

## РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

20 май 1992 година\*

„Одитори – Изискване за професионално установяване в границите на държава-членка”

По дело C-106/9

с предмет преюдициално запитване, е отправено до Съда на основание член 177 от Договора за ЕИО, съдебен състав на Conseil d'État, (Люксембург), по производството, висящо пред този съд, между

**Claus Ramrath**

и

**Ministre de la Justice** (министър на правосъдието)

в присъствието на Institut des réviseurs d'entreprises (Институт на одиторите), встъпила страна по главното производство,

относно тълкуването на правилата за свободно движение на хора,

СЪДЪТ (шести състав),

в състав: г-н F.A. Schockweiler, председател на състав, г-н G.F. Mancini, г-н C.N. Kakouris, г-н M. Díez de Velasco и г-н J.L. Murray, съдии,

генерален адвокат: г-н F.G. Jacobs,

секретар: г-н H.A. Rühl, главен администратор,

като има предвид становищата, представени:

- за ministre de la Justice, от г-жа Francis Delaporte, от адвокатска колегия на Люксембург,

- за Institut des réviseurs d'entreprises, от г-жа Claude Kremer и г-жа Patrick Kinsch, от адвокатска колегия на Люксембург,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н Henri Étienne правен съветник, в качеството си на представител,

като има предвид доклада от съдебното заседание,

след като изслуша устните състезания на г-н Claus Ramrath, за когото се явява г-жа J.J. Wagner, от адвокатска колегия Люксембург, Ministre de la Justice, Institut

---

\* Език на производството: френски.

des réviseurs d' entreprises и Комисията, в съдебното заседание от 13 февруари 1992 г.,

след като изслуша заключението генералния адвокат в съдебното заседание от 22 февруари 2001,

постанови настоящото

### Решение

1. С Определение от 12 март 1991 г., получено в Съда на 3 април 1991 г., Conseil d' État, (Държавен съвет), Люксембург е отправил до Съда преюдициално запитване по два въпроса на основание член 177 от Договора за ЕИО относно тълкуването на разпоредбите на Договора за ЕИО по отношение на свободното движение на хора.

2. Тези въпроси са повдигнати в рамките на производството между г-н Ramrath и Ministre de la Justice, Люксембург (наричан по-нататък "министъра"), в присъствието на Institut des réviseurs d' entreprises.

3. Производството се отнася до оттеглянето от министъра през 1989 г. на разрешението на г-н Ramrath за упражняване на одиторска дейност.

4. В Люксембург одиторската дейност се урежда със Закона от 28 юни 1984 г. (Mémorial 1984, стр. 1346). Член 3 от този закон предвижда, че:

"Задължителният одит на посочените в член 1 документи се извършва единствено от лица, получили разрешение от Ministre de la Justice.

1) За да получат разрешение, физическите лица трябва да отговарят на следните условия:

а) да са граждани на държава-членка на Европейската общност ...

б) да притежават доказателство за професионална квалификация и способност ...

в) да са се установили професионално в Люксембург.

2) За да получат разрешение, юридическите лица трябва да отговарят на условията, посочени в параграф 1, букви а) и в), както и на следните изисквания:

а) физическите лица, които извършват задължителен одит на посочените в член 1 документи от името на юридическо лице, трябва да отговарят на условията, предвидени в параграф 1 по-горе и да са упълномощени от съответното юридическо лице;

...

3) Министърът на правосъдието отнема разрешението на лица, които са престанали да отговарят на някое от изброените по-горе изисквания ..."

5. Съгласно член 6 от упоменатия по-горе закон,

„Одиторската професия не е съвместима с друга дейност, която може да накърни професионалната независимост на одитора. Последният не може да бъде наеман от лице, което не е получило разрешение по реда на член 3.”

6. Разрешаването на одиторската дейност в Общността се урежда от Осма директива 84/253/ЕИО на Съвета от 10 април 1984 г. приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно одобряването на лицата, натоварени с извършването на задължителни проверки на счетоводни документи (ОВ 1984 г., L 126, стр. 20, наричана по-нататък „Осмата директива”).

