ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)
zo 7. októbra 2004 *

Vo veci C-255/01,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES,

podaný rozhodnutím Symvoulio tis Epikrateias (Grécko) z 12. júna 2001 a doručený Súdnemu dvoru 3. júla 2001, ktorý súvisí s konaním:

Panagiotis Markopoulos a i.

proti

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Jazyk konania: gréčtina.

za účasti:

Georgios Samothrakis a i.

a

Christos Panagiotidis,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, S. von Bahr a K. Schiemann (spravodajca),

generálny advokát: A. Tizzano,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. februára 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán Markopoulos a i., v zastúpení: N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis a K. Giannakopoulos, Dikigoroi,

— Soma Orkoton Elegkton, v zastúpení: A. Kalogeras, Dikigoros,

— pán Samothrakis a i., v zastúpení: C. Politis a N. Skandamis, Dikigoroi,

— pán Panagiotidis, v zastúpení: M. Bachas, Dikigoros,

— grécka vláda, v zastúpení: E.-M. Mamouna a S. Spyropoulos, splnomocnení zástupcovia,

— španielska vláda, v zastúpení: S. Ortiz Vaamonde a M. Muñoz Pérez, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: M. Patakia a C. Schmidt, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. apríla 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení článku 11 a článku 15 ôsmej smernice Rady 84/253/EHS z 10. apríla 1984 o požiadavkách kladených na osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov,

vychádzajúcej z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 126, s. 20, ďalej len „ôsma smernica").

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú na jednej strane Markopoulos a i. a na strane druhej Ypourgos Anaptyxis (ministerstvo rozvoja) a Soma Orkoton Elegkton (ďalej len „komora prísažných audítorov"), vedľajšími účastníkmi konania sú Samothrakis a i. a Panagiotidis, a ktorého predmetom je rozhodnutie tejto komory zapísať do svojho zoznamu 60 žiadateľov, ktorí sú vedľajšími účastníkmi vo veci samej, bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, ktorá je stanovená v článku 4 ôsmej smernice.

3 Vnútroštátny súd predovšetkým žiada Súdny dvor, aby upresnil rozsah možnosti členského štátu stanovenej v článku 15 ôsmej smernice, udeliť určitým kategóriám osôb oprávnenie na vykonávanie auditu účtovných dokladov bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti. Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade osôb, ktorým bolo oprávnenie udelené v inom členskom štáte, môže byť oslobodenie od povinnosti vykonať skúšku odôvodnené na základe článku 11 ôsmej smernice.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

4 Prvé, druhé, tretie a štvrté odôvodnenie ôsmej smernice stanovuje:

„... podľa smernice 78/660/EHS musí byť ročná účtovná závierka spoločností určitých právnych foriem overená jednou alebo viacerými osobami na to oprávnenými, ...,

... uvedená smernica bola doplnená smernicou 83/349/EHS... o konsolidovaných účtovných závierkach,

... je dôležité harmonizovať požiadavky kladené na osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov, a to požiadavky na ich spôsobilosť vykonávať takýto povinný audit, ako aj zabezpečiť, aby boli tieto osoby nezávislé a mali dobrú povesť,

... vysoká úroveň teoretických vedomostí požadovaných pre vykonávanie povinného auditu účtovných dokladov, ako aj schopnosť využívať tieto poznatky v praxi pri povinnom audite, musia byť zaručené skúškou odbornej spôsobilosti".

5 Podľa šiesteho odôvodnenia ôsmej smernice:

„... členské štáty sú... splnomocnené prijať prechodné ustanovenia v prospech osôb vykonávajúcich toto povolanie".

6 Deviate odôvodnenie tejto smernice uvádza:

„... členský štát môže udeliť oprávnenie aj osobám, ktoré nadobudli potrebnú spôsobilosť mimo tohto štátu, ak je táto spôsobilosť rovnocenná so spôsobilosťou predpísanou v tejto smernici".

7 S prihliadnutím na štvrtú smernicu Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností, vychádzajúcu z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 222, s. 11) a na siedmu smernicu Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, vychádzajúcu z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 193, s. 1), citovaných v prvom, resp. druhom odôvodnení ôsmej smernice, stanovuje článok 1 ods. 1 tejto smernice:

„Koordinačné opatrenia predpísané touto smernicou platia pre právne predpisy a predpisy správnych orgánov členských štátov, a to vo vzťahu k osobám povereným:

a) povinným auditom ročnej závierky spoločností a overovaním súladu správy o stave podniku s touto ročnou závierkou, ak je takýto audit a takéto overovanie predpísané právnymi normami spoločenstva;

b) povinným auditom konsolidovanej závierky združenia podnikov a overovaním súladu konsolidovanej správy o stave takéhoto združenia s konsolidovanou závierkou, ak je takýto audit a takéto overovanie predpísané právnymi normami spoločenstva."

8 Článok 2 ôsmej smernice vyhradzuje výkon povinného auditu dokladov, uvedených v článku 1 ods. 1 len oprávneným osobám. Článok 4 tejto smernice stanovuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého možno takéto oprávnenie udeliť len fyzickej osobe, ak „dosiahla stupeň vzdelania potrebný pre prijatie na vysokoškolské štúdium, ďalej ukončila teoretické vzdelanie, absolvovala praktickú prípravu

a úspešne vykonala štátnu alebo štátom uznanú skúšku odbornej spôsobilosti zodpovedajúcu štátnej skúške vyžadovanej na získanie vysokoškolského diplomu".

