

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

20. svibnja 1992.(\*)

„Revizori – Uvjetovanje poslovnog nastana u državi članici”

U predmetu C-106/91,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u koji je Sudu uputio pravosudni odjel Conseil d'Étata, (Državno vijeće, Luksemburg) u postupku koji se vodi pred tim sudom između

**Clausa Ramratha**

i

**Ministre de la Justice (ministar pravosuđa),**

uz sudjelovanje Instituta des Réviseurs d'Entreprises (revizorski institut), intervenijenta u glavnom postupku,

o tumačenju pravila o slobodnom kretanju osoba,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: F. A. Schockweiler, predsjednik vijeća, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Díez de Velasco i J. L. Murray, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za ministra pravosuđa, Francis Delaporte, odvjetnik pri odvjetničkoj komori u Luxembourg, u
- za Institut des Réviseurs d'Entreprises, Claude Kremer i Patrick Kinsch, odvjetnici pri odvjetničkoj komori u Luxembourg, u
- za Komisiju Europskih zajednica, Henri Étienne, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši na raspravi od 13. veljače 1992. usmena očitovanja koja su podnijeli Claus Ramrath, kojeg je zastupao J. J. Wagner, odvjetnik pri odvjetničkoj komori u Luxembourg, ministar pravosuđa, Institut des Réviseurs d'Entreprises i Komisija,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. ožujka 1992.,  
donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Rješenjem od 12. ožujka 1991., koje je Sud zaprimio 3. travnja 1991., Conseil d'État, Luksemburg (Državno vijeće), uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju odredaba Ugovora o EEZ-u koje se odnose na slobodno kretanje osoba.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora koji se vodi između C. Ramratha i luksemburškog ministra pravosuđa (u daljnjem tekstu: ministar), uz sudjelovanje Instituta des Réviseurs d'Entreprises (u daljnjem tekstu: revizorski institut).
- 3 Spor se odnosi na činjenicu da je ministar 1989. godine povukao odobrenje koje je C. Ramrath imao za obavljanje djelatnosti revizora.
- 4 Djelatnost revizora u Luksemburgu je uređena Zakonom od 28. lipnja 1984. (objavljenim u službenom listu *Mémorial*, 1984., str. 1346.). Članak 3. tog zakona glasi:  
„Zakonsku reviziju dokumenata iz članka 1. mogu provoditi samo osobe koje je ovlastio ministar pravosuđa.
  1. Kako bi dobile odobrenje, fizičke osobe moraju ispuniti sljedeće uvjete:
    - (a) biti državljani jedne od država članica Europske zajednice [...]
    - (b) predložiti dokaz o stručnim kvalifikacijama i profesionalnom poštenju [...]
    - (c) imati poslovni nastan u Luksemburgu.
  2. Kako bi dobile odobrenje, pravne osobe moraju ispuniti uvjete navedene u stavku 1. točkama (a) i (c) kao i sljedeće uvjete:
    - (a) fizičke osobe koje provode zakonsku reviziju dokumenata iz članka 1. u ime pravne osobe moraju ispuniti uvjete propisane stavkom 1. ovog članka i biti ovlaštene za pravno obvezivanje pravne osobe;  
  
[...]
  3. Ministar pravosuđa povlači odobrenje osobama koje više ne ispunjavaju jedan od gore navedenih uvjeta [...].”
- 5 U skladu s člankom 6. gore navedenog zakona:

„Djelatnost revizora nespojiva je sa svim djelatnostima koje bi mogle narušiti profesionalnu neovisnost revizora. On ne smije biti zaposlen, osim kod osobe ovlaštene u skladu s člankom 3.”

6 Na razini Zajednice odobrenje za obavljanje djelatnosti revizora uređuje se Osmom direktivom Vijeća 84/253/EEZ od 10. travnja 1984. koja se temelji na članku 54. stavku 3. točki (g) Ugovora o potvrđivanju osoba odgovornih za provođenje zakonom propisane revizije računovodstvenih dokumenata (SL L 126, 12.5.1984., str. 20.; u daljnjem tekstu: Osmo direktiva).

7 Članak 3. Osme direktive glasi kako slijedi:

„Tijela države članice smiju izdati odobrenje isključivo osobama dobrog ugleda koje ne obavljaju aktivnosti koje su, u skladu s pravom te države članice, nespojive sa zakonom propisanom revizijom dokumenata o kojima je riječ [...]”[neslužbeni prijevod]

8 Članci 23., 24., 25. i 26. iz odjeljka III. („Profesionalno poštenje i neovisnost”) Osme direktive glase kako slijedi:

„Članak 23.