7. Член 3 от Осмата директива гласи следното:

„Компетентните органи на държавите-членки дават одобрение само на лица, които се ползват с добро име и не извършват дейност, несъвместима със задължителната проверка на документите по ...член 1, параграф 1 според законодателството на съответната държава-членка.”

8. Членове 23, 24, 25 и 26 от Раздел III („Професионална добросъвестност и независимост”) на Осмата директива гласят следното:

„Член 23

Държавите-членки задължително предвиждат изискване, че лицата, получили одобрение да извършват задължителни проверки на документите по член 1, параграф 1, са длъжни да ги извършват с професионална добросъвестност.

Член 24

Държавите-членки задължително предвиждат, че тези лица нямат право да извършват изискваните от тях задължителни проверки, ако не са независими в съответствие със законодателството на държавата-членка, която изисква проверката.

Член 25

Членове 23 и 24 се прилагат и към физическите лица, които отговарят на условията по член 3 до 19 и извършват задължителни проверки на документите по член 1, параграф 1, от името на фирма на проверители.

Член 26

Държавите-членки са длъжни да гарантират налагането на подходящи санкции на одобрените лица, когато те не извършват проверките в съответствие с членове 23, 24 и 25.”

9. На 11 февруари 1985 г. министърът е предоставил на г-н Ramrath разрешение да извършва одиторска дейност. Към тази дата г-н Ramrath е бил нает от Société

Civile Treuarbeit със седалище в Люксембург (наричано по-нататък „Treuarbeit Luxembourg”), юридическо лице, което също било оправомощено да извършва одиторска дейност в Люксембург.

10. През 1988 г-н Ramrath заявил, че бил нает от Treuarbeit AG- дружество със седалище в Duesseldorf, Германия (наричано по-долу “Treuarbeit Duesseldorf”) - и че се бил установил професионално в Duesseldorf. Г-н Ramrath обяснил, че както той, така и Treuarbeit Duesseldorf бил получил разрешение от немските власти да упражнява одиторска дейност, като добавил, че Treuarbeit Duesseldorf се бил съгласил да не оказва никакво въздействие върху него когато Treuarbeit Luxembourg поискал от него да извършва одити в Люксембург. Впоследствие Treuarbeit Luxembourg заявило, че когато работел в Люксембург г-н Ramrath на практика бил нает от него за срока на тази работа.

11. На 19 май 1989 г. министърът е отнел разрешението на г-н Ramrath на две основания: първо, позовавайки се на обстоятелството, че неговият служебен адрес бил в Дюселдорф той заключил, че г-н Ramrath вече не е бил установен професионално в Люксембург по смисъла на член 3, параграф 1, буква в) от Закона от 28 юни 1984 г., и второ, като служител на Treuarbeit Duesseldorf той бил престанал да отговаря на условията за професионална независимост, предвидени в член 6 от същия закон.

12. В подкрепа на жалбата си срещу решението на министъра, г-н Ramrath изтъкнал, *inter alia*, пред Conseil d' État, Люксембург, че е жертва на дискриминация: Законът от 28 юни 1984 не считал професионалната независимост на даден одитор за несъвместима с наемането му от юридическо лице, получило съответно разрешение от люксембургските власти, но същевременно забранявал наемането на одитора от юридическо лице, оправомощено да извършва одиторска дейност от органите на друга държава-членка, дори когато законодателството на тази държава е предвидило подобни изисквания за независимост по отношение на стопанските субекти.

13. С Определение от 12 март 1991 г., Conseil d' État, Люксембург решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси :

„1. а) Допускат ли член 52 и следващите или някоя друга разпоредба от Договора и правилата за неговото прилагане компетентните органи на държава-членка да забраняват на физическо лице в тази държава-членка да упражнява одиторска професия когато съответното лице се е установило като одитор в друга държава-членка?