9 Článok 11 ods. 1 ôsmej smernice však stanovuje:

„Úradné orgány jedného členského štátu môžu na overovanie oprávniť aj tie osoby, ktoré svoju spôsobilosť úplne alebo čiastočne nadobudli v niektorom inom štáte, ak spĺňajú obe nasledujúce podmienky:

a) ich spôsobilosť je príslušnými úradnými orgánmi pokladaná za rovnocennú s tou, ktorá sa na základe tejto smernice vyžaduje podľa práva tohto členského štátu;

b) podali dôkaz o svojich právnických vedomostiach, ktoré sa vyžadujú v tomto členskom štáte pre povinný audit podkladov, uvedených v článku 1, odseku 1. Úradné orgány tohto členského štátu však nemusia podanie takéhoto dôkazu predpisovať, ak považujú právnické vedomosti nadobudnuté v inom štáte za postačujúce."

10 Články 12 až 19 ôsmej smernice sa týkajú prechodných ustanovení. Podľa článku 15 tejto smernice:

„Až do uplynutia jedného roka od aplikácie ustanovení uvedených v článku 30 (ods. 2) tí odborníci, ktorí neboli schválení individuálnymi aktmi kompetentných

úradných orgánov, ale ktorí sú i tak kvalifikovaní v členskom štáte na vykonávanie zákonných overovaní dokumentov, spomínaných v článku 1 (ods. 1) a túto činnosť skutočne vykonávali až do toho dátumu, môžu byť schválení týmto členskými štátom, a to v súlade s touto smernicou."

11 Článok 19 ôsmej smernice stanovuje:

„Žiadny z odborníkov uvedených v článku 15 a 16 alebo z osôb uvedených v článku 18 nemôže byť schválený na základe výnimky z článku 4, pokiaľ ho kompetentné orgány neuznajú za spôsobilého na vykonávanie zákonného overovania dokumentov spomínaných v článku 1 (ods. 1) a pokiaľ nemá ekvivalentnú kvalifikáciu ako osoby schválené podľa článku 4."

12 Podľa článku 30 ods. 1 a 2 ôsmej smernice:

„1. Členské štáty uvedú najneskôr do 1. januára 1988 so [do - *neoficiálny preklad]* účinnosti zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Bezodkladne o tom informujú Komisiu.

2. Členské štáty môžu rozhodnúť, že predpisy uvedené v odseku 1 sa budú uplatňovať až od 1. januára 1990."

Vnútroštátna právna úprava

13 Z vyjadrení vnútroštátneho súdu vyplýva, že pred prijatím ôsmej smernice bolo vykonávanie auditu účtovných dokladov, pokiaľ ide o niektoré typy dokladov, vyhradené pre prísažných účtovníkov. Títo prísažní účtovníci museli byť zapísaní v zozname vedenom Soma Orkoton Logiston (ďalej len „komora prísažných účtovníkov"). Článok 10 ods. 6 zákonného dekrétu č. 3329/55 (FEK A' 230) stanovoval, že na overenie znalostí môže dozorná rada komory prísažných účtovníkov podrobiť žiadateľov skúške týkajúcej sa ich znalostí. V tom zmysle zovšeobecnil článok 2 zákonného dekrétu č. 737/61 (FEK A' 186) povinnosť všetkých žiadateľov uspieť vo výberovom konaní.

14 Ustanovením článku 2 zákonného dekrétu č. 3329/55 sa prísažným účtovníkom zverila „výlučná" právomoc, zahŕňajúca pôvodne výkon auditu verejného charakteru, ktorá sa potom postupne rozšírila na audit rôznych štátnych podnikov založených vo forme akciovej spoločnosti, ako aj rôznych druhov akciových spoločností so súkromným kapitálom. Títo prísažní účtovníci mali podľa článku 3 zákonného dekrétu č. 3329/55 takisto „fakultatívnu" právomoc v tom zmysle, že mohli byť vybraní na výkon auditu všetkých druhov obchodných spoločností, ako aj všetkých právnických osôb založených podľa občianskeho zákonníka.

15 Okrem toho tu pôsobili účtovníci, ktorí mohli vykonávať len takú činnosť, ktorá nebola vyhradená prísažným účtovníkom, bez toho, aby predtým museli uspieť vo výberovom konaní alebo vykonať skúšku. Do tejto kategórie odborníkov „riadnych účtovníkov" patrili okrem gréckych štátnych príslušníkov aj osoby, ktorým bolo na tento účel udelené oprávnenie v iných štátoch.

16 Z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vnútroštátna právna úprava sa menila niekoľkokrát s cieľom prebrať ôsmu smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku.

17 Po prvé, zákonný dekrét č. 3329/55 bol zmenený prezidentským dekrétom č. 15/89 o prispôsobení právnej úpravy týkajúcej sa prísažných účtovníkov ustanoveniam ôsmej smernice (FEK A' 5/5.1.1989). V tomto zmysle síce článok 10 zákonného dekrétu č. 3329/55 v znení neskorších predpisov v podstate zachováva štruktúru komory prísažných účtovníkov, ale s cieľom uviesť vnútroštátnu právnu úpravu do súladu s ôsmou smernicou zavádza presnú úpravu povinnosti úspešného vykonania skúšky ako podmienky na zápis do tejto komory. Rovnako je v článku 10 ods. 9 zákonného dekrétu č. 3329/55 v znení neskorších predpisov uvedená možnosť vymenovať za prísažných účtovníkov osoby, ktorým bolo udelené oprávnenie na výkon povolania orgánmi iného členského štátu, za podmienky, že ich spôsobilosť je pokladaná za rovnocennú so spôsobilosťou osôb vymenovaných alebo povýšených na prísažných účtovníkov podľa ustanovenia odseku 1 tohto článku a že predtým úspešne vykonali skúšku.

