SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 7. oktobra 2004*

V zadevi C-255/01,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Symvoulio tis Epikrateias (Grčija) z odločbo z dne 12. junija 2001, ki je prispela na Sodišče 3. julija 2001, v postopku

Panagiotis Markopoulos in drugi

proti

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Jezik postopka: grščina.

ob udeležbi

Georgiosa Samothrakisa in drugih

in

Christosa Panagiotidisa,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, S. von Bahr, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Lenaerts in K. Schiemann (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,
sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. februarja 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za P. Markopoulosa in druge N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis in K. Giannakopoulos, Dikigoroi,

— za Soma Orkoton Elegkton A. Kalogeras, Dikigoros,

— za G. Samothrakisa in druge C. Politis in N. Skandamis, Dikigoroi,

— za C. Panagiotidisa M. Bachas, Dikigoros,

— za grško vlado E.-M. Mamouna in S. Spyropoulos, zastopnika,

— za špansko vlado S. Ortiz Vaamonde in M. M. Muños Pérez, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti M. Patakia in C. Schmidt, zastopnici,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 1. aprila 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 11 in 15 Osme direktive Sveta 84/253/EGS z dne 10. aprila 1984, ki temelji na členu 54(3)(g)

Pogodbe EGS, o dovoljenjih za osebe, pooblaščene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin (UL L 126, str. 20, v nadaljevanju: Osma direktiva).

2 To vprašanje se je pojavilo v okviru spora med P. Markopoulosom in drugimi na eni strani ter Ypourgos Anaptyxis (ministrstvo za razvoj) in Soma Orkoton Elegkton (v nadaljevanju: zbornica pooblaščenih revizorjev) na drugi strani, v katerem so kot intervenienti udeleženi G. Samothrakis in drugi ter C. Panagiotidis glede sklepa te zbornice, da v svoj register vpiše 60 kandidatov, med katerimi sta tudi intervenienta v postopku o glavni stvari, ne da bi od njih zahtevala opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti, kot je določen v členu 4 Osme direktive.

3 Predložitveno sodišče Sodišče predvsem naproša, naj natančno opredeli obseg pooblastila države članice, določenega v členu 15 Osme direktive, da določenim kategorijam oseb izda dovoljenje za izvajanje revizije računovodskih listin, ne da bi morale opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti. Nadalje predložitveno sodišče sprašuje, ali je mogoče glede oseb, ki so že pridobile dovoljenje v drugi državi članici, oprostitev od obveznosti opravljanja izpita utemeljiti na podlagi člena 11 Osme direktive.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

4 V prvi, drugi, tretji in četrti uvodni izjavi Osme direktive je določeno, da:

„[...] mora po Direktivi 78/660/EGS letne računovodske izkaze nekaterih pravnih oblik družb revidirati ena ali več oseb, upravičenih za izvajanje takšnih revizij [...];

[...] je bila prej navedena direktiva dopolnjena z Direktivo 83/349/EGS [...] o konsolidiranih računovodskih izkazih;

[...] mora biti kvalifikacija oseb, upravičenih za izvajanje obveznih revizij računovodskih listin, poenotena in ker je treba zagotoviti, da so take osebe neodvisne in neoporečne;

[...] je treba visoko raven potrebnega teoretičnega znanja za obvezno revidiranje računovodskih listin in sposobnost za uporabo tega znanja v praksi zagotoviti z izpiti iz strokovne usposobljenosti".

5 V skladu s šesto uvodno izjavo Osme direktive:

„[...] morajo biti države članice pooblaščene [...] za sprejemanje prehodnih določb v korist strokovnih oseb".

6 V deveti uvodni izjavi te direktive je določeno:

„[... D]ržave članice bodo lahko izdajale dovoljenja osebam, ki so zunaj te države pridobile kvalifikacijo, enakovredno tisti, ki jo zahteva ta direktiva".

7 Ob upoštevanju Četrte direktive Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (UL L 222, str. 11), in Sedme direktive Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (UL L 193, str. 1), ki sta navedeni v prvi in drugi uvodni izjavi Osme direktive, je v členu 1(1) Osme direktive določeno:

„Usklajevalni ukrepi, predpisani s to direktivo, se uporabljajo za zakone in druge predpise držav članic v zvezi z osebami, ki so pooblaščene za:

(a) izvajanje obveznih revizij letnih računovodskih izkazov družb ter preverjanje, ali so letna poročila v skladu z letnimi računovodskimi izkazi, če pravo Skupnosti določa takšne revizije in takšno preverjanje;

(b) izvajanje obveznih revizij konsolidiranih računovodskih izkazov skupin podjetij in preverjanje, ali so konsolidirana poslovna poročila v skladu s konsolidiranimi računovodskimi izkazi, če pravo Skupnosti določa takšne revizije in takšno preverjanje."

8 Člen 2 Osme direktive je pridržal obvezno revizijo dokumentov iz člena 1(1) te direktive osebam, ki imajo dovoljenje za to. V skladu s členom 4 navedene direktive lahko fizična oseba načeloma pridobi dovoljenje le, če „je po pridobitvi izobrazbe, potrebne za vpis na univerzo, končala tečaj s teoretičnim izobraževanjem, opravila

praktično usposabljanje in opravila izpit iz strokovne usposobljenosti na univerzitetni ravni zaključnih izpitov, ki ga organizira ali priznava država".