и ако не,

б) Може ли държава-членка да налага на лице, получило разрешение да упражнява одиторската професия в друга държава-членка, в която също се е установило професионално, изисквания, свързани с постоянна инфраструктура за изпълнение на дейността, минимални условия за действително присъствие в тази държава-членка и условия, необходими за обезпечаване на спазването на правилата за професионално поведение?

2. Допускат ли член 52 и следващите или някоя друга разпоредба от Договора и правилата за неговото прилагане компетентните органи на държава-членка да предоставят разрешения за упражняване на одиторска дейност единствено на служители на лице, получило разрешение съгласно нейното национално законодателство, като изключат служителите на лице, оправомощено съгласно правната уредба на друга държава-членка?”

14. Налице е препращане към доклада по делото за по-пълно запознаване с обстоятелствата по случая, хода на производството и предоставените на Съда писмени становища, посочени и обсъдени единствено доколкото това е необходимо за мотивите на Съда.

15. Преди всичко е важно да се отбележи, че на настоящия етап от производството националният съд не е установил по категоричен начин положението на г-н Ramrath от гледна точка на разпоредбите на приложимото спрямо него право на Общността. Фактическите констатации на националния съд и посочените от него разпоредби от правото на Общността във връзка с поставените въпроси предлагат редица възможности в това отношение, в зависимост от това дали спрямо г-н Ramrath са приложими нормите на правото на Общността с оглед извършваната от него професионална дейност, търсеното от него трудово правоотношение, или качеството му на служител, субект на разпоредбите на Общността поради професионалната му дейност.

16. Следователно спрямо неговото положение е приложима главата от Договора относно работниците, и по-специално член 48 или главата относно правото на установяване и услугите, и по-специално членове 52, 56 и 59.

17. Освен това, от сравнението на тези различни разпоредби става ясно, че те се основават на същите принципи относно влизането и пребиваването на територията на държавите-членки на лица, субекти на правото на Общността, както и на забраната на всякаква дискриминация спрямо тях, основана на гражданство.

18. На въпросите, поставени от Conseil d'État, Люксембург, трябва да се отговори с оглед на изложените съображения.

### **По първия въпрос**

19. С този въпрос националният съд цели да установи най-вече дали разпоредбите на Договора относно правото на установяване допускат държавите-членки да забранят на дадено лице да се установи на нейна територия и да упражнява одиторска дейност, тъй като същото се е установило и упражнява тази дейност в друга държава-членка.

20. В това отношение, според установената практика на Съда (вж., например, Решенията по дело 107/83 *Ordre des Avocats au Barreau de Paris/Klopp* от 12 юли 1984 г., *Recueil*, стр. 2971, точка 19; дело 143/87 *Stanton et L'Étoile* 1905/ *Inasti* от 7 юли 1988 г., *Recueil*, стр. 3877, точка 11; и съединени дела 154 и 155/87 *RSVZ/ Wolf et Microtherm Europe* от 7 юли 1988 г., *Recueil*, стр. 3897, точка 11), правото на установяване предполага право да се създаде и поддържа, при спазване на

правилата за професионална практика, повече от едно място на стопанска дейност в рамките на Общността.

21. Следователно правото на установяване забранява на държава-членка да изисква от лице, упражняващо дадена професия, да има само едно място на стопанска дейност в Общността.

22. Следователно отговорът на първия въпрос трябва да бъде, че разпоредбите на Договора относно правото на установяване не допускат държава-членка да забрани на дадено лице да се установи на тяхна територия и да упражнява одиторска дейност, поради факта, че лицето се е установило и има разрешение да упражнява тази дейност в друга държава-членка.

### **По втория и третия въпрос**

23. Целта на тези въпроси по същество е да се установи дали разпоредбите на Договора относно свободното движение на хора забранява на държава-членка практиката по упражняването на одиторска дейност на тяхна територия от лице, регистрирано като одитор в друга държава-членка, която е обект на условия, свързани с постоянна професионална инфраструктура, действително присъствие в съответната държава-членка, контрол върху спазването на правилата за професионално поведение, а в случаите на служител – от притежаването от неговия основен работодател на разрешение за упражняване на одиторска дейност на територията на тази държава-членка.