18 Prechodné ustanovenia článku 6 ods. 3 a 4 prezidentského dekrétu č. 15/89 stanovili až do 1. januára 1990 možnosť vymenovať za prísažných účtovníkov tie osoby vykonávajúce toto povolanie bez povinnosti vykonania skúšky, ktoré preukázateľne vykonávali v Grécku povinný audit výročných účtovných závierok spoločností alebo konsolidovaných účtovných závierok skupín podnikov, za podmienky, že okrem iného získali univerzitný diplom a že boli považovaní za spôsobilých vykonávať povinné audity účtovných dokladov.

19 Po druhé, zákonom č. 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) v spojení s prezidentským dekrétom č. 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992) bola komora prísažných účtovníkov nahradená komorou prísažných audítorov. Článok 10 prezidentského dekrétu č. 226/92, definujúci podmienky vstupu do tejto novej komory, stanovil, že tento vstup je podmienený vykonaním skúšky odbornej spôsobilosti, ktorá je podrobne

upravená v článku 11 prezidentského dekrétu č. 226/92. Článok 24 ods. 4 tohto dekrétu však stanovil, že prísažní účtovníci, ktorí už sú členmi komory prísažných účtovníkov, sú zo zákona zapísaní do komory prísažných audítorov.

20 Článok 24 ods. 2 prezidentského dekrétu č. 226/92 stanovil ako prechodné ustanovenie:

„2. Do uvedeného zoznamu sa takisto zapíšu na žiadosť podanú do šiestich mesiacov od zverejnenia tohto prezidentského dekrétu a po úspešnom vykonaní skúšky v súlade s ustanoveniami nasledujúceho odseku:

a) držitelia diplomu vyšších finančných, obchodných alebo priemyselných štúdií vydaného v Grécku alebo rovnocenného diplomu vydaného v cudzine, ktorí majú grécke štátne občianstvo alebo grécky pôvod a ktorí získali pätnásťročnú prax vo výkone auditu vo finančnej, účtovnej a právnej oblasti v Grécku;

b) grécki štátni príslušníci a štátni príslušníci iných členských štátov Európskych spoločenstiev, i) ktorým bolo udelené oprávnenie na výkon povolania prísažného účtovníka alebo prísažného audítora v inom členskom štáte Európskych spoločenstiev a sú uznaní za prísažných účtovníkov alebo prísažných audítorov v niektorom štáte Európskych spoločenstiev... a ii), ktorí získali desaťročnú prax vo výkone auditu, z toho aspoň tri roky v Grécku."

21 Po tretie, povinnosť podrobiť sa najprv skúške stanovenej v článku 24 ods. 2 prezidentského dekrétu č. 226/92 bola zrušená článkom 2 ods. 7 prezidentského dekrétu č. 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), podľa ktorého záujemcovia podľa článku 24 ods. 2 písm. a) a b) prezidentského dekrétu č. 226/92 majú na účel skúšky a ohodnotenia spôsobilosti komisiou predložiť pracovné doklady týkajúce sa účtovných auditov, ktoré vykonali počas výkonu svojho povolania.

22 Po štvrté, článok 18 ods. 3 zákona č. 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) stanovuje:

„Osoby, ktoré už sú zapísané do zoznamu komory prísažných audítorov uvedenej v článku 13 prezidentského dekrétu č. 226/92 a ktoré neboli členmi komory prísažných účtovníkov k 30. aprílu 1993 sú povinné vykonať skúšku odbornej spôsobilosti stanovenú v článkoch 10 a 11 prezidentského dekrétu č. 226/92 pred vymenovaním do niektorej kategórie. Tieto skúšky organizuje dozorná rada, ktorá takisto vymenuje skúšobné komisie. Osoby, ktoré skúšku nevykonajú, alebo ktoré sa jej nezúčastnia, budú vyčiarknuté zo zoznamu."

23 Na záver, toto posledne uvedené ustanovenie, ktoré pre žiadateľov o udelenie oprávnenia na výkon povolania prísažného audítora na základe prechodných ustanovení článku 24 ods. 2 prezidentského dekrétu č. 226/92 znovu zaviedlo povinnosť vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, bolo zrušené článkom 3 ods. 2 zákona č. 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), ktorý stanovuje:

„Za článok 18 ods. 3 zákona č. 2231/94 (FEK A' 139) sa dopĺňajú odsek 3a, 3b a 3c, ktoré znejú: ‚3a. Držitelia diplomu o ukončenom vyššom vzdelaní podľa článku 10 ods. 1 prezidentského dekrétu č. 226/92, ktorí preukážu, že najneskôr k okamihu vyhlásenia tohto zákona vykonávali audítorskú činnosť v Grécku počas 18 rokov

