściwe władze muszą uznać ich kwalifikacje za równoważne z tymi, które są wymagane na mocy prawa tego Państwa Członkowskiego zgodnie z niniejszą dyrektywą; oraz

b) osoby te muszą przedstawić dowód posiadania wiedzy prawniczej wymaganej w danym Państwie Członkowskim do celów ustawowego kontrolowania dokumentów określonych w art. 1 ust. 1. Władze tego Państwa Członkowskiego nie muszą jednak wymagać takiego dowodu, jeśli uznają wiedzę prawniczą uzyskaną w innym państwie za wystarczającą".

10 Artykuły 12–19 ósmej dyrektywy dotyczą przepisów przejściowych. Według art. 15 tej dyrektywy:

„W ciągu jednego roku zastosowania [od wprowadzenia w życie] przepisów określonych w art. 30 ust. 2 pracownicy wykwalifikowani [osoby wykonujące dany zawód], którzy nie zostali zatwierdzeni [dopuszczeni do wykonywania zawodu] na

mocy indywidualnych aktów właściwych władz, lecz mimo to posiadają w Państwie Członkowskim kwalifikacje w zakresie dokonywania ustawowych kontroli dokumentów określonych w art. 1 ust. 1 oraz faktycznie wykonywały w tym czasie te czynności, mogą zostać zatwierdzone [dopuszczone do wykonywania tego zawodu] przez to Państwo Członkowskie zgodnie z niniejszą dyrektywą".

11 Artykuł 19 ósmej dyrektywy stanowi:

„Żaden z pracowników wykwalifikowanych [osób wykonujących dany zawód] określonych w art. 15 i 16 ani żadna z osób określonych w art. 18 nie może zostać zatwierdzony lub zatwierdzona na zasadzie odstępstwa od art. 4, o ile właściwe władze nie uznają, że osoby te spełniają warunki [wymogi] konieczne do dokonywania ustawowych kontroli dokumentów określonych w art. 1 ust. 1 i posiadają kwalifikacje równoważne z kwalifikacjami osób zatwierdzonych [dopuszczonych] na mocy art. 4".

12 Według art. 30 ust. 1 i 2 ósmej dyrektywy:

„1. Państwa Członkowskie wprowadzą w życie przed dniem 1 stycznia 1988 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy i niezwłocznie powiadamiają o tym Komisję.

2. Państwa Członkowskie mogą postanowić, że przepisy określone w ust. 1 nie mają zastosowania przed dniem 1 stycznia 1990 r.".

Uregulowania krajowe

13 Jak wyjaśnia sąd krajowy, przed przyjęciem ósmej dyrektywy działalność związana z kontrolą niektórych kategorii dokumentów finansowych w Grecji zastrzeżona była dla biegłych księgowych. Ci ostatni musieli być wpisani do rejestru prowadzonego przez Soma Orkoton Logiston (zwaną dalej „Izbą Biegłych Księgowych"). Artykuł 10 ust. 6 greckiego dekretu z mocą ustawy nr 3329/55 (FEK A' 230) stanowił, że w celu sprawdzenia wiedzy kandydatów Komisja Nadzorcza Izby Biegłych Księgowych mogła poddać ich egzaminowi z zakresu tej wiedzy. Z tego punktu widzenia art. 2 greckiego królewskiego dekretu nr 737/61 (FEK A' 186) upowszechniał obowiązek złożenia uprzedniego egzaminu w stosunku do wszystkich kandydatów.

14 Na podstawie art. 2 dekretu z mocą ustawy nr 3329/55 przyznano tym biegłym księgowym „wyłączną" kompetencję, w której zakres wchodziła początkowo działalność kontrolna o charakterze urzędowym, która to kompetencja została stopniowo rozszerzona na kontrolę różnych przedsiębiorstw państwowych założonych w formie spółki akcyjnej oraz na kontrolę różnych kategorii spółek akcyjnych z kapitałem prywatnym. Owi biegli księgowi korzystali także na podstawie art. 3 dekretu z mocą ustawy nr 3329/55 z „fakultatywnej" kompetencji, gdyż mogli być powołani do wykonywania działalności kontrolnej wszelkiego rodzaju spółek handlowych oraz różnych osób prawnych przewidzianych w kodeksie cywilnym.

15 Poza tym istnieli także księgowi, nieobjęci obowiązkiem uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym konkursu lub egzaminu, którzy mieli prawo wykonywania wyłącznie działalności niezastrzeżonej dla biegłych księgowych. Ta kategoria osób wykonujących dany zawód, czyli tzw. „zwyczajnych księgowych" — obejmowała nie tylko obywateli greckich prowadzących tę działalność, ale także osoby, które zostały dopuszczone do wykonywania tej działalności w innych państwach.

16 Z postanowienia odsyłającego wynika, że system krajowy został kilka razy zmieniony w celu dokonania transpozycji ósmej dyrektywy do krajowego porządku prawnego.