24. Не е необходимо да се преценява дали даден одитор, който желае да извършва одиторска дейност в друга държава-членка, притежава статута на служител, лице на свободна практика или доставчик на услуги, тъй като, дори да е нужна, тази преценка е от компетентността на националния съд; необходимо е обаче да се разгледат всички разпоредби на Договора, свързани със свободното движение на хора, за да се прецени дали същите забраняват налагането на изисквания, подобни на предвидените в Закона от 28 юни 1984 г.

25. Принципът на свободно движение на работници, установен в член 48 от Договора, дава право на всеки гражданин на държава-членка да влиза на територията на друга държава-членка и да пребивава на нейна територия с оглед посочените в този член цели. Същият принцип обезпечава и правото на всеки служител да бъде временно нает на работа в друга държава-членка. Това право не може да му бъде отказано с аргумента, че вече се намира във възмездно трудово правоотношение в своята страна на произход или че изпълняваната в другата държава-членка работа е временна.

26. Освен това, Съдът е приел в точка 12 от упоменатото по-горе решение по дело Stanton и Wolf от 7 юли 1988 г. че изложените по-горе съображения във връзка с отговора на първия въпрос относно правото на установяване важат също така и в случая на служител, който се е установил в една държава-членка и желае, като допълнение, да работи на свободна практика в друга държава-членка.

27. Накрая, свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 59 и следващите от Договора предполага премахването на всички форми на дискриминация срещу лице, предоставящо услуги, поради факта, *inter alia*, че същото се е установило в държава-членка, различна от тази в която услугата следва да бъде предоставена (вж. Решението по дело 279/80 Webb от 17 декември 1981 г., Recueil, стр. 3305, точка 14).

28. Следователно членове 48 и 59 от Договора целят да улеснят извършването от граждани на Общността на професионални дейности от всякакъв вид в рамките на Общността и не допускат национално законодателство, което поставя в неравностойно положение гражданите на Общността, които желаят да разширят дейността си извън територията на една държава-членка (вж. Решението по дело Stanton и Wolf от 7 юли 1988 г., упоменато по-горе).

29. Следователно, с оглед на особеното естество на някои професионални дейности, налагането на специфични изисквания съгласно правилата относно тези дейности не може да се счита за несъвместимо с Договора. Въпреки това обаче един от основните принципи на Договора, свободното движение на хора може да се ограничава единствено от правила, които са обосновани от общия интерес и се отнасят до всички лица и предприятия, осъществяващи тези дейности на територията на въпросната държава, доколкото този интерес вече не е гарантиран от правилата, приложими спрямо съответния гражданин на Общността в държавата-членка, в която се е установил (вж. Решението по дело C-180/89 Комисия/Италия от 26 февруари 1991 г., Recueil, стр. I-709, точка 17).

30. В допълнение, тези изисквания трябва да бъдат обективно обосновани от необходимостта да се обезпечи съблюдаване на правилата за професионално поведение и защита на закриляните от тези правила интереси (пак там, точка 17).

31. Следователно тези изисквания могат да се считат за съвместими с разпоредбите относно свободното движение на хора само ако се установи, че във връзка с въпросната дейност съществуват значими съображения от общ интерес, които обосновават ограниченията върху свободното движение на хора, че този интерес не е вече гарантиран от правилата на държавата, в която се е установил съответният гражданин на Общността, и че същите резултати не могат да бъдат постигнати с правила налагащи по-малко ограничения.

32. Ето защо трябва да се прецени дали условията, наложени от държавата-членка, в която се извършва задължителния одит на счетоводни документи, и свързани с постоянна професионална инфраструктура, действително присъствие на територията на държава-членка, спазване на правилата, уреждащи одиторската дейност или статута на служителя на регистриран от органите на тази държава одитор, са обективно необходими.