a boli poverení audítorskou činnosťou v Grécku k 1. januáru 1989 alebo ktorým bolo udelené oprávnenie na výkon povolania prísažného účtovníka alebo prísažného audítora v inom členskom štáte Európskej únie alebo v jednom z týchto štátov: USA, Kanada, Austrália, Nový Zéland a Juhoafrická republika, a že k 1. januáru 1989 získali desaťročnú prax vo výkone auditu, z toho aspoň tri roky v Grécku, sú oslobodení od povinnosti vykonať skúšku stanovenú v článku 18 ods. 3 zákona č. 2231/94 a považujú sa za riadne zapísaných do zoznamu komory prísažných audítorov, uvedeného v článku 13 prezidentského dekrétu č. 226/92. Dozorná rada komory prísažných audítorov overí splnenie týchto podmienok v lehote dvoch mesiacov. Prísažní audítori uvedení v pododsekoch predchádzajúcich tomuto odseku, ktorí podľa dozornej rady komory prísažných audítorov nemajú požadovanú spôsobilosť, predložia dôkazy o svojej spôsobilosti za účelom nového preskúmania osobitnou trojčlennou komisiou, menovanou rozhodnutím ministra národného hospodárstva a zloženou z jedného profesora vysokej školy auditu alebo účtovníctva, zástupcu obchodnej komory a člena vedeckého výboru komory prísažných audítorov. Osoby, ktoré podľa osobitnej komisie majú požadovanú spôsobilosť avšak nemajú dostatočnú dĺžku predchádzajúcej odbornej praxe, sa zapíšu do kategórie pomocných prísažných audítorov a do kategórie prísažných audítorov sa zapíšu až po získaní odbornej praxe požadovanej podľa pododseku 3a tohto odseku..."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

24 Žalobcovia podali na Symvoulio tis Epikrateias žalobu o zrušenie rozhodnutia dozornej rady komory prísažných audítorov č. 75 z 19. januára 1995, podľa ktorého táto rada prijala do komory 60 žiadateľov bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti a ktorí neboli členmi pôvodnej komory prísažných účtovníkov, z dôvodu, že spĺňajú všetky podmienky uvedené v článku 18 ods. 3a zákona č. 2231/94, ktorý bol doplnený článkom 3 ods. 2 zákona 2257/94 (ďalej len „článok 18 ods. 3a zákona č. 2231/94").

25 Medzi týmito 60 žiadateľmi sú niektorí držiteľmi vysokoškolských diplomov v odbore financií alebo obchodu, majú grécke štátne občianstvo a získali pätnásťročnú prax vo finančnej, účtovnej alebo právnej oblasti, ako je to v prípade pána Samothrakisa a i., kým iní majú grécke štátne občianstvo alebo štátne občianstvo iných štátov a bolo im udelené oprávnenie na výkon povolania prísažného účtovníka alebo prísažného audítora v inom členskom štáte Európskych spoločenstiev a vykonávali audítorskú činnosť počas desiatich rokov, ako je to v prípade pána Panagiotidisa.

26 Keďže žalobcovia poukázali na problém súladu oslobodenia od povinnosti vykonať skúšku odbornej spôsobilosti stanovenej v článku 18 ods. 3a zákona č. 2231/94, na ktorom je právne založené rozhodnutie č. 75, s ôsmou smernicou a boli názoru, že pretrvávajú pochybnosti o výklade článkov 11 a 15 ôsmej smernice, rozhodol Symvoulio tis Epikrateias prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže vnútroštátny zákonodarca na základe článku 15 ôsmej smernice..., využiť tam uvedenú možnosť a stanoviť, že v rozpore so všeobecným pravidlom je rôznym kategóriám osôb možné udeliť oprávnenie na výkon auditu účtovných dokladov, to jest bez toho, aby sa predtým zúčastnili na skúške odbornej spôsobilosti, ak príslušný členský štát zaviedol túto skúšku do svojho vnútroštátneho práva už pred prijatím smernice? Môže každopádne vnútroštátny zákonodarca opakovane využiť možnosť prijatia prechodných ustanovení na základe citovaného článku smernice, a predovšetkým po uplynutí tam uvedeného dátumu 1. januára 1991 (ustanovenia článku 15 v spojení s článkom 30 ods. 2 smernice)?

2. Znamená ustanovenie článku 11 smernice jednoducho skutočnosť, že ak žiadateľ o udelenie oprávnenia na výkon auditu účtovných dokladov v členskom štáte Európskej únie získal niektorú zo spôsobilostí požadovaných v inom členskom štáte podľa právnej úpravy platnej pred harmonizáciou, môže štát, v ktorom sa žiada o udelenie oprávnenia, pokladať tieto spôsobilosti za

spôsobilosti získané na jeho území bez zavedenia výnimky zo všeobecného pravidla, podľa ktorého sa oprávnenie udelí až po úspešnom vykonaní skúšky odbornej spôsobilosti? Alebo znamená, že povoľuje osobe, ktorej bolo oprávnenie na výkon auditu účtovných dokladov v členskom štáte udelené podľa právnej úpravy platnej pred harmonizáciou, získať v inom členskom štáte zodpovedajúce oprávnenie bez účasti na skúške odbornej spôsobilosti, ale výlučne na základe overenia rovnocennosti jej spôsobilosti?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

27 Svojou prvou otázkou, ktorá sa delí na dve časti, sa vnútroštátny súd po prvé pýta, či členský štát môže využiť možnosť uvedenú v článku 15 ôsmej smernice na prijatie prechodných ustanovení, na základe ktorých je rôznym kategóriám osôb vykonávajúcim toto povolanie možné udeliť oprávnenie na výkon auditu účtovných dokladov bez toho, aby predtým vykonali skúšku odbornej spôsobilosti, aká je stanovená v smernici, aj keď tento členský štát zaviedol túto skúšku do svojho vnútroštátneho práva už pred prijatím ôsmej smernice. Po druhé, vnútroštátny súd chce v prípade kladnej odpovede na prvú časť otázky vedieť, či príslušný členský štát môže s ohľadom na ustanovenie článku 15 v spojení s článkom 30 ods. 2 ôsmej smernice využiť túto možnosť po 1. januári 1991, a to opakovane.