9 V členu 11(1) Osme direktive pa je določeno:

„Organi države članice lahko izdajo dovoljenje osebam, ki so pridobile celotno ali delno kvalifikacijo v drugi državi, če izpolnjujejo naslednja dva pogoja:

(a) pristojni organi morajo šteti njihovo kvalifikacijo za enakovredno tisti, ki se zahteva po pravu te države članice v skladu s to direktivo, in

(b) priskrbeti morajo dokaz, kakšno pravno znanje se zahteva v tej državi članici za obvezno revizijo dokumentov iz člena 1(1). Organom te države članice kljub temu ni treba zahtevati takšnega dokazila, kadar menijo, da je pravno znanje, pridobljeno v drugi državi, zadostno."

10 Členi od 12 do 19 Osme direktive se nanašajo na prehodne določbe. Člen 15 te direktive določa:

„Do izteka enega leta po začetku uporabe predpisov iz člena 30(2) lahko tiste strokovne osebe, ki niso dobile dovoljenja z upravnimi akti pristojnih organov,

vendar so v državi članici kljub temu kvalificirane za izvajanje obveznih revizij dokumentov iz člena 1(1), in so dejansko izvajale takšne dejavnosti do tega datuma, dobijo dovoljenje te države članice v skladu s to direktivo."

11 V členu 19 Osme direktive je določeno:

„Nobeni od strokovnih oseb iz členov 15 in 16 ali od oseb iz člena 18 ni mogoče izdati dovoljenja z odstopanjem od člena 4, razen če pristojni organi menijo, da so primerne za izvajanje obveznih revizij dokumentov iz člena 1(1), in imajo kvalifikacije, enakovredne kvalifikacijam oseb, ki dobijo dovoljenje po členu 4."

12 Člen 30(1) in (2) Osme direktive določa:

„1. Države članice pred 1. januarjem 1988 sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo. O tem takoj obvestijo Komisijo.

2. Države članice lahko določijo, da se predpisi iz odstavka 1 začnejo uporabljati 1. januarja 1990."

Nacionalna ureditev

13 Kot je navedlo predložitveno sodišče, je bilo pred sprejetjem Osme direktive izvajanje določenih kategorij dejavnosti revizije računovodskih listin pridržano pooblaščenim računovodjem. Ti so morali biti vpisani v register pri Soma Orkoton Logiston (v nadaljevanju: zbornica pooblaščenih računovodij). Člen 10(6) zakonskega dekreta št. 3329/55 (FEK A' 230) je določal, da je nadzorni svet zbornice pooblaščenih računovodij za preverjanje znanja lahko od kandidatov zahteval opravljanje preizkusa glede tega znanja. Člen 2 kraljevega dekreta št. 737/61 (FEK A' 186) je posplošil obveznost opravljanja predhodnega izbirnega postopka na vse kandidate.

14 Na podlagi člena 2 kraljevega dekreta št. 3329/55 je bila pooblaščenim računovodjem podeljena „izključna" pristojnost, ki je prvotno zajemala revizijske dejavnosti z javnopravnim značajem; ta pristojnost se je pozneje postopoma razširila na revizijo različnih javnih podjetij, ustanovljenih v obliki delniških družb, in na različne kategorije delniških družb z zasebnim kapitalom. Ti pooblaščeni računovodje so na podlagi člena 3 zakonskega dekreta št. 3329/55 imeli tudi „fakultativno" pristojnost, ker so lahko bili izbrani za revizijo vseh vrst gospodarskih družb in vseh pravnih oseb, ki so predvidene v civilnem zakoniku.

15 Poleg tega so obstajali tudi računovodje, ki so smeli izvajati le dejavnosti, ki niso bile pridržane pooblaščenim računovodjem, ne da bi pred tem morali opraviti izbirni postopek ali izpit. V tej kategoriji strokovnih oseb, „običajnih računovodij", so poleg grških državljanov, ki so izvajali to dejavnost, bile tudi osebe, ki so pridobile tako dovoljenje v drugih državah.

16 Iz predložitvenega sklepa izhaja, da je bila nacionalna ureditev zaradi prenosa Osme direktive v nacionalno pravo večkrat spremenjena.

17 Prvič, zakonski dekret št. 3329/55 je spremenil kraljevi dekret št. 15/89 o prilagoditvi predpisov o pooblaščenih računovodjih določbam Osme direktive (FEK A' 5/5.1.1989). V ta namen je člen 10 spremenjenega zakonskega dekreta št. 3329/55 v bistvenem obdržal strukturo zbornice pooblaščenih računovodij, vendar pa je z namenom uskladitve nacionalne ureditve z Osmo direktivo vpeljal natančne določbe glede pogoja opravljenega izpita za sprejem v zbornico. V členu 10(9) spremenjenega zakonskega dekreta št. 3329/55 je predvidena tudi možnost, da se za pooblaščene računovodje imenuje osebe, ki so pridobile dovoljenje za opravljanje poklica od organov druge države članice, pod pogojema, da štejejo njihovo kvalifikacijo v skladu z določbami odstavka 1 tega člena za enakovredno tisti, ki jo imajo osebe, ki so bile imenovane ali so napredovale v naziv pooblaščenega računovodje, in da so predhodno opravile izpit.