33. Според министъра от съображенията на Осмата директива и от членове 3, 23, 24, 25 и 26 от нея става ясно, че всяка държава-членка има право да определи критериите за независимост и добросъвестност на одиторите. В това отношение, контролът за спазване на правилата за упражняване на одиторска дейност от одиторите на територията на държава-членка предполага, че същите

са длъжни да имат постоянна инфраструктура и минимално присъствие в тази държава. Освен това, спазването на въпросните правила от наетите одитори би могло да се обезпечи единствено посредством техните работодатели. Контролът на властите за спазване на тези правила би бил възможен само на равнището на работодателя, поради което е необходимо неговото одобряване от съответните власти.

34. В това отношение, разпоредбите на Осмата директива оставят на държавите-членки, *inter alia*, задачата да преценят в съответствие с националното законодателство независимостта и добросъвестността на практикуващите на тяхна територия одитори.

35. Държавите-членки могат да изпълнят тази задача като изискат спазване на правила за упражняване на професионална дейност, които са обосновани от общия интерес, свързани са с добросъвестността и независимостта на одиторите и се прилагат спрямо всички лица, извършващи одиторска дейност на територията на тази държава. В това отношение, изискванията, свързани със съществуването на инфраструктура на националната територия и действително присъствие на одитора, се явяват обосновани с оглед обезпечаване на този интерес.

36. Тези изисквания обаче престават да бъдат обективно необходими, когато предвиденият в закона одит на счетоводни документи се извършва от одитор, който макар да се е установил и да е получил разрешение да упражнява тази дейност в друга държава-членка, е временно нает от физическо или юридическо лице, получило разрешение да извършва одиторска дейност от органите на държавата-членка, в която се извършва одита. При тези обстоятелства, именно чрез това лице държавата-членка може да гарантира спазване на правилата от одиторите, които от време на време извършват одити на нейна територия.

37. От всички изложени съображения следва, че отговорът на втория и третия въпрос на Conseil d'État, Люксембург трябва да бъде, че членове 48 и 59 от Договора не забраняват на държава-членка практиката по упражняването на одиторска дейност от дадено лице, имащо право да упражнява тази дейност в друга държава-членка, от изпълнението на определени условия, които са обективно необходими за обезпечаване спазването на правилата за професионална дейност и са свързани с постоянна инфраструктура за извършване на дейността, действително присъствие в тези държави-членки и контрол върху изпълнението на правилата за професионално поведение, освен ако спазването на тези правила и условия вече е обезпечено чрез одитор - физическо или юридическо лице - който се е установил и е придобил правоспособност на територията на тези държави-членки и е наел на работа лицето, възнамеряващо да упражнява одиторска дейност за срока на дейността.

### **По съдебните разноски**

38. Разноските, направени от люксембургското правителство и Комисията на Европейските общности, предоставили становища на Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в



производството, висящ пред националния съд последният следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът (шести състав),

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Conseil d' État с Определение от 12 март 1991 г., реши:

**1. Разпоредбите на Договора относно правото на установяване не допускат държава-членка да забрани на дадено лице да се установи на тяхна територия и да упражнява одиторска дейност, поради факта, че лицето се е установило и има разрешение да упражнява тази дейност в друга държава-членка.**

**2. Членове 48 и 59 от Договора не забраняват на държава-членка практиката по упражняването на одиторска дейност от дадено лице, имащо право да упражнява тази дейност в друга държава-членка, от изпълнението на определени условия, които са обективно необходими за обезпечаване спазването на правилата за професионална дейност и са свързани с постоянна инфраструктура за извършване на дейността, действително присъствие в тези държави-членки и контрол върху изпълнението на правилата за професионално поведение, освен ако спазването на тези правила и условия вече е обезпечено чрез одитор - физическо или юридическо лице - който се е установил и е придобил правоспособност на територията на тези държави-членки и е наел на работа лицето, възнамеряващо да упражнява одиторска дейност за срока на дейността.**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 20 май 1992 година.

Подписи