17 Po pierwsze, dekret z mocą ustawy nr 3329/55 został zmieniony przez grecki dekret prezydencki nr 15/89 w sprawie dostosowania ustawodawstwa dotyczącego biegłych księgowych do przepisów ósmej dyrektywy (FEK A' 5/5.1.1989). Z tego punktu widzenia w celu dostosowania systemu krajowego do ósmej dyrektywy zmieniony art. 10 dekretu z mocą ustawy nr 3329/55 uściśla — przy utrzymaniu zasadniczo struktury instytucji Izby Biegłych Księgowych — kwestie związane z obowiązkiem uprzedniego złożenia egzaminu z wynikiem pozytywnym, niezbędnego do uzyskania wpisu do rejestru tej izby. Ponadto w zmienionym art. 10 ust. 9 dekretu z mocą ustawy nr 3329/55 przewidziano także możliwość powołania na biegłych księgowych osób, które zostały dopuszczone do wykonywania zawodu przez władze innego Państwa Członkowskiego, pod warunkiem że ich kwalifikacje zostały uznane za równoważne z tymi, które są wymagane od osób powołanych lub awansowanych na biegłych księgowych zgodnie z ust. 1 tego przepisu, i pod warunkiem że uprzednio złożyły egzamin z wynikiem pozytywnym.

18 Jeśli chodzi o przepisy przejściowe, w art. 6 ust. 3 i 4 dekret prezydencki nr 15/89 ustanowił, do dnia 1 stycznia 1990 r., możliwość powołania na biegłego księgowego bez potrzeby złożenia egzaminu, osób, które wykazały, że wykonują w Grecji ustawową kontrolę rocznych sprawozdań finansowych spółek lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup przedsiębiorstw pod warunkiem posiadania przez nie dyplomu uniwersyteckiego i uznania ich kwalifikacji do przeprowadzania ustawowej kontroli dokumentów finansowych.

19 Po drugie, na skutek zbiegu ustawy nr 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) i dekretu prezydenckiego nr 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992), Izba Biegłych Księgowych została zastąpiona przez Izbę Biegłych Rewidentów. Artykuł 10 prezydenckiego dekretu nr 226/92, który określa przesłanki wstępu do tej nowej izby, przewidział, że wstęp ten jest uzależniony od pozytywnego złożenia egzaminu z kwalifikacji zawodowych,

który uregulowany jest szczegółowo w art. 11 dekretu prezydenckiego nr 226/92. Jednakże art. 24 ust. 4 tego dekretu stanowi, że biegli księgowi, którzy byli już członkami Izby Biegłych Księgowych, zostają z mocy prawa wpisani na listę biegłych rewidentów.

20 Jeśli chodzi o przepisy przejściowe, to art. 24 ust. 2 dekretu prezydenckiego nr 226/92 stanowi:

„2. Do rejestru biegłych rewidentów wpisuje się również na wniosek złożony w terminie 6 miesięcy od daty publikacji niniejszego dekretu i po zdaniu z wynikiem pozytywnym egzaminu zgodnie z przepisami następnego ustępu:

a) osoby posiadające dyplom ukończenia studiów wyższych z dziedziny finansów, handlu lub przemysłu uzyskany w Grecji lub równoważny dyplom uzyskany za granicą, które posiadają obywatelstwo greckie lub pochodzenie greckie i zdobyły w Grecji piętnastoletnie doświadczenie w zakresie kontroli w dziedzinie handlu, księgowości lub prawa;

b) obywateli greckich i obywateli innych Państw Członkowskich Wspólnot Europejskich, którzy i) zostali dopuszczeni do wykonywania zawodu biegłego księgowego lub biegłego rewidenta w innym Państwie Członkowskim Wspólnot Europejskich i są uznani jako biegli księgowi lub biegli rewidenci w jednym z państw należących do Wspólnot Europejskich [...] oraz ii) zdobyli dziesięcioletnie doświadczenie w dziedzinie kontroli, z czego co najmniej trzy lata w Grecji".

21 Po trzecie, obowiązek uprzedniego podejścia do egzaminu przewidzianego w art. 24 ust. 2 dekretu prezydenckiego nr 226/92 został zniesiony przez art. 2 ust. 7 dekretu prezydenckiego nr 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), na mocy którego zainteresowani objęci dyspozycją art. 24 ust. 2 lit. a) i b) dekretu prezydenckiego nr 226/92 muszą złożyć dokumenty dotyczące kontroli finansowych, których dokonali w trakcie kariery zawodowej w celu umożliwienia ich weryfikacji i oceny przez właściwą komisję.

22 Po czwarte, art. 18 ust. 3 greckiej ustawy nr 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) stanowi:

„Osoby wpisane już do rejestru prowadzonego przez Izbę Biegłych Rewidentów, o którym mowa w art. 13 dekretu prezydenckiego nr 226/92, które nie były członkami Izby Biegłych Księgowych na dzień 30 kwietnia 1993 r., obowiązane są złożyć egzamin z kwalifikacji zawodowych przewidziany w art. 10 i 11 dekretu prezydenckiego nr 226/92, zanim zostaną powołane na określony szczebel zawodowy. Egzaminy te są organizowane przez Komisję Nadzorczą, która także powołuje komisje egzaminacyjne. Osoby, które nie uzyskały pozytywnego wyniku egzaminu lub które do niego nie przystąpiły, zostają wykreślone z rejestru".