18 Kot prehodna določba je bila s predsedniškim dekretom št. 15/89 v členu 6(3) in (4) določena možnost, da se do 1. januarja 1990 za pooblaščene računovodje brez opravljenega izpita imenuje strokovne osebe, ki dokažejo, da so prej v Grčiji izvajale obvezno revizijo letnih računovodskih izkazov družb ali konsolidiranih letnih računovodskih izkazov skupin podjetij, pod pogojem, da so imeli visokošolsko diplomo in da so šteli za primerne za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin.

19 Drugič, z zakonom št. 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) v povezavi s predsedniškim dekretom št. 226/92 (FEK A' 120/14.7.1992) je zbornico pooblaščenih računovodij nadomestila zbornica pooblaščenih revizorjev. Člen 10 predsedniškega dekreta št. 226/92, ki določa pogoje za včlanitev v to novo zbornico, pogojuje dostop z

opravljenim izpitom iz strokovne usposobljenosti, ki je podrobno urejen v členu 11 predsedniškega dekreta št. 226/92. Vendar člen 24(4) tega dekreta določa, da so pooblaščeni računovodje, ki so že člani zbornice pooblaščenih računovodij, na podlagi predpisa samega vpisani v novo zbornico pooblaščenih računovodij.

20 Člen 24(2) predsedniškega dekreta št. 226/92 je kot prehodna določba predvidel:

„2. V navedeni register pooblaščenih revizorjev se na podlagi prošnje, ki jo je treba vložiti v šestih mesecih po objavi tega predsedniškega dekreta, in po opravljenem izpitu v skladu z določbami prejšnjega odstavka, vpišejo tudi:

a) imetniki v Grčiji pridobljene visokošolske diplome iz finančnih, gospodarskih ali industrijskih ved ali enakovredne diplome, pridobljene v tujini, ki imajo grško državljanstvo ali so grškega izvora in so v Grčiji pridobili petnajstletne izkušnje pri revidiranju v sektorju financ, revizijskih pregledov in pravnem sektorju;

b) grški državljani in državljani drugih držav članic Evropskih skupnosti, ki i) imajo v drugi državi članici Evropskih skupnosti dovoljenje za opravljanje poklica pooblaščenega računovodje ali pooblaščenega revizorja in se jih v državi članici Evropskih skupnosti priznava za pooblaščene računovodje ali pooblaščene revizorje [...] in ii) so pridobili desetletne izkušnje kot revizorji, od tega vsaj tri leta v Grčiji."

21 Tretjič, pogoj opravljenega izpita, ki je bil določen s členom 24(2) predsedniškega dekreta št. 226/92, je bil odpravljen s členom 2(7) predsedniškega dekreta št. 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), po katerem so morale osebe, na katere se nanaša člen 24(2)(a) in (b) predsedniškega dekreta št. 226/92, predložiti delovne dokumente v zvezi z revizijami, ki so jih izvedle med poklicno kariero, v pregled in presojo za to pristojnemu odboru.

22 Četrtič, v členu 18(3) zakona št. 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) je bilo določeno:

„Kdor je že vpisan v register zbornice pooblaščenih revizorjev v smislu člena 13 predsedniškega dekreta št. 226/92 in 30. aprila 1993 ni bil član zbornice pooblaščenih računovodij, je dolžan opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti iz členov 10 in 11 predsedniškega dekreta št. 226/92, preden se ga imenuje v eno od kategorij. Te izpite organizira nadzorni svet, ki prav tako imenuje izpitne komisije. Kdor izpita ne opravi ali se ga ne udeleži, se izbriše iz registra."

23 Nazadnje, slednje določilo, ki je ponovno uvedlo obveznost opravljanja izpita iz strokovne usposobljenosti za tiste, ki so želeli pridobiti dovoljenje za pooblaščenega revizorja na podlagi prehodnih določb člena 24(2) predsedniškega dekreta št. 226/92, je bilo odpravljeno s členom 3(2) zakona št. 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994), ki določa:

„V člen 18(3) zakona št. 2231/94 (FEK A'139) se dodajo odstavki 3a), 3b) in 3c), ki se glasijo: ‚3a). Imetniki visokošolskih diplom iz člena 10(1) predsedniškega dekreta št. 226/1992, ki dokažejo, da so najpozneje do objave zadevnega zakona 18 let izvajali dejavnost revidiranja v Grčiji in da so bili na dan 1. januarja 1989 pooblaščeni za