O prvej časti prvej otázky

28 Pokiaľ ide o prvú časť otázky, žalobcovia vo veci samej tvrdia, že možnosť uvedená v článku 15 ôsmej smernice nesmie povoliť odchýlenie sa od vnútroštátnej právnej

úpravy predchádzajúcej prijatiu tejto smernice, ani od právnej úpravy Spoločenstva, ktoré zaviedlo všeobecnú úpravu osvedčovania odbornej spôsobilosti účtovníkov. Využitie tejto možnosti má slúžiť na ochranu práv už existujúcich podľa vnútroštátneho práva členských štátov. Táto možnosť teda nemá byť využitá ako právny základ na zavedenie nových vnútroštátnych pravidiel, ktoré sa odchyľujú tak od všeobecnej úpravy ôsmej smernice, ako aj od predtým existujúceho všeobecnej úpravy.

29 Grécky zákonodarca sa preto nesmel kvôli existencii podmienky úspešného vykonania skúšky odbornej spôsobilosti vo vnútroštátnom práve pred prijatím ôsmej smernice oprieť o články 15 a 30 ôsmej smernice na stanovenie oslobodenia od tejto povinnosti určitým odborníkom.

30 Naopak pán Samothrakis a i., ako aj grécka vláda a Komisia sú názoru, že možnosť priznaná v článku 15 ôsmej smernice nie je podradená právnym predpisom existujúcim v členských štátoch pred nadobudnutím účinnosti ôsmej smernice. Takýto výklad by mohol viesť k diskriminujúcemu zaobchádzaniu medzi osobami vykonávajúcimi toto povolanie, ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článkoch 15 a 19 tejto smernice.

31 Pokiaľ ide o grécku úpravu predchádzajúcu prijatiu ôsmej smernice, Komisia upresňuje, že kým jedna osobitná kategória audítorov musela vykonať skúšku, iní audítori vykonávali činnosť patriacu do pôsobnosti ôsmej smernice bez toho, aby predtým vykonali osobitnú odbornú skúšku alebo uspeli v osobitnom odbornom výberovom konaní.

32 V tomto ohľade žalobcovia vo veci samej zdôraznili na ústnom pojednávaní, že podľa gréckeho práva mohli pred prijatím ôsmej smernice vykonávať určité činnosti len

prísažní účtovníci a že teda vedľajší účastníci vo veci samej neboli v takom postavení, aby mohli mať prospech z prechodných ustanovení vydaných na základe článku 15 tejto smernice.

33 Najprv treba skonštatovať, že článok 15 ôsmej smernice je určený všetkým členským štátom. Výkon možnosti je teda obmedzený len podmienkami uvedenými v tomto článku.

34 Podľa týchto podmienok sa táto možnosť týka len „odborníkov, ktorí neboli schválení individuálnymi aktmi kompetentných úradných orgánov, ale ktorí sú i tak kvalifikovaní v členskom štáte na vykonávanie zákonných overovaní dokumentov, spomínaných v článku 1 (ods. 1) a túto činnosť skutočne vykonávali až do [jedného roka po nadobudnutí účinnosti ustanovení uvedených v článku 30 (ods. 2)]".

35 Ak teda nejaká osoba spĺňa tieto podmienky, možno jej udeliť oprávnenie v súlade s možnosťou uvedenou v článku 15 ôsmej smernice bez toho, aby bolo nevyhnutné preskúmať, do akej miery vnútroštátna právna úprava platná pred prijatím ôsmej smernice stanovovala alebo nestanovovala pre nejakú osobitnú kategóriu odborníkov povinnosť vykonať skúšku.

36 Na zodpovedanie tvrdenia žalobcov vo veci samej (pozri bod 28 tohto rozsudku) však treba uviesť, že keďže to bola vnútroštátna právna úprava platná pred prijatím ôsmej smernice, ktorá určovala, či bol odborník oprávnený na výkon povinného auditu účtovných dokladov uvedených v článku 1 ods. 1 tejto smernice, uplatňovanie podmienok uvedených v článku 15 tejto smernice by malo za následok, že keď predchádzajúca vnútroštátna právna úprava stanovovala povinnosť úspešne vykonať skúšku odbornej spôsobilosti na výkon činnosti, na ktorú sa vzťahuje ôsma smernica, odborníci uvedení v článku 15, ktorým by prechodné ustanovenia tohto článku

mohli byť prípadne na prospech, by museli úspešne vykonať túto skúšku za každých okolností.

37 Za týchto okolností treba uzavrieť, že článok 15 ôsmej smernice umožňuje všetkým členským štátom udeliť oprávnenia osobám, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v tomto článku, to jest tým osobám, ktoré sú spôsobilé v príslušnom členskom štáte vykonávať povinný audit účtovných dokladov uvedených v článku 1 ods. 1 a ktoré ho vykonávali až do dátumu uvedeného v článku 15 bez toho, aby predtým museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti.

O druhej časti prvej otázky

38 Svojou druhou časťou prvej otázky, ktorá sa sama delí na dve podčasti, sa vnútroštátny súd po prvé pýta, či členský štát môže na jednej strane využiť možnosť uvedenú v článku 15 ôsmej smernice po 1. januári 1991 a na druhej strane, či tak môže urobiť opakovane, ak záujemcovia spĺňajú dve kritériá uvedené v článku 15 ôsmej smernice.

39 Pokiaľ ide o prvú podčasť otázky, žalobcovia vo veci samej, ako aj španielska vláda v súlade s väčšinovým názorom vnútroštátneho súdu zdôrazňujú, že z článkov 15 a 30 ôsmej smernice vyplýva, že členský štát môže udeliť oprávnenie odborníkom podľa uvedeného článku 15 počas lehoty, ktorá nesmie prekročiť 1. január 1991.