23 Na koniec ten ostatni przepis, który przywrócił obowiązek złożenia egzaminu z kwalifikacji zawodowych przez te osoby, które chcą uzyskać dopuszczenie do wykonywania zawodu biegłego rewidenta na podstawie przepisów przejściowych zawartych w art. 24 ust. 2 dekretu prezydenckiego nr 226/92, został uchylony przez art. 3 ust. 2 greckiej ustawy nr 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), który stanowi:

„W art. 18 ustawy nr 2231/94 (FEK A' 139) po ust. 3 dodaje się ust. 3a, 3b i 3c w brzmieniu: »3a. Za zwolnione z egzaminu przewidzianego w art. 18 ust. 3 ustawy nr 2231/94 i ważnie wpisane do rejestru Izby Biegłych Rewidentów, o którym mowa w art. 13 dekretu prezydenckiego nr 226/92, uważa się osoby posiadające dyplom ukończenia studiów wyższych, przewidziany w art. 10 ust. 1 dekretu prezydenckiego

nr 226/92, które wykażą się osiemnastoletnim doświadczeniem w wykonywaniu działalności kontrolnej w Grecji, najpóźniej do dnia publikacji niniejszej ustawy, i przeprowadzaniem kontroli w Grecji na dzień 1 stycznia 1989 r. lub które zostały dopuszczone do wykonywania zawodu biegłego księgowego lub biegłego rewidenta w innym Państwie Członkowskim Unii Europejskiej lub w jednym z następujących państw: Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii lub Afryce Południowej oraz które zdobyły dziesięcioletnie doświadczenie w przeprowadzaniu kontroli, z czego co najmniej trzy lata w Grecji na dzień 1 stycznia 1989 r. Kumulatywne spełnienie tych przesłanek jest weryfikowane przez Komisję Nadzorczą Izby Biegłych Rewidentów w terminie dwóch miesięcy. Biegli rewidenci, o których mowa w poprzednich zdaniach tego ustępu, których Komisja Nadzorcza Izby Biegłych Rewidentów uznała za nieposiadających wymaganych kwalifikacji, składają dokumenty potwierdzające ich kwalifikacje w celu ponownego ich zbadania przez specjalną komisję trójstronną powołaną w drodze decyzji ministra gospodarki narodowej i składającej się z jednego profesora wyższej szkoły audytu lub księgowości, przedstawiciela izby handlowej i członka komitetu naukowego Izby Biegłych Rewidentów. Osoby uznane przez komisję za posiadające wymagane kwalifikacje, z wyjątkiem lat uprzedniego doświadczenia zawodowego, zostają wpisane z zaszeregowaniem na szczeblu pomocniczego biegłego rewidenta i awansują na stopień biegłego rewidenta jedynie po zdobyciu doświadczenia zawodowego wymaganego w ust. 3a niniejszego artykułu [...]«".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

24 Powodowie złożyli do Symvoulio tis Epikrateias (greckiej rady stanu) wniosek o uchylenie decyzji Komisji Nadzorczej Izby Biegłych Rewidentów nr 75 z dnia 19 stycznia 1995 r., na mocy której powyższa rada przyjęła w szeregi izby 60 kandydatów, którzy nie wywodzili się z dawnej Izby Biegłych Księgowych, bez poddania ich egzaminowi z kwalifikacji zawodowych z tego względu, że spełniali wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 18 ust. 3a ustawy nr 2231/94 w brzmieniu, jaki nadał mu dodany art. 3 ust. 2 ustawy nr 2257/94 (zwany dalej „art. 18 ust. 3a ustawy nr 2231/94").

25 Wśród tych 60 kandydatów niektórzy, tak jak G. Samothrakis i in., posiadają dyplom ukończenia studiów wyższych z zakresu finansów i handlu, obywatelstwo greckie i zdobyli piętnastoletnie doświadczenie w sektorze gospodarczym, księgowości lub prawa, podczas gdy pozostali, tak jak Ch. Panagiotidis, są obywatelami greckimi lub obywatelami innych państw, którzy są dopuszczeni do wykonywania zawodu biegłego księgowego lub biegłego rewidenta w innym Państwie Członkowskim oraz wykonywali działalność z zakresu kontroli przez dziesięć lat.

26 W związku z podniesieniem przez powodów kwestii zgodności zwolnienia z egzaminu sprawdzającego kwalifikacje zawodowe z ósmą dyrektywą, przyznanego na mocy art. 18 ust. 3a ustawy nr 2231/94, który posłużył jako podstawa prawna do wydania decyzji nr 75, oraz uznając istnienie wątpliwości co do wykładni art. 11 i 15 ósmej dyrektywy, Symvoulio tis Epikrateias zawiesił postępowanie w sprawie i skierował do Trybunału następujące dwa pytania prejudycjalne:

„1) Czy ustawodawca krajowy może na podstawie art. 15 ósmej dyrektywy [...] skorzystać z uprawnienia przewidzianego w tym artykule i postanowić, że różne kategorie osób mogą zostać dopuszczone do przeprowadzania kontroli dokumentów finansowych, na zasadzie odstępstwa od ogólnych uregulowań, tzn. bez potrzeby uprzedniego złożenia egzaminu w zakresie kwalifikacji zawodowych, gdy zainteresowane Państwo Członkowskie ustanowiło już taki egzamin w swoim krajowym porządku prawnym przed przyjęciem tej dyrektywy? W każdym razie, czy ustawodawca krajowy może wielokrotnie korzystać z uprawnienia do wydawania przepisów przejściowych na podstawie cytowanego powyżej artykułu tej dyrektywy, w szczególności nawet po dniu 1 stycznia 1991 r. (przepisy art. 15 w związku z przepisami art. 30 ust. 2 dyrektywy)?