izvajanje revizije v Grčiji, kot tudi osebe, ki so pridobile dovoljenje za izvajanje poklica pooblaščenega računovodje ali revizorja v drugi državi članici Evropske unije ali v eni od naslednjih držav: ZDA, Kanada, Avstralija, Nova Zelandija in Južnoafriška republika ter so na dan 1. januarja 1989 pri izvajanju revizij imele več kot desetletne izkušnje, pri čemer so bile vsaj tri leta dejavne v Grčiji, so oproščeni opravljanja izpita, določenega s členom 18(3) zakona št. 2231/1994, in veljajo za veljavno vpisane v seznam zbornice pooblaščenih revizorjev v smislu člena 13 predsedniškega dekreta št. 226/1992. Izpolnjevanje naštetih pogojev preveri v roku dveh mesecev nadzorni svet zbornice pooblaščenih revizorjev. Pooblaščeni revizorji v smislu prejšnjih stavkov tega odstavka, ki po mnenju nadzornega sveta zbornice pooblaščenih revizorjev niso imeli zahtevanih kvalifikacij, morajo predložiti dokazila o kvalifikacijah za nov izpit pred posebno tristransko komisijo, ki jo z odločbo imenuje minister za gospodarstvo in jo sestavljajo profesor z visoke šole za revizijo ali računovodstvo, predstavnik gospodarske zbornice in član znanstvenega odbora zbornice pooblaščenih revizorjev. Tisti, za katere posebna komisija meni, da imajo potrebne kvalifikacije, razen dobe poklicnih izkušenj, se vpišejo kot pooblaščeni pomožni revizorji in napredujejo v naziv pooblaščenih revizorjev šele takrat, ko pridobijo zahtevane poklicne izkušnje v skladu z odstavkom 3a tega člena. [...]'"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

24 Tožeče stranke so pri Symvoulio tis Epikrateias vložile tožbo za razveljavitev odločbe št. 75 nadzornega sveta zbornice pooblaščenih revizorjev z dne 19. januarja 1995, s katero je ta v zbornico sprejel 60 kandidatov, ki niso bili člani prejšnje zbornice pooblaščenih računovodij, ne da bi od njih zahteval izpit iz strokovne usposobljenosti, in sicer z utemeljitvijo, da izpolnjujejo vse pogoje, ki so navedeni v členu 18(3a) zakona št. 2231/94, kot je bil dopolnjenem s členom 3(2) zakona št. 2257/94 (v nadaljevanju: člen 18(3a) zakona št. 2231/94).

25 Od teh 60 kandidatov imajo nekateri visokošolske diplome s področja financ ali gospodarstva, grško državljanstvo in so pridobili petnajstletne poklicne izkušnje v gospodarskem, računovodskem ali pravnem sektorju, kot to velja za G. Samothrakisa in druge, medtem ko so drugi kandidati grški državljani ali državljani drugih držav, ki so pridobili dovoljenje za izvajanje poklica pooblaščenega računovodje ali pooblaščenega revizorja v drugi državi članici in so deset let izvajali dejavnost revidiranja, kot C. Panagiotidis.

26 Ker so tožeče stranke načele problem skladnosti oprostitve od opravljanja izpita iz strokovne usposobljenosti po členu 18(3a) zakona št. 2231/94, na katerem temelji odločba št. 75, z Osmo direktivo, in ker je Symvoulio tis Epikrateias dvomilo razlagi členov 11 in 15 Osme direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali lahko nacionalni zakonodajalec na podlagi člena 15 Osme direktive [...] izkoristi pooblastilo, ki ga določa ta člen, in z odstopom od temeljnih predpisov določi, da se lahko določene kategorije oseb pooblastijo za revizijo računovodskih listin, torej ne da bi predhodno opravile izpit iz strokovne usposobljenosti, če je zadevna država članica ta izpit v svoje notranje pravo uvedla že pred sprejetjem direktive? Ali lahko nacionalni zakonodajalec v vsakem primeru večkrat izkoristi pooblastilo za sprejetje prehodnih določb na podlagi prej navedenega člena direktive, še zlasti po izteku roka 1. januarja 1991 (člen 15 v povezavi s členom 30(2) direktive)?

2. Ali pomeni člen 11 direktive samo to, da lahko, če je tisti, ki zaprosi v eni državi članici za dovoljenje za revizijo računovodskih listin, pridobil kako od kvalifikacij, ki se zahtevajo v drugi državi članici, v skladu z ureditvijo, ki je veljala pred uskladitvijo, država, v kateri se zaprosi za dovoljenje, šteje, da so bile te kvalifikacije pridobljene v njej, ne da bi odstopila od splošnega pravila, po

katerem se dovoljenje izda le po predhodno opravljenem izpitu iz strokovne usposobljenosti? Ali pa je treba to določilo nasprotno razlagati tako, da omogoča osebi, ki je dobila dovoljenje za revizijo računovodskih listin v državi članici v skladu z ureditvijo, ki je veljala pred uskladitvijo, pridobitev ustreznega dovoljenja v drugi državi članici brez opravljanja izpita iz poklicne usposobljenosti, temveč le na podlagi ugotovljene enakovrednosti teh kvalifikacij?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

27 S prvim vprašanjem, ki se deli na dva dela, predložitveno sodišče najprej sprašuje, ali se lahko država članica sklicuje na pooblastilo iz člena 15 Osme direktive za sprejetje prehodnih določb, na podlagi katerih se lahko določenim kategorijam strokovnih oseb izda dovoljenje za izvajanje revizij računovodskih listin, ne da bi te prej opravile izpit iz strokovne usposobljenosti, kot ga določa direktiva, čeprav je ta država članica izpit iz strokovne usposobljenosti uvedla v nacionalno pravo že pred sprejetjem Osme direktive. Dalje bi rado predložitveno sodišče vedelo, in sicer v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje, ali se lahko zadevna država članica sklicuje na to pooblastilo ob upoštevanju člena 15 v zvezi s členom 30(2) Osme direktive po 1. januarju 1991, in to večkrat.