40 V tejto súvislosti žalobcovia vo veci samej upresňujú, že v tomto prípade bolo rozhodnutie č. 75 prijaté 19. januára 1995, to jest v čase, keď lehota uvedená v článku 15 ôsmej smernice uplynula. Naopak väčšinový názor vnútroštátneho súdu sa zakladá na článku 18 ods. 3a zákona č. 2231/94, ktorý bol doplnený 23. novembra 1994 zákonom č. 2257/94, teda takisto po 1. januári 1991.

41 Pán Samothrakis a i., ako aj grécka vláda uvádzajú, že článok 15 ôsmej smernice priznáva odborníkom tam uvedeným nárok na udelenie oprávnenia ako výnimku zo všeobecných ustanovení tejto smernice, nárok, ktorý nemožno obmedziť z dôvodu prípadného omeškania príslušného členského štátu pri prijímaní vnútroštátnej právnej úpravy nevyhnutnej na získanie oprávnenia.

42 Komisia je názoru, že podľa znenia článku 15 ôsmej smernice začína lehota jedného roka stanovená na získanie oprávnenia uvedeného v tomto článku plynúť odo dňa nadobudnutia účinnosti opatrení prijatých na prebratie tejto smernice, ktoré sa vykonalo prezidentským dekrétom č. 226/92 v znení prezidentského dekrétu č. 121/93. Aj keď bol článok 18 ods. 3a zákona č. 2231/94 gréckou vládou zverejnený viac ako rok po dátume skutočného prebratia ôsmej smernice, treba sa naňho pozerať, ako keby bol prijatý včas, pretože zákonodarca týmto článkom stanovil retroaktívne použitie prechodných ustanovení prijatých včas vďaka prezidentskému dekrétu č. 121/93.

43 Je namieste najprv poukázať na to, že článok 15 ôsmej smernice stanovuje, že možnosť uvedenú v tomto článku možno využiť „až do uplynutia jedného roka od aplikácie ustanovení uvedených v článku 30 ods. 2." Aj keď článok 30 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že členské štáty „uvedú najneskôr do 1. januára 1988 do [do — *neoficiálny preklad*] účinnosti zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou", podľa odseku 2 tohto článku

„môžu rozhodnúť, že predpisy uvedené v odseku 1 sa budú uplatňovať až od 1. januára 1990".

44 Toto posledne uvedené ustanovenie povoľuje členským štátom posunúť dátum nadobudnutia účinnosti právnej úpravy nevyhnutnej na prebratie ôsmej smernice až na 1. januára 1990. Na tomto základe má členský štát právo využiť možnosť stanovenú v článku 15 tejto smernice až do jedného roka po nadobudnutí účinnosti vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou sa preberá ôsma smernica, nie však neskôr ako do 1. januára 1990.

45 Po prvé, nemožno uznať tvrdenie pána Samothrakisa a i. a gréckej vlády, že článok 15 ôsmej smernice priznáva právo uvedeným odborníkom bez ohľadu na prípadné omeškanie príslušného členského štátu vo využití možnosti uvedenej v tomto článku. Tak ako uviedol generálny advokát v bode 55 svojich návrhov, tým, že podľa článku 15 ôsmej smernice členský štát „môže" udeliť oprávnenie kategórii odborníkov uvedenej v tomto článku, tento článok priznáva členským štátom len možnosť prijať prechodné ustanovenia, to jest diskrečnú právomoc, ktorá zo svojej povahy nemôže slúžiť ako právny základ pre práva osôb, ktorým by prípadne výkon tejto právomoci bol na prospech.

46 Po druhé, nemožno ďalej uznať tvrdenie Komisie, že lehota jedného roka stanovená v článku 15 ôsmej smernice začína plynúť odo dňa skutočného prebratia ôsmej smernice do vnútroštátneho právneho poriadku. Toto tvrdenie by viedlo k tomu, že aj pri oneskorenom prebratí smernice by povolil členskému štátu využiť možnosť prijatia prechodných ustanovení, ktoré majú nevyhnutne za následok odsunutie úplného prebratia smernice.

47 Tak ako je uvedené v bode 44 tohto rozsudku, dá sa možnosť uvedená v článku 15 ôsmej smernice využiť až do jedného roka odo dňa nadobudnutia účinnosti právnej úpravy preberajúcej túto smernicu, nie však neskôr ako do 1. januára 1990. Ustanovenie článku 15 v spojení s článkom 30 ôsmej smernice tak vedie k dosiahnutiu rovnováhy medzi na jednej strane konečným cieľom smernice, ktorým je zavedenie harmonizovaného systému na úrovni Spoločenstva, a na druhej strane oprávnenou ochranou odborníkov už vykonávajúcich predmetnú činnosť tým, že priznáva členským štátom lehotu jedného roka na prijatie prechodných ustanovení v prospech týchto odborníkov.

48 Komisiou obhajovaný výklad by viedol k porušeniu tejto rovnováhy, pretože by členskému štátu umožnil prijatie prechodných ustanovení v lehote, ktorá by začala plynúť odo dňa skutočného prebratia predmetnej smernice do vnútroštátneho právneho poriadku, k čomu by mohlo dôjsť po uplynutí predpísanej lehoty.

49 Článok 15 ôsmej smernice zabraňuje členskému štátu v rozpore so všeobecnými ustanoveniami tejto smernice využiť uvedenú možnosť na udelenie oprávnenia odborníkom bez toho, aby predtým museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, po uplynutí jednoročnej lehoty, ktorá začala plynúť odo dňa nadobudnutia účinnosti vnútroštátnej právnej úpravy preberajúcej túto smernicu, pričom posledným dňom musí byť v každom prípade 1. január 1990.