2) Czy art. 11 dyrektywy oznacza tylko tyle, że jeżeli osoba, która wnosi o dopuszczenie do przeprowadzania kontroli dokumentów finansowych w jednym Państwie Członkowskim Unii Europejskiej, nabyła pewne kwalifikacje wymagane w innym Państwie Członkowskim według obowiązującego przed harmonizacją stanu prawnego, to państwo, do którego skierowany jest wniosek

o dopuszczenie do wykonywania zawodu, może uznać, że te kwalifikacje zostały nabyte w tymże państwie, bez potrzeby wprowadzania odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą dopuszczenie przyznaje się tylko po złożeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu sprawdzającego kwalifikacje zawodowe? Czy też oznacza on jednak, że umożliwia się osobie, która została dopuszczona do przeprowadzania kontroli dokumentów finansowych w jednym Państwie Członkowskim według obowiązującego przed harmonizacją stanu prawnego, na uzyskanie odpowiedniego dopuszczenia w innym Państwie Członkowskim, bez potrzeby składania egzaminu sprawdzającego kwalifikacje zawodowe, jedynie na podstawie weryfikacji równoważności jej kwalifikacji?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pierwszego pytania

27 W pierwszym pytaniu, które dzieli się na dwie części, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy Państwo Członkowskie może powoływać się na uprawnienie przewidziane w art. 15 ósmej dyrektywy w celu przyjęcia przepisów przejściowych, na podstawie których niektóre kategorie podmiotów mogą zostać dopuszczone do przeprowadzania kontroli dokumentów finansowych bez potrzeby złożenia uprzednio z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych przewidzianego przez ósmą dyrektywę, skoro Państwo Członkowskie już ustanowiło taki egzamin w swoim porządku prawnym przed przyjęciem tej dyrektywy. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwszą część pytania sąd krajowy pragnie się w dalszej kolejności dowiedzieć, czy, mając na względzie art. 15 i 30 ust. 2 ósmej dyrektywy czytane łącznie, zainteresowane Państwo Członkowskie może powoływać się kilkakrotnie na to uprawnienie po dniu 1 stycznia 1991 r.

W przedmiocie pierwszej części pierwszego pytania

28 Co się tyczy pierwszej części pytania, powodowie w postępowaniu głównym podnoszą, że uprawnienie przewidziane w art. 15 ósmej dyrektywy nie powinno

pozwalać na wyłączenie stosowania obowiązujących przed przyjęciem tej dyrektywy przepisów krajowych czy też przepisów wspólnotowych ustanawiających ogólny system poświadczania kwalifikacji zawodowych w stosunku do księgowych. Ich zdaniem, powołanie się na to uprawnienie ma bowiem służyć ochronie już istniejącego w prawie wewnętrznym Państw Członkowskich dorobku prawnego. Stąd powyższe uprawnienie nie może być stosowane jako podstawa prawna do wydania nowych przepisów krajowych, odbiegających od zasad ogólnych ósmej dyrektywy oraz wcześniej istniejącego systemu krajowego.

29 W konsekwencji, uwzględniając istnienie w prawie wewnętrznym przed przyjęciem ósmej dyrektywy obowiązku złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych, ustawodawca grecki nie może się powoływać na art. 15 i 30 ósmej dyrektywy w celu zwolnienia niektórych osób wykonujących ten zawód z tego obowiązku.

30 Tymczasem zarówno w opinii G. Samothrakisa i innych, jak i rządu greckiego oraz Komisji, uprawnienie przewidziane przez art. 15 ósmej dyrektywy nie jest podporządkowane przepisom, które istniały w Państwach Członkowskich przed wejściem w życie ósmej dyrektywy. Taka interpretacja mogłaby doprowadzić do dyskryminacji w traktowaniu osób wykonujących ten zawód, które spełniają przesłanki przewidziane w art. 15 i 19 tej dyrektywy.

31 Komisja zaznacza, że odnośnie do systemu greckiego, który obowiązywał przed przyjęciem ósmej dyrektywy, szczególna kategoria kontrolujących rachunki poddana była obowiązkowi egzaminacyjnemu, natomiast inni kontrolujący rachunki wykonywali czynności objęte zakresem obowiązywania ósmej dyrektywy bez potrzeby uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminów czy też szczególnych konkursów zawodowych.

32 Zważywszy na to, powodowie w postępowaniu głównym podnieśli podczas rozprawy, że w prawie greckim, przed przyjęciem ósmej dyrektywy, jedynie biegli

księgowi mogli wykonywać niektóre czynności i dlatego interwenienci postępowania głównego nie korzystają z przepisów przejściowych wydanych na podstawie art. 15 tej dyrektywy.

33 Należy przede wszystkim stwierdzić od razu, że adresatami art. 15 ósmej dyrektywy są wszystkie Państwa Członkowskie. Skorzystanie z uprawnienia zawartego w tym artykule jest ograniczone jedynie określonymi w nim przesłankami.

34 Zgodnie z tymi przesłankami uprawnienie to odnosi się jedynie do podmiotów wykonujących dany zawód, którzy „w ciągu jednego roku zastosowania [od wprowadzenia w życie] przepisów określonych w art. 30 ust. 2, [...] nie zostali zatwierdzeni [dopuszczeni do wykonywania zawodu] na mocy indywidualnych aktów właściwych władz, lecz mimo to posiadają w Państwie Członkowskim kwalifikacje w zakresie dokonywania ustawowych kontroli dokumentów określonych w art. 1 ust. 1 oraz faktycznie wykonywały w tym czasie te czynności".

35 W konsekwencji, jeżeli dana osoba spełnia owe przesłanki, może zostać dopuszczona do wykonywania zawodu przy skorzystaniu z uprawnienia, które zostało przewidziane w art. 15 ósmej dyrektywy, bez potrzeby badania, czy i w jakim zakresie przepisy krajowe obowiązujące przed przyjęciem ósmej dyrektywy przewidywały w stosunku do szczególnej kategorii osób wykonujących ten zawód obowiązek zdania egzaminu.