Prvi del prvega vprašanja

28 Kar zadeva prvi del prvega vprašanja, tožeče stranke v postopku o glavni stvari zatrjujejo, da naj pooblastilo, predvideno v členu 15 Osme direktive, ne bi

dovoljevalo odmika od nacionalnih določb, ki so veljale pred sprejetjem te direktive, in od določb Skupnosti o uvedbi splošnega ureditve potrditve strokovne usposobljenosti računovodij. Izvajanje tega pooblastila bi po mnenju tožečih strank moralo služiti varstvu pravic, ki so že pridobljene po notranjem pravu držav članic. Zato navedeno pooblastilo ne more služiti kot pravna podlaga za uvedbo novih nacionalnih določb, ki se odmikajo tako od splošne ureditve iz Osme direktive kot tudi od prej veljavne nacionalne ureditve.

29 Zato se grški zakonodajalec, ker je pred sprejetjem Osme direktive v notranjem pravu obstajala dolžnost opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti, ne more sklicevati na člena 15 in 30 Osme direktive, da bi določene strokovne osebe oprostil te dolžnosti.

30 Nasprotno so tako G. Samothrakis in drugi kot tudi grška vlada in Komisija mnenja, da pooblastilo iz člena 15 Osme direktive ni odvisno od predpisov, ki so obstajali v državah članicah pred uveljavitvijo Osme direktive. Taka razlaga bi lahko vodila k diskriminatornemu razlikovanju med strokovnimi osebami, ki izpolnjujejo pogoje iz členov 15 in 19 te direktive.

31 Glede grške ureditve, ki je veljala pred sprejetjem Osme direktive, Komisija navaja, da je morala posebna kategorija računovodij opravljati izpit, medtem ko so drugi računovodje izvajali dejavnosti, ki so spadale na področje uporabe Osme direktive, ne da bi pred tem opravili poseben izpit iz strokovne usposobljenosti ali izbirni postopek.

32 Glede tega so tožeče stranke v postopku o glavni stvari na ustni obravnavi navedle, da so lahko po grškem pravu, veljavnem pred sprejetjem Osme direktive, določene

dejavnosti izvajali le pooblaščeni računovodje in da se zato za interveniente v postopku o glavni stvari ne morejo uporabljati prehodne določbe, sprejete na podlagi člena 15 te direktive.

33 Najprej je treba ugotoviti, da je člen 15 Osme direktive naslovljen na vse države članice. Izvajanje pooblastila, določenega v njem, zato omejujejo le pogoji, določeni v tem členu.

34 V skladu s temi pogoji se zadevno pooblastilo nanaša le na „tiste strokovne osebe, ki niso dobile dovoljenja z upravnimi akti pristojnih organov, vendar so v državi članici kljub temu kvalificirane za izvajanje obveznih revizij dokumentov iz člena 1(1) in so dejansko izvajale takšne dejavnosti do [izteka enega leta po začetku uporabe predpisov iz člena 30(2)]".

35 Zato lahko oseba, če izpolnjuje te pogoje, ob uporabi pooblastila iz člena 15 Osme direktive dobi dovoljenje, ne da bi bilo treba preverjati, ali je nacionalna ureditev, ki je veljala pred sprejetjem Osme direktive, določala obveznost opraviti izpit za določeno kategorijo strokovnih oseb in v kolikšnem obsegu.

36 Vendar je treba, da bi odgovorili na trditve tožečih strank v postopku o glavni stvari, ki so podrobno predstavljene v točki 28 te sodbe, opozoriti na to, da bi uporaba pogojev iz člena 15 te direktive, kolikor je bila nacionalna ureditev, ki je veljala pred sprejetjem Osme direktive, tista, ki je določala, ali je strokovna oseba dobila dovoljenje za izvajanje obvezne revizije listin iz člena 1(1) navedene direktive, imela za posledico, da bi morale strokovne osebe, če se bi po prejšnji nacionalni ureditvi za

opravljanje dejavnosti iz Osme direktive zahteval uspešno opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti, iz člena 15 kot morebitni upravičenci prehodnih določb tega člena v vsakem primeru uspešno opraviti zadevni izpit.

37 Tako je treba skleniti, da člen 15 Osme direktive pooblašča vse države članice za izdajo dovoljenj osebam, ki izpolnjujejo pogoje, določene v tem členu, torej tistim, ki so v zadevni državi članici upravičene izvajati obvezne revizije listin iz člena 1(1) te direktive in so jo izvajale do datuma, navedenega v členu 15, ne da bi morale predhodno opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti.

Drugi del prvega vprašanja

38 Z drugim delom prvega vprašanja, ki se tudi deli na dve podvprašanji, predložitveno sodišče sprašuje, ali se lahko država članica, če zadevne osebe izpolnjujejo obe merili, navedeni v členu 15 Osme direktive, po 1. januarju 1991 sklicuje na pooblastilo, ki ji ga daje člen 15 Osme direktive, in ali lahko to stori večkrat.

39 Kar zadeva prvo podvprašanje, tako tožeče stranke v postopku o glavni stvari kot tudi španska vlada uveljavljajo, kot je večinsko mnenje predložitvenega sodišča, da iz členov 15 in 30 Osme direktive sledi, da država članica dovoljenj v skladu s členom 15 strokovnim osebam ne more izdajati po 1. januarju 1991.