50 Pokiaľ ide o druhú podčasť, ktorou sa žiada o odpoveď na otázku, či sa dá možnosť uvedená v článku 15 ôsmej smernice použiť opakovane, platí, že táto otázka je založená na predpoklade, že prijatie vnútroštátnej právnej úpravy splnomocňujúcej príslušné orgány udeliť oprávnenie odborníkom podľa tohto článku predstavuje využitie tejto možnosti.

51 Keďže záujemcom je možné udeliť oprávnenie len rozhodnutím príslušného vnútroštátneho orgánu, čo má napokon na zreteli článok 19 ôsmej smernice, možno za pokus o využitie tohto práva považovať len rozhodnutie č. 75 prijaté 19. januára 1995, teda po poslednom možnom dátume 1. januára 1991. Nie je preto potrebné odpovedať na druhú podčasť druhej časti prvej otázky.

52 V zmysle vyššie uvedeného na druhú otázku nemožno odpovedať inak, ako že článok 15 ôsmej smernice splnomocňuje všetky členské štáty na udelenie oprávnenia osobám, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v tomto článku, to jest tým, ktoré sú spôsobilé v príslušnom členskom štáte vykonávať povinný audit účtovných dokladov uvedených v článku 1 ods. 1 a ktoré ho vykonávali až do dátumu uvedeného v tomto článku 15 bez toho, aby predtým museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti.

53 Tento článok však bráni tomu, aby členský štát využil tam uvedenú možnosť po uplynutí jednoročnej lehoty, ktorá začala plynúť odo dňa nadobudnutia účinnosti vnútroštátnej právnej úpravy preberajúcej túto smernicu, pričom posledným dňom musí byť v každom prípade 1. január 1990.

O druhej otázke

54 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či podľa článku 11 ôsmej smernice môžu odborníci, ktorým bolo oprávnenie na výkon auditu účtovných dokladov udelené v inom členskom štáte, získať oprávnenie na výkon tejto činnosti v inom členskom štáte bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, aká je predpísaná ôsmou smernicou.

55 Žalobcovia vo veci samej a grécka vláda v súlade s jednomyseľným názorom vnútroštátneho súdu tvrdia, že článok 11 ôsmej smernice stanovuje, že hostiteľský členský štát len posúdi spôsobilosť získanú v inom členskom štáte na účely priznania oprávnenia na svojom území a že nepovoľuje tomuto inému členskému štátu priznať oprávnenie na výkon povolania bez vykonania skúšky, pretože podľa iných ustanovení ôsmej smernice upravujúcich požadovanú spôsobilosť predstavuje vykonanie skúšky odbornej spôsobilosti nevyhnutnú spôsobilosť pre priznanie oprávnenia na výkon povolania.

56 Okrem toho sa článok 11 ôsmej smernice týka len možnosti pokladať spôsobilosť získanú žiadateľom v inom členskom štáte za rovnocennú a netýka sa uznávania oprávnení udelených v inom štáte.

57 Komisia uvádza, že tak znenie, ako aj zmysel článku 11 ôsmej smernice, ktorý má stanoviť skutočnú rovnocennosť spôsobilosti získanej v jednom členskom štáte so spôsobilosťou získanou v hostiteľskom členskom štáte, hovoria v prospech výkladu, podľa ktorého príslušné orgány hostiteľského členského štátu posúdia rovnocennosť tejto spôsobilosti so spôsobilosťou získanou v ich štáte bez povinnosti podrobiť dotknutých odborníkov skúške uvedenej v článku 4 tejto smernice.

58 Je namieste najprv poukázať na to, že účelom článku 11 ôsmej smernice je v podstate stanoviť rovnocennosť „spôsobilosti" osôb, ktoré získali časť alebo celú spôsobilosť v inom členskom štáte.

59 Pojem „spôsobilosť" však nie je v ôsmej smernici definovaný. V tejto súvislosti nemožno usudzovať, že spôsobilosť v zmysle článku 11 tejto smernice zakaždým

zodpovedá požiadavkám stanoveným v článku 4 tejto smernice, medzi ktoré patrí vykonanie skúšky odbornej spôsobilosti. Naopak používanie tohto pojmu umožní príslušným orgánom hostiteľského členského štátu celkovo posúdiť schopnosti záujemcu, čo ich nezaväzuje k tomu, aby od záujemcu požadovali úspešné vykonanie skúšky odbornej spôsobilosti v tomto štáte alebo úspešné vykonanie takejto skúšky v inom členskom štáte.

60 Okrem toho treba upresniť, že určenie rovnocennosti uvedené v článku 11 ôsmej smernice je založené na skutočnom posudzovaní a nie na formálnom skonštatovaní rovnocennosti danej spôsobilosti. Smernica Rady 89/48/EHS z 21. decembra 1988 o všeobecnom systéme uznávania diplomov vyššieho vzdelania udelených pri ukončení odborného vzdelávania a prípravy v dĺžke trvania aspoň troch rokov (Ú. v. ES L 19, 1989, s. 16) upravuje uznávanie oprávnení udelených v inom členskom štáte na výkon regulovaného povolania. Aj keď je táto smernica v čase skutkového stavu konania pred vnútroštátnym súdom aplikovateľná, prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka výkladu ôsmej smernice, ktorá bola prijatá pred smernicou 89/48. Napokon tak ako uviedol generálny advokát v bode 74 svojich návrhov, v odseku dvanásť úvodných ustanovení ôsmej smernice je jasne uvedené, že táto smernica sa nevzťahuje na „uznanie oprávnení na vykonávanie povinného auditu, vydaných príslušníkom iných členských štátov", ktoré podľa tohto odseku bude upravené neskôr.