36 Jednakże w celu odniesienia się do argumentu powodów w postępowaniu głównym, o którym mowa w pkt 28 niniejszego wyroku, należy zwrócić uwagę, że ponieważ to krajowe przepisy obowiązujące przed przyjęciem ósmej dyrektywy określały, czy dany podmiot mógł przeprowadzać ustawową kontrolę dokumentów, o których mowa w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, stosowanie wymogów przewidzianych w art. 15 tej dyrektywy miałoby taki skutek, że w przypadkach gdy wcześniej obowiązujące przepisy krajowe nakładały obowiązek zdania egzaminu z zakresu kwalifikacji

zawodowych w celu wykonywania działalności, o której mowa w ósmej dyrektywie, osoby wykonujące ten zawód wymienione w art. 15 jako osoby, które potencjalnie mogą korzystać z przepisów przejściowych tego artykułu, powinny były i tak złożyć tenże egzamin z wynikiem pozytywnym.

37 Zważywszy na to, należy wysnuć wniosek, że art. 15 ósmej dyrektywy zezwala wszystkim Państwom Członkowskim na dopuszczanie do wykonywania zawodu osób, które spełniają wymogi przewidziane w tym artykule, a mianowicie tych, które posiadają w zainteresowanym Państwie Członkowskim kwalifikacje do dokonywania ustawowej kontroli dokumentów, o których mowa w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, i które przeprowadzały takie kontrole do dnia określonego w art. 15, bez potrzeby poddawania ich obowiązkowi uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych.

W przedmiocie drugiej części pierwszego pytania

38 W drugiej części pierwszego pytania, która jest również dwuczęściowa, sąd krajowy docieka, czy, w przypadku gdy zainteresowani spełniają dwa kryteria wymienione w art. 15 ósmej dyrektywy, Państwo Członkowskie może po dniu 1 stycznia 1991 r. tak powoływać się na uprawnienie przyznane mu w art. 15 ósmej dyrektywy, jak i korzystać z niego kilkakrotnie.

39 Odnośnie do pierwszego członu drugiej części pytania zarówno powodowie w postępowaniu głównym, jak i rząd hiszpański — na wzór opinii większości składu orzekającego sądu krajowego — podnoszą, iż z art. 15 w związku z art. 30 ósmej dyrektywy wynika, że Państwo Członkowskie może dopuszczać do wykonywania zawodu osoby wykonujące już ten zawód na podstawie powyższego art. 15, nie później jednak niż do dnia 1 stycznia 1991 r.

40 Zważywszy na to, powodowie w postępowaniu głównym zaznaczają, że w tej sprawie decyzja nr 75 została wydana w dniu 19 stycznia 1995 r., czyli w dniu, w którym upłynął już termin przewidziany w art. 15 ósmej dyrektywy. Ze swej strony owa większość składu sądu krajowego opiera się na art. 18 ust. 3a ustawy nr 2231/94, dodanym w dniu 23 listopada 1994 r. przez ustawę nr 2257/94, czyli w dniu, który również odpowiada dacie późniejszej niż data 1 stycznia 1991 r.

41 Zdaniem zarówno G. Samothrakisa i innych, jak i rządu greckiego, art. 15 ósmej dyrektywy przyznaje prawo osobom, o których mowa w tym artykule, do uzyskania dopuszczenia do wykonywania na zasadzie odstępstwa od ogólnych przepisów tej dyrektywy, które nie może zostać ograniczone ze względu na ewentualne opóźnienie zainteresowanego Państwa Członkowskiego w przyjęciu niezbędnych do uzyskania dopuszczenia przepisów krajowych.

42 Ze swojej strony Komisja jest zdania, że zgodnie z brzmieniem art. 15 ósmej dyrektywy roczny termin ustanowiony do uzyskania dopuszczenia do wykonywania zawodu przewidziany w tym artykule zaczyna biec od chwili rzeczywistego wprowadzenia w życie środków transponujących tę dyrektywę, czyli transpozycji, która została według niej dokonana w formie dekretu prezydenckiego nr 226/92, zmienionego przez dekret prezydencki nr 121/93. Mając to na względzie, uściśla ona, że chociaż art. 18 ust. 3a ustawy nr 2231/94 został opublikowany ponad rok po dniu, w którym rząd grecki rzeczywiście dokonał transpozycji ósmej dyrektywy, artykuł ten powinno się uważać za przyjęty w terminie, albowiem przyjmując ten przepis, ustawodawca ograniczył się do przywrócenia stosowania przepisów przejściowych, ustanowionych we właściwym terminie w drodze dekretu prezydenckiego nr 121/93, w celu ich stosowania w sposób retroaktywny.

43 Należy zauważyć na wstępie, że art. 15 ósmej dyrektywy stanowi, że uprawnienie przewidziane w tym artykule może zostać wykorzystane „w ciągu jednego roku zastosowania [od wprowadzenia w życie] przepisów określonych w art. 30 ust. 2". Zważywszy, że chociaż art. 30 ust. 1 tej samej dyrektywy stanowi, że Państwa Członkowskie „wprowadzą w życie przed dniem 1 stycznia 1988 r. przepisy

ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy", to zgodnie z ust. 2 tego samego artykułu „mogą [one] postanowić, że przepisy określone w ust. 1 nie mają zastosowania przed dniem 1 stycznia 1990 r.".