Države članice propisuju da osobe ovlaštene za provođenje zakonom propisane revizije dokumenata iz članka 1. stavka 1. moraju provoditi te revizije pridržavajući se načela profesionalnog poštenja.

Članak 24.

Države članice propisuju da te osobe ne smiju provoditi zakonom propisane revizije ako te osobe nisu neovisne u skladu s pravom države članice koja je propisala reviziju.

Članak 25.

Članci 23. i 24. primjenjuju se i na fizičke osobe koje ispunjavaju uvjete propisane člancima 3. do 19. i provode zakonom propisanu reviziju dokumenata iz članka 1. stavka 1. u ime revizorskog društva.

Članak 26.

Države članice osiguravaju da ovlaštene osobe podliježu odgovarajućim kaznama ako ne provode revizije u skladu s člancima 23., 24. i 25.” [neslužbeni prijevod]

9 Ministar je 11. veljače 1985. izdao C. Ramrathu odobrenje za obavljanje djelatnosti revizora. C. Ramrath u to je doba bio zaposlenik društva Société Civile Treuarbeit, sa sjedištem u Luxembourg (u daljnjem tekstu: Treuarbeit Luxembourg), pravne osobe koja je također imala odobrenje za obavljanje te djelatnosti u Luksemburgu.

10 Godine 1998. C. Ramrath izjavio je da je zaposlen u društvu Treuarbeit AG, sa sjedištem u Düsseldorfu u Njemačkoj (u daljnjem tekstu: Treuarbeit Düsseldorf), i da je njegov poslovni nastan u Düsseldorfu. C. Ramrath objasnio je da i on i društvo Treuarbeit Düsseldorf imaju odobrenje njemačkih tijela za obavljanje djelatnosti revizora te dodao

kako se društvo Treuarbeit Düsseldorf slaže s tim da neće vršiti utjecaj na njega kada društvo Treuarbeit Luxembourg zatraži od njega provođenje revizija u Luksemburgu. Društvo Treuarbeit Luxembourg poslije je izjavilo da je C. Ramrath, kada je radio u Luksemburgu, zapravo bio zaposlenik društva Treuarbeit Luxembourg tijekom trajanja određenog posla.

- 11 Ministar je 19. svibnja 1989. povukao odobrenje C. Ramratha iz dva razloga: kao prvo, izjavivši da je njegova poslovna adresa u Düsseldorfu, neizravno je priznao da više nema poslovni nastan u Luksemburgu u smislu članka 3. stavka 1. točke (c) Zakona od 28. lipnja 1984.; i kao drugo, kao zaposlenik društva Treuarbeit Düsseldorf više nije ispunjavao uvjet profesionalne neovisnosti koji je propisan člankom 6. tog zakona.
- 12 U prilog svojoj žalbi protiv ministrove odluke C. Ramrath je pred luksemburškim Conseil d'État (Državno vijeće) među ostalim ustvrdio da je žrtva diskriminacije: na temelju Zakona od 28. lipnja 1984. bilo je u skladu s profesionalnom neovisnošću da revizor bude zaposlen kod pravne osobe koju su kao takvu ovlastila luksemburška tijela, ali on nije smio biti zaposlen kod pravne osobe koju su za revizorsku djelatnost ovlastila tijela druge države članice, čak i ako se zakonodavstvom te države propisuju slični zahtjevi u pogledu neovisnosti gospodarskih subjekata.
- 13 Presudom od 12. ožujka 1991. luksemburški Conseil d'État (Državno vijeće) prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:
  - „1. (a) Dopušta li se člankom 52. i narednim člancima, ili bilo kojim drugim odredbama Ugovora i provedbenih pravila, nadležnim tijelima države članice da smatraju kako je nespojivo s obavljanjem djelatnosti revizora u toj državi članici to što fizička osoba koja obavlja tu djelatnost ima poslovni nastan kao revizor u drugoj državi članici?  
  