40 Glede tega tožeče stranke v postopku v glavni stvari navajajo, da je bila odločba št. 75 sprejeta 19. januarja 1995, torej na dan, ko je rok iz člena 15 Osme direktive že potekel. Večinsko mnenje predložitvenega sodišča pa se nasprotno opira na člena 18(3a) zakona št. 2231/94, ki je bil 23. novembra 1994 dopolnjen z zakonom št. 2257/94, torej ravno tako po 1. januarju 1991.

41 G. Samothrakis in drugi ter grška vlada zatrjujejo, da člen 15 Osme direktive za strokovne osebe, na katere se nanaša ta člen, določa pravico, da z odmikom od splošnih določb te direktive pridobijo dovoljenje, kar je pravica, ki je ne sme omejiti morebitna zamuda zadevne države članice pri sprejetju nacionalnih določb, potrebnih za pridobitev dovoljenj.

42 Komisija meni, da začne v skladu z besedilom člena 15 Osme direktive enoletni rok, ki velja za pridobitev dovoljenja, določenega v tem členu, teči od dejanske uvedbe ukrepov za prenos te direktive, ki pa je bil po njenem mnenju izveden s predsedniškim dekretom št. 226/92, kot je bil spremenjen s predsedniškim dekretom št. 121/93. Glede tega navaja, da je treba člen 18(3a) zakona št. 2231/94, čeprav je bil objavljen več kot leto po tem, ko je grška vlada dejansko prenesla Osmo direktivo, šteti za pravočasno sprejetega, ker je zakonodajalec z njim le retroaktivno uveljavil prehodne določbe, ki so bile pravočasno sprejete s predsedniškim dekretom št. 121/93.

43 Najprej je treba opozoriti, da je v členu 15 Osme direktive določeno, da se pooblastilo iz tega člena lahko uporabi „[d]o izteka enega leta po začetku uporabe predpisov iz člena 30(2)“. Glede tega lahko države članice, čeprav člen 30(1) iste

direktive določa, da „pred 1. januarjem 1988 sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo," po členu 2 istega člena „določijo, da se predpisi iz odstavka 1 začnejo uporabljati 1. januarja 1990.

44 Slednja določba torej državam članicam omogoča, da do 1. januarja 1990 odložijo uporabo določb, potrebnih za izvedbo prenosa Osme direktive. Na tej podlagi je učinek člena 15 iste direktive ta, da državi članici omogoča uporabo pooblastila, določenega v tej določbi, do enega leta po uporabi nacionalnih določb za prenos Osme direktive, kar pa v nobenem primeru ne sme biti po 1. januarju 1990.

45 Prvič, ne gre slediti trditvam G. Samothrakisa in drugih ter grške vlade, po katerih člen 15 Osme direktive strokovnim osebam, na katere se ta člen nanaša, daje pravico ne glede na morebitno zamudo države članice pri uporabi pooblastila, določenega v tem členu. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 55 sklepnih predlogov, država članica sicer „lahko" po členu 15 Osme direktive da dovoljenje strokovnim osebam iz tega člena, vendar pa daje to določilo državam članicam le možnost sprejetja prehodnih določb, torej diskrecijsko pravico, ki po naravi ne more služiti kot pravna podlaga za pravice oseb, ki bi jim bila izvršitev tega pooblastila v korist.

46 Drugič, tudi ne gre slediti trditvam Komisije, da enoletni rok iz člena 15 Osme direktive teče od dejanskega prenosa Osme direktive v notranje pravo. S tem bi bilo državi članici dovoljeno, da tudi pri zamujenem prenosu direktive uporabi pooblastilo za sprejetje prehodnih določb, ki nujno učinkujejo tako, da se začasno odloži popolni prenos te direktive.

47 Kot je navedeno v točki 44 te sodbe, se lahko pooblastilo iz člena 15 Osme direktive uporabi do enega leta po uporabi določb za prenos te direktive v nacionalno pravo, kar pa v nobenem primeru ne sme biti po 1. januarju 1990. Tako člen 15 v zvezi s členom 30 Osme direktive vzpostavlja ravnotežje med ciljem direktive, da se vpelje usklajena ureditev na ravni Skupnosti, na eni strani in legitimnim varstvom strokovnih oseb, ki so že opravljale zadevno dejavnost, na drugi strani, s tem da državam članicam daje enoletni rok za sprejetje prehodnih določb v korist teh strokovnih oseb.

48 Razlaga, ki jo zastopa Komisija, bi vodila k temu, da bi se podrlo to ravnotežje, ker bi državi članici dovoljevala sprejetje prehodnih določb v roku, ki bi tekel od dejanskega prenosa obravnavane direktive v nacionalno pravo, kar bi lahko bilo po poteku predpisanega roka.

49 Zato člen 15 Osme direktive nasprotuje temu, da bi država članica pooblastilo iz te določbe izkoristila tako, da bi z odstopom od splošnih določb te direktive izdala dovoljenje strokovnim osebam, ne da bi morale predhodno opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti, po preteku enoletnega roka, ki je pričel teči od uporabe nacionalnih določb za prenos te direktive, ki v nobenem primeru ne sme biti po 1. januarju 1990.