44 Ten ostatni przepis pozwala zatem Państwom Członkowskim na zróżnicowane stosowanie do dnia 1 stycznia 1990 r. przepisów niezbędnych do dokonania transpozycji ósmej dyrektywy. Na tej podstawie art. 15 tej samej dyrektywy skutkuje zezwoleniem Państwu Członkowskiemu na powołanie się na uprawnienie, które jest w nim przewidziane, w ciągu roku od chwili zastosowania krajowych przepisów przejściowych transponujących ósmą dyrektywę, najpóźniej jednak do dnia 1 stycznia 1990 r.

45 Po pierwsze, należy zaznaczyć, że argument G. Samothrakisa i innych oraz rządu greckiego, zgodnie z którym art. 15 ósmej dyrektywy przyznaje prawo osobom wykonującym ten zawód, o których mowa w tym artykule, bez względu na ewentualne opóźnienie Państwa Członkowskiego w skorzystaniu z uprawnienia przewidzianego w tym artykule, nie znajduje oparcia. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 55 opinii, ponieważ zgodnie z art. 15 ósmej dyrektywy Państwo Członkowskie „może" dopuścić do wykonywania zawodu kategorię osób, o których mowa w tym artykule, przyznaje on tylko Państwom Członkowskim możliwość wydania przepisów przejściowych, tzn. uprawnienie dyskrecjonalne, które, ze względu na swój charakter, nie może służyć jako podstawa prawna osobom, które mogą czerpać korzyści z ewentualnego skorzystania z tego uprawnienia.

46 Po drugie, argument Komisji, zgodnie z którym roczny termin ustanowiony w art. 15 ósmej dyrektywy rozpoczyna swój bieg od dnia rzeczywistej transpozycji ósmej dyrektywy do prawa wewnętrznego, również nie może zostać przyjęty. Skutkiem przyjęcia tego argumentu byłoby zezwolenie Państwu Członkowskiemu na powołanie się na uprawnienie do wydania przepisów przejściowych, których nieuchronnym skutkiem jest zróżnicowanie pełnego przyjęcia dyrektywy, nawet w przypadku opóźnionej transpozycji tej dyrektywy.

47 Zważywszy na to, a także na to, co zostało ustalone w pkt 44 niniejszego wyroku, należy uznać, iż z uprawnienia przewidzianego w art. 15 ósmej dyrektywy można skorzystać w ciągu roku od chwili zastosowania krajowych przepisów wdrażających ósmą dyrektywę, najpóźniej jednak do dnia 1 stycznia 1990 r. Należy zatem stwierdzić, że zastosowanie art. 15 w związku z art. 30 ósmej dyrektywy służy uzyskaniu równowagi pomiędzy, z jednej strony, ostatecznym celem dyrektywy, którym jest harmonizacja przepisów na poziomie Wspólnoty, a z drugiej strony, uzasadnioną ochroną osób, które już wykonywały działalność w dziedzinie, o której mowa, poprzez przyznanie Państwom Członkowskim rocznego okresu na wydanie przepisów przejściowych w stosunku do tych osób.

48 Dokonana przez Komisję wykładnia prowadziłaby w konsekwencji do zakłócenia tej równowagi, gdyż pozwoliłaby Państwom Członkowskim na wydawanie przepisów przejściowych w terminie, który zacząłby biec od dnia rzeczywistej transpozycji spornej dyrektywy do prawa wewnętrznego, co mogłoby nastąpić po przepisanym terminie.

49 Zatem należy dojść do wniosku, że art. 15 ósmej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby Państwo Członkowskie korzystało z przewidzianego w tym artykule uprawnienia do dopuszczania do wykonywania zawodu osób wykonujących już ten zawód, bez poddawania ich obowiązkowi uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych, na zasadzie odstępstwa od ogólnych przepisów tej dyrektywy, po upływie rocznego terminu, który zaczyna swój bieg począwszy od dnia wprowadzenia w życie przepisów krajowych wdrażających tę dyrektywę, a w każdym razie po dniu 1 stycznia 1990 r.

50 Odnośnie do drugiego członu drugiej części pierwszego pytania, który dotyczy kwestii, czy z uprawnienia przewidzianego w art. 15 ósmej dyrektywy można skorzystać kilkakrotnie, należy zwrócić uwagę na fakt, że pytanie to opiera się na twierdzeniu, że przyjęcie przepisu krajowego pozwalającego właściwym władzom na dopuszczenie w ramach tego przepisu do wykonywania zawodu osób już go wykonujących stanowi skorzystanie z tego uprawnienia.

51 Ponieważ jednak zainteresowani mogli zostać dopuszczeni do wykonywania zawodu jedynie w drodze decyzji właściwych władz krajowych — co jest zresztą przewidziane w art. 19 ósmej dyrektywy — w tym stanie faktycznym tylko decyzja nr 75, która została wydana w dniu 19 stycznia 1995 r., tzn. po upływie w dniu 1 stycznia 1991 r. ostatecznego terminu, może być uznana za próbę skorzystania z tego uprawnienia. W związku z tym udzielenie odpowiedzi na drugi człon drugiej części pierwszego pytania staje się bezprzedmiotowe.

52 W świetle wyżej przedstawionych rozważań należy odpowiedzieć na pierwsze pytanie w ten sposób, że art. 15 ósmej dyrektywy pozwala wszystkim Państwom Członkowskim na dopuszczenie do wykonywania zawodu osób, które spełniają wymogi przewidziane w tym artykule, tj. tych, które posiadają kwalifikacje w zainteresowanym Państwie Członkowskim do dokonywania ustawowej kontroli dokumentów, o których mowa w art. 1 ust. 1 i które ją wykonywały do dnia określonego w art. 15, bez potrzeby poddawania ich obowiązkowi uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych.