61 S cieľom odpovedať na druhú položenú otázku je namieste upresniť, že výkon možnosti uvedenej v článku 11 ôsmej smernice nie je obmedzený len na posúdenie rovnocennosti spôsobilosti získanej podľa právnej úpravy platnej pred prijatím ôsmej smernice a že posúdenie rovnocennosti nesmie závisieť na čase kedy bola predmetná spôsobilosť získaná, to jest pred alebo po prebratí ôsmej smernice.

62 Pokiaľ ide o samotnú povahu posudzovania uvedeného v článku 11 ôsmej smernice, je vhodné uviesť, že pri neexistencii osobitných ustanovení upravujúcich preskúmanie rovnocennosti je úlohou príslušných orgánov vykonať toto preskúmanie pri dodržaní povinností, ktoré členským štátom vyplývajú z ustanovení Zmluvy a predovšetkým z ustanovení o slobode usadiť sa.

63 Článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) zaväzuje členský štát zaoberajúci sa žiadosťou o udelenie povolenia na výkon povolania, prístup ku ktorému je podľa vnútroštátnej právnej úpravy závislý na držaní diplomu alebo odbornej spôsobilosti, aby vzal do úvahy diplomy, certifikáty a iné osvedčenia spôsobilosti, ktoré záujemca získal s cieľom výkonu toho istého povolania v inom členskom štáte, a to porovnaním spôsobilosti osvedčenej týmito diplomami a znalostí a spôsobilosti požadovaných vnútroštátnou právnou úpravou (pozri rozsudky zo 7. mája 1991, Vlassopoulou, C-340/89, Zb. s. I-2357, bod 16; zo 16. mája 2002, Komisia/Španielsko, C-232/99, Zb. s. I-4235, bod 21, a z 13. novembra 2003, Morgenbesser, C-313/01, Zb. s. I-13467, bod 57).

64 Ak toto porovnanie povedie k zisteniu, že znalosti a spôsobilosti osvedčené zahraničným diplomom zodpovedajú tým, ktoré požaduje vnútroštátna právna úprava, je členský štát povinný uznať, že tento diplom spĺňa ním stanovené podmienky (rozsudok Vlassopoulou, už citovaný, bod 19).

65 Ak sa naopak ukáže, že znalosti a spôsobilosti zodpovedajú tým, ktoré požaduje vnútroštátna právna úprava len čiastočne, má hostiteľský členský štát právo požadovať, aby záujemca preukázal, že chýbajúce znalosti a spôsobilosti získal. V tomto prípade musia príslušné vnútroštátne orgány posúdiť, či znalosti získané v hostiteľskom členskom štáte buď v rámci študijného cyklu, alebo praktickou

skúsenosťou postačujú ako dôkaz získania chýbajúcich znalostí (rozsudok Vlassopoulou, už citovaný, bod 20).

66 Keďže právnym základom oprávnení, ktoré boli udelené záujemcom rozhodnutím č. 75, sú ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré preberajú článok 11 ôsmej smernice, musí vnútroštátny súd určiť, či podľa článku 18 ods. 3a zákona č. 2231/94 v spojení s rozhodnutím č. 75 boli tieto oprávnenia udelené v súlade s uvedenými zásadami.

67 V zmysle vyššie uvedeného na druhú otázku nemožno odpovedať inak, ako že článok 11 ôsmej smernice umožňuje hostiteľskému členskému štátu udeliť oprávnenia na výkon povinného auditu účtovných dokladov odborníkom, ktorým už bolo oprávnenie udelené v inom členskom štáte, bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, ak príslušné orgány tohto hostiteľského členského štátu v súlade s touto smernicou pokladajú ich spôsobilosť za rovnocennú s tou, ktorá je požadovaná vnútroštátnou právnou úpravou ich štátu.

O trovách

68 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1) **Článok 15 ôsmej smernice Rady 84/253/EHS z 10. apríla 1984 o požiadavkách kladených na osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov, vychádzajúcej z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy, umožňuje všetkým členským štátom udeliť oprávnenia osobám, ktoré spĺňajú podmienky uvedené v tomto článku, teda tým osobám, ktoré sú spôsobilé v príslušnom členskom štáte vykonávať povinný audit účtovných dokladov uvedených v článku 1 ods. 1 a ktoré ho vykonávali až do dátumu uvedeného v tomto článku 15 bez toho, aby predtým museli úspešne vykonať skúšku odbornej spôsobilosti.**

   Tento článok však bráni tomu, aby členský štát využil tam uvedenú možnosť po uplynutí jednoročnej lehoty, ktorá začala plynúť odo dňa uplatňovania vnútroštátnych ustanovení preberajúcich túto smernicu, pričom posledným dňom musí byť v každom prípade 1. január 1990.

2) **Článok 11 ôsmej smernice 84/253 umožňuje hostiteľskému členskému štátu udeliť oprávnenia na výkon povinného auditu účtovných dokladov odborníkom, ktorým už bolo oprávnenie udelené v inom členskom štáte, bez toho, aby museli vykonať skúšku odbornej spôsobilosti, ak príslušné orgány tohto hostiteľského členského štátu v súlade s touto smernicou pokladajú ich spôsobilosť za rovnocennú s tou, ktorá je požadovaná vnútroštátnou právnou úpravou ich štátu.**

Podpisy