50 Kar zadeva drugo podvprašanje, ali se lahko pooblastilo iz člena 15 Osme direktive uporabi večkrat, je treba ugotoviti, da to vprašanje temelji na zamisli, da sprejetje nacionalne določbe, ki pristojne organe pooblašča za izdajo dovoljenj strokovnim osebam v okviru tega člena, pomeni uporabo tega pooblastila.

51 Ker pa zadevne osebe lahko pridobijo dovoljenje le na podlagi odločbe pristojnih nacionalnih organov, kar je sicer predvideno v členu 19 Osme direktive, je mogoče v obravnavanem primeru za poizkus izvršitve tega pooblastila šteti le odločbo št. 75, ki je bila sprejeta 19. januarja 1995, torej po končnem datumu 1. januarja 1991. Zato ni treba odgovoriti na drugo podvprašanje drugega dela prvega vprašanja.

52 Ob upoštevanju navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da člen 15 Osme direktive pooblašča vse države članice za izdajo dovoljenj osebam, ki izpolnjujejo v tem členu določene pogoje, torej tistim, ki imajo v zadevni državi članici kvalifikacije za izvajanje obvezne revizije listin iz člena 1(1) in ki so jo izvajale do datuma iz člena 15, ne da bi od teh oseb zahtevale predhodno opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti.

53 Vendar pa navedeni člen 15 državam članicam preprečuje, da bi pooblastilo iz tega člena uporabile po preteku enoletnega roka, ki je pričel teči od uporabe nacionalnih določb za prenos te direktive, ki v nobenem primeru ne sme biti po 1. januarju 1990.

Drugo vprašanje

54 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali lahko na podlagi člena 11 Osme direktive strokovne osebe, pooblaščene za opravljanje revizije računovodskih listin v drugi državi članici, dobijo dovoljenje za opravljanje te dejavnosti v drugi državi članici, ne da bi morale opraviti izpit iz strokovne usposobljenosti, kot je predpisan z Osmo direktivo.

55 Tožeče stranke v postopku o glavni stvari in grška vlada trdijo, kot je predložitveno Sodišče soglasno ugotovilo, da člen 11 Osme direktive določa samo, da država članica gostiteljica za izdajo dovoljenja na svojem ozemlju presoja kvalifikacije, pridobljene v drugi državi članici, in ji ne dovoljuje izdaje dovoljenj brez izpita, ker v skladu z drugimi določbami Osme direktive, ki urejajo zahtevane kvalifikacije, opravljen izpit iz poklicne usposobljenosti pomeni eno od kvalifikacij, nujno potrebnih za izdajo poklicnega dovoljenja.

56 Poleg tega še trdijo, da se člen 11 Osme direktive nanaša le na možnost, da se kvalifikacije prosilca, pridobljene v drugi državi članici, štejejo za enakovredne, ne pa priznanje dovoljenj, pridobljenih v drugi državi.

57 Komisija navaja, da tako besedilo samo kot tudi duh člena 11 Osme direktive, ki predvidevata dejansko enakovrednost kvalifikacij, pridobljenih v eni državi članici, s tistimi, zahtevanimi v državi gostiteljici, govorita v korist razlage, da pristojni organi države gostiteljice presojajo enakovrednost teh kvalifikacij s tistimi, ki se zahtevajo v njihovi državi, ne da bi morali od zadevnih strokovnih oseb zahtevati opravljanje izpita iz člena 4 navedene direktive.

58 Najprej je treba ugotoviti, da je cilj člena 11 Osme direktive v bistvenem ta, da pristojni organi države gostiteljice ugotovijo enakovrednost „kvalifikacij" oseb, ki so jih v celoti ali deloma pridobile v drugi državi članici.

59 Vendar pojem „kvalifikacije" v Osmi direktivi ni opredeljen. S tem v zvezi ni mogoče domnevati, da te kvalifikacije v smislu člena 11 te direktive ustrezajo posameznim

zahtevam, določenim v členu 4 te direktive, kar zajema uspešno opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti. Nasprotno omogoča uporaba tega pojma pristojnim organom države gostiteljice celovito presojo usposobljenosti zadevne osebe, ki jih v splošnem ne obvezuje k temu, da od osebe zahtevajo opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti te države ali tak izpit druge države članice.

60 Poleg tega temelji ugotovitev enakovrednosti v smislu člena 11 Osme direktive na dejanski presoji in ne na formalni ugotovitvi enakovrednosti določene kvalifikacije. Glede tega je treba navesti, da je Direktiva Sveta 89/48/EGS z dne 21. decembra 1988 o splošnem sistemu priznavanja visokošolskih diplom, pridobljenih s poklicnim izobraževanjem in usposabljanjem, ki traja najmanj tri leta (UL 1989, L 19, str. 16), tista, ki se nanaša na priznavanje pridobljenih dovoljenj za opravljanje reguliranega poklica v drugi državi članici. Čeprav je ta direktiva časovno veljavna glede na dejansko stanje v izhodiščnem postopku, pa se vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, nanaša na razlago Osme direktive, ki je bila sprejeta pred Direktivo 89/48. Poleg tega dvanajsta uvodna izjava Osme direktive, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 74 sklepnih predlogov, jasno navaja, da se ta direktiva ne nanaša na „priznavanje dovoljenj za izvajanje takšnih revizij [računovodskih listin], izdanih državljanom drugih držav članic", ki naj bi bilo glede na to uvodno izjavo urejeni pozneje.