53 Jednakże tenże art. 15 sprzeciwia się temu, aby Państwo Członkowskie korzystało z uprawnienia, przewidzianego w tym artykule, po upływie rocznego terminu, który zaczyna swój bieg począwszy od dnia wprowadzenia w życie przepisów krajowych wdrażających tę dyrektywę, a w każdym razie po dniu 1 stycznia 1990 r.

W przedmiocie drugiego pytania

54 W drugim pytaniu sąd krajowy zwraca się zasadniczo o udzielenie odpowiedzi w kwestii, czy na mocy art. 11 ósmej dyrektywy podmioty dopuszczone w innym Państwie Członkowskim do dokonywania ustawowej kontroli dokumentów finansowych mogą zostać dopuszczone do wykonywania tej działalności w innym Państwie Członkowskim, bez obowiązku złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu sprawdzającego kwalifikacje zawodowe, o którym mowa w ósmej dyrektywie.

55 Powodowie w postępowaniu głównym oraz rząd grecki utrzymują — podobnie zresztą do tego, co także uznał jednomyślnie sąd krajowy — że art. 11 ósmej dyrektywy przewiduje jedynie poddanie ocenie przyjmującego Państwa Członkowskiego kwalifikacji uzyskanych w innym Państwie Członkowskim w celu dopuszczenia do wykonywania zawodu na jego własnym terytorium i nie pozwala mu na owo dopuszczenie bez egzaminu, gdy zgodnie z innymi przepisami ósmej dyrektywy określającymi wymagane kwalifikacje pozytywne złożenie egzaminu stanowi konieczny warunek dopuszczenia do wykonywania zawodu.

56 Zaznaczają oni ponadto, że art. 11 ósmej dyrektywy dotyczy jedynie możliwości uznania za równoważne kwalifikacji uzyskanych przez kandydata w innym Państwie Członkowskim, a nie uznania dopuszczenia do wykonywania zawodu uzyskanego w innym państwie.

57 Komisja ze swojej strony uważa, że zarówno litera art. 11 ósmej dyrektywy, jak również jego ratio legis, jakim jest zmierzanie ku uznaniu za równoważne de facto kwalifikacji zdobytych w innym Państwie Członkowskim z tymi, które wymagane są w przyjmującym Państwie Członkowskim, przemawiają za wykładnią, według której właściwe władze przyjmującego Państwa Członkowskiego oceniają i orzekają o równoważności tych kwalifikacji z kwalifikacjami, które wymagane są w ich państwie bez obowiązku poddania podmiotów egzaminowi, o którym mowa w art. 4 tej dyrektywy.

58 Należy od razu zauważyć, że art. 11 ósmej dyrektywy ma zasadniczo na celu ustalenie przez właściwe władze przyjmującego Państwa Członkowskiego równoważności „kwalifikacji" osób, które uzyskały część lub całość swych kwalifikacji w innym Państwie Członkowskim.

59 Tymczasem pojęcie „kwalifikacje" nie zostało zdefiniowane w ósmej dyrektywie. W tym kontekście nie można uważać, że kwalifikacje w rozumieniu art. 11 tej dyrektywy odpowiadają każda odrębnym wymaganiom przepisanym w art. 4 tej

dyrektywy, co obejmuje także zdanie egzaminu sprawdzającego kwalifikacje zawodowe. Jednakże użycie tego pojęcia pozwala właściwym władzom przyjmującego Państwa Członkowskiego całościowo ocenić umiejętności zainteresowanego, co wszakże nie nakłada na nie obowiązku wymagania od zainteresowanych złożenia egzaminu z wynikiem pozytywnym z kwalifikacji zawodowych w tym państwie lub wylegitymowania się zdaniem takiego egzaminu w przeszłości w innym Państwie Członkowskim.

60 Należy ponadto zaznaczyć, że uznanie kwalifikacji za równoważne, o którym mowa w art. 11 ósmej dyrektywy, opiera się na faktycznej ocenie, a nie na formalnym stwierdzeniu równoważności danej kwalifikacji. W tym świetle należy zauważyć, że to dyrektywa Rady 89/48/EWG z dnia 21 grudnia 1988 r. w sprawie ogólnego systemu uznawania dyplomów ukończenia studiów wyższych, przyznawanych po ukończeniu kształcenia i szkolenia zawodowego, trwających co najmniej trzy lata (Dz.U. 1989, L 19, str. 16) odnosi się do uznania dopuszczenia do wykonywania zawodu regulowanego w innym Państwie Członkowskim. Niemniej jednak, chociaż dyrektywa ta podlegała stosowaniu w chwili zdarzeń będących przedmiotem postępowania głównego, pytanie postawione przez sąd krajowy dotyczy wykładni ósmej dyrektywy, która została przyjęta przed dyrektywą nr 89/48. Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 74 opinii, dwunasty motyw ósmej dyrektywy wskazuje jasno, że ta dyrektywa nie dotyczy „uznawania zatwierdzeń [dopuszczenia do wykonywania zawodu] przyznanych obywatelom innego Państwa Członkowskiego" do celu dokonywania kontroli dokumentów finansowych, które — zgodnie z tym motywem — zostanie uregulowane w późniejszym terminie.

61 Ponadto w celu udzielenia odpowiedzi na drugie pytanie należy zaznaczyć, że skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 11 ósmej dyrektywy nie jest ograniczone tylko do oceny równoważności kwalifikacji zdobytych na podstawie przepisów obowiązujących przed przyjęciem ósmej dyrektywy i że ocena równoważności nie powinna zależeć od momentu zdobycia tych kwalifikacji, tzn. od tego, czy nastąpiło to przed czy po transpozycji ósmej dyrektywy.

62 Odnośnie do samej istoty oceny, o której mowa w art. 11 ósmej dyrektywy, należy uznać, że w przypadku braku przepisów szczególnych regulujących kwestie związane z weryfikacją równoważności kwalifikacji, na właściwych władzach spoczywa obowiązek przeprowadzenia tej weryfikacji z poszanowaniem zobowiązań, jakie nakładają na Państwa Członkowskie przepisy Traktatu WE, a w szczególności przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości.

63 Artykuł 52 Traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) nakłada na Państwo Członkowskie, któremu przedstawiono wniosek o dopuszczenie do wykonywania zawodu, do którego dostęp jest, zgodnie z prawem krajowym, uzależniony od posiadania dyplomu lub kwalifikacji zawodowych, obowiązek uwzględnienia dyplomów, certyfikatów i innych świadectw, które zainteresowany zdobył w celu wykonywania tego samego zawodu w innym Państwie Członkowskim, poddając kwalifikacje potwierdzone tymi dyplomami porównaniu z wiedzą i z kwalifikacjami wymaganymi przez prawo krajowe (zob. wyroki z dnia 7 maja 1991 r. w sprawie C-340/89 Vlassopoulou, Rec. str. I-2357, pkt 16, z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-232/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-4235, pkt 21 oraz z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-313/01 Morgenbesser, Rec. str. I-13467, pkt 57).

64 Jeżeli po przeprowadzeniu tej analizy porównawczej dochodzi się do wniosku, że wiedza i kwalifikacje potwierdzone zagranicznym dyplomem odpowiadają kwalifikacjom wymaganym przez przepisy krajowe, to Państwo Członkowskie ma obowiązek uznać, że dyplom ten spełnia wymogi ustanowione przez te przepisy (ww. wyrok w sprawie Vlassopoulou, pkt 19).

65 Jeżeli jednak okaże się, że kwalifikacje te i wiedza nie odpowiadają w całości kwalifikacjom i wiedzy wymaganym przez przepisy krajowe, przyjmujące Państwo Członkowskie ma prawo wymagać od zainteresowanego, aby ten wykazał, że nabył brakującą wiedzę i kwalifikacje. W tym przypadku do właściwych władz krajowych należeć będzie ocena, czy zdobyta w przyjmującym Państwie Członkowskim

w ramach studiów wyższych lub praktyki wiedza może zostać uznana dla ustalenia posiadania brakującej wiedzy (ww. wyrok w sprawie Vlassopoulou, pkt 20).

66 Ponieważ zainteresowani zostali dopuszczeni do wykonywania zawodu w drodze decyzji nr 75 opartej na przepisach krajowych wdrażających art. 11 ósmej dyrektywy, do sądu krajowego należy ustalenie, czy mając na uwadze związek między art. 18 ust. 3a, ustawą nr 2231/94 oraz decyzją nr 75, osoby te zostały dopuszczone do wykonywania zawodu zgodnie z wyżej wymienionymi zasadami.

67 W świetle wyżej przedstawionych rozważań należy odpowiedzieć na drugie pytanie w ten sposób, że art. 11 ósmej dyrektywy pozwala przyjmującemu Państwu Członkowskiemu na dopuszczenie osób już dopuszczonych w innym Państwie Członkowskim do wykonywania działalności polegającej na ustawowej kontroli dokumentów finansowych, bez potrzeby poddania ich egzaminowi z zakresu kwalifikacji zawodowych, jeżeli właściwe władze tego przyjmującego Państwa Członkowskiego uznają ich kwalifikacje za równoważne z tymi, które zgodnie z tą dyrektywą wymagane są przez ustawodawstwo krajowe ich Państwa Członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

68 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 15 ósmej dyrektywy Rady 84/253/EWG z dnia 10 kwietnia 1984 r., wydanej na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych pozwala wszystkim Państwom Członkowskim na dopuszczanie do wykonywania zawodu osób, które spełniają wymogi przewidziane w tym artykule, tj. tych, które posiadają kwalifikacje w zainteresowanym Państwie Członkowskim do dokonywania ustawowej kontroli dokumentów, o których mowa w art. 1 ust. 1, i które ją wykonywały do dnia określonego w art. 15, bez potrzeby poddawania ich obowiązkowi uprzedniego złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu z zakresu kwalifikacji zawodowych.

Jednakże artykuł ten sprzeciwia się temu, aby Państwo Członkowskie korzystało z uprawnienia przewidzianego w tym artykule po upływie rocznego terminu, który zaczyna swój bieg począwszy od dnia wprowadzenia w życie przepisów krajowych wdrażających tę dyrektywę, a w każdym razie po dniu 1 stycznia 1990 r.

2) Artykuł 11 ósmej dyrektywy 84/253 pozwala przyjmującemu Państwu Członkowskiemu na dopuszczenie osób już dopuszczonych w innym Państwie Członkowskim do wykonywania działalności polegającej na ustawowej kontroli dokumentów finansowych bez potrzeby poddania ich egzaminowi z zakresu kwalifikacji zawodowych, jeżeli właściwe władze tego przyjmującego Państwa Członkowskiego uznają ich kwalifikacje za równoważne z tymi, które zgodnie z tą dyrektywą wymagane są przez ustawodawstwo krajowe ich Państwa Członkowskiego.

Podpisy