61 V preostalem je treba za odgovor na drugo predloženo vprašanje jasno navesti, da izvrševanje pooblastila iz člena 11 Osme direktive ni omejeno samo na presojo enakovrednosti kvalifikacij, ki so bile pridobljene v skladu z ureditvijo, veljavno pred sprejetjem Osme direktive, in da presoja enakovrednosti ne bi smela biti odvisna od časa pridobitve obravnavane kvalifikacije, torej pred ali po prenosu Osme direktive.

62 Kar zadeva naravo presoje v smislu člena 11 Osme direktive, morajo pristojni organi zaradi neobstoja posebnih določb, ki bi urejale preizkus enakovrednosti, ta preizkus izvajati ob upoštevanju obveznosti, ki jih nalagajo državam članicam pravila Pogodbe ES in še zlasti pravila glede svobode ustanavljanja.

63 Člen 52 Pogodbe ES (sedaj, po spremembi, člen 43 ES) obvezuje državo članico, ki prejme prošnjo za odobritev izvajanja poklica, za katerega se po nacionalnem pravu zahteva visokošolska diploma ali poklicno usposabljanje, naj upošteva diplome, potrdila in druga dokazila o usposobljenosti, ki jih je zadevna oseba pridobila z namenom opravljanja tega polica v drugi državi članici, tako da primerja kvalifikacije, izkazane s temi dokumenti, z znanji in sposobnostmi, ki se zahtevajo po nacionalnem pravu (glej sodbe z dne 7. maja 1991 v zadevi Vlassopoulou, C-340/89, Recueil, str. I-2357, točka 16; z dne 16. maja 2002 v zadevi Komisija proti Španiji, C-232/99, Recueil, str. I-4235, točka 21, in z dne 13. novembra 2003 v zadevi Morgenbesser, C-313/01, Recueil, str. I-13467, točka 57).

64 Če ta primerjalni preizkus vodi k ugotovitvi, da znanja in sposobnosti, ki jih potrjuje tuja diploma, ustrezajo tistim, ki se zahtevajo po nacionalnem pravu, mora država članica priznati, da ta diploma izpolnjuje pogoje, ki jih določa nacionalno pravo (sodba Vlassopoulou, točka 19).

65 Če pa se nasprotno izkaže, da ta znanja in sposobnosti le delno ustrezajo tistim, ki se zahtevajo po nacionalnem pravu, sme država članica gostiteljica zahtevati od zadevne osebe dokazilo, da je pridobila manjkajoča znanja in sposobnosti. V tem primeru morajo pristojni nacionalni organi presoditi, ali znanja, pridobljena v državi

članici gostiteljici v okviru študija ali praktičnih izkušenj, zadoščajo za dokaz pridobitve manjkajočih znanj (sodba Vlassopoulou, točka 20).

66 Ker so dovoljenja, izdana osebam, na katere se nanaša odločba št. 75, temeljila na nacionalnih določbah za prenos člena 11 Osme direktive, je nacionalno sodišče tisto, ki mora ugotoviti, ali so bila ta dovoljenja na podlagi člena 18(3a) zakona št. 2231/94 v zvezi z odločbo št. 75 izdana ob upoštevanju prej navedenih načel.

67 Ob upoštevanju navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da člen 11 Osme direktive državo članico gostiteljico pooblašča za izdajanje dovoljenj za izvajanje obveznih revizij računovodskih listin strokovnim osebam, ki so že pridobile dovoljenje v drugi državi članici, ne da bi morale opravljati izpit iz strokovne usposobljenosti, če pristojni organi navedene države članice gostiteljice štejejo njihovo kvalifikacijo za enakovredno tisti, ki se zahteva po pravu zadevne države članice v skladu z direktivo.

Stroški

68 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) **Člen 15 Osme Direktive Sveta 84/253/EGS z dne 10. aprila 1984, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe EGS, o dovoljenjih za osebe, pooblaščene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin, pooblašča vse države članice za izdajo dovoljenja osebam, ki izpolnjujejo v tem členu določene pogoje, torej tistim, ki imajo v zadevni državi članici kvalifikacije za izvajanje obvezne revizije listin iz člena 1(1) in ki so jo dejansko izvajale do datuma iz člena 15, ne da bi od teh oseb zahtevale predhodno opravljen izpit iz strokovne usposobljenosti.**

Vendar pa navedeni člen 15 državam članicam preprečuje, da bi pooblastilo iz tega člena uporabile po preteku enoletnega roka, ki je pričel teči od uporabe nacionalnih določb za prenos direktive, ki v nobenem primeru ne sme biti po 1. januarju 1990.

2) **Člen 11 Osme Direktive Sveta 84/253 državo članico gostiteljico pooblašča za izdajanje dovoljenj za izvajanje obveznih revizij računovodskih listin strokovnim osebam, ki so že pridobile dovoljenje v drugi državi članici, ne da bi morale opravljati izpit iz strokovne usposobljenosti, če pristojni organi navedene države članice gostiteljice štejejo njihovo kvalifikacijo za enakovredno tisti, ki se zahteva po pravu zadevne države članice v skladu z direktivo.**

Podpisi