Ako je odgovor niječan:  
  
(b) Može li država članica nametnuti osobi ovlaštenoj za obavljanje djelatnosti revizora u drugoj državi članici, u kojoj ta osoba ima i poslovni nastan, zahtjeve u pogledu stalne infrastrukture za obavljanje tog posla, minimalne uvjete u pogledu stvarne nazočnosti u toj državi članici i uvjete potrebne za osiguravanje usklađenosti s pravilima profesionalne etike?
  2. Dopušta li se člankom 52. i narednim člancima Ugovora o EEZ-u, ili bilo kojim drugim odredbama Ugovora i provedbenih pravila, nadležnim tijelima države članice da odobrenje za obavljanje revizorske djelatnosti daju samo zaposlenicima osobe ovlaštene za istu tu djelatnost u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, a da to odobrenje ne daju zaposlenicima osobe koja je ovlaštena u skladu sa zakonodavstvom neke druge države članice?”
- 14 Za potpuniji prikaz činjenica u glavnom postupku, tijekom postupka i pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.
- 15 Važno je prije svega primijetiti da u ovoj fazi postupka nacionalni sud nije konačno utvrdio položaj C. Ramratha s obzirom na odredbe prava Zajednice koje se primjenjuju

na njega. Činjenice koje je utvrdio nacionalni sud i odabrane odredbe prava Zajednice spomenute u prethodnim pitanjima pružaju različite mogućnosti u tom pogledu, u ovisnosti o tome ulazi li C. Ramrath u područje primjene odredaba prava Zajednice na temelju profesionalne djelatnosti koju osobno obavlja, ili zaposlenja koje traži, ili svojstva zaposlenika na kojeg se odredbe prava Zajednice primjenjuju zbog njegove profesionalne djelatnosti.

- 16 Njegov položaj stoga može ulaziti u područje primjene glave Ugovora koja se tiče radnika, preciznije članka 48., ili glava koje se tiču prava poslovnog nastana i usluga, preciznije članaka 52., 56. i 59.
- 17 Nadalje, usporedba tih različitih odredaba pokazuje da su one utemeljene na istim načelima s obzirom na stupanje na državno područje država članica i boravak na tom području za osobe obuhvaćene pravom Zajednice kao i zabranu svake diskriminacije tih osoba na temelju državljanstva.
- 18 Stoga na pitanja koja je uputio luksemburški Conseil d'État (Državno vijeće) valja odgovoriti s obzirom na ta razmatranja.

#### **Prvo pitanje**

- 19 Ovim pitanjem nacionalni sud u biti nastoji utvrditi je li odredbama Ugovora koje se odnose na pravo poslovnog nastana protivno to da država članica zabrani osobi poslovni nastan na svom državnom području i obavljanje djelatnosti revizora na tom području zbog toga što ta osoba ima poslovni nastan i odobrenje za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici.
- 20 U tom pogledu, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda (vidjeti na primjer presude od 12. srpnja 1984., Klopp, C-107/83, Zb., str. 2971., t. 19.; od 7. srpnja 1988., Stanton i L'Étoile 1905, C-143/87, Zb., str. 3877., t. 11.; od 7. srpnja 1988., Wolf i Microtherm Europe, C-154/87 i C-155/87, Zb., str. 3897., t. 11.), pravo poslovnog nastana podrazumijeva i pravo na osnivanje i održavanje, u skladu s pravilima profesionalne prakse, više od jednog mjesta poslovanja u Zajednici.
- 21 Iz toga slijedi da se pravom poslovnog nastana državi članici brani da zahtijeva od osobe koja obavlja djelatnost da ima samo jedno mjesto poslovanja unutar Zajednice.
- 22 Slijedom toga, na prvo pitanje valja odgovoriti da je odredbama Ugovora koje se odnose na pravo poslovnog nastana protivno to da država članica zabrani osobi poslovni nastan na svom državnom području i obavljanje djelatnosti revizora na tom području zbog toga što ta osoba ima poslovni nastan i odobrenje za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici.

#### **Drugo i treće pitanje**

- 23 Tim pitanjima u biti se pita je li odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje osoba protivno to da država članica za obavljanje revizorske djelatnosti na svojem državnom području nametne osobi koja već ima odobrenje za obavljanje te djelatnosti u drugoj državi članici uvjete u pogledu stalne infrastrukture za obavljanje tog posla, stvarne nazočnosti u toj državi članici i nadzora poštovanja pravila profesionalne etike ili

da, ako je riječ o zaposleniku, postavi uvjet da glavni poslodavac te osobe bude ovlašten za obavljanje djelatnosti revizora na državnom području te države.

- 24 Nepotrebno je razmatrati ima li revizor koji želi provoditi revizije u drugoj državi članici status zaposlenika, samostalne djelatnosti ili pružatelja usluga, jer to prema potrebi može razmotriti nacionalni sud; međutim, valja proučiti sve odredbe Ugovora koje se odnose na slobodno pružanje usluga kako bi se utvrdilo je li im protivno nametanje uvjeta propisanih Zakonom od 28. lipnja 1984.
- 25 Načelom slobodnog kretanja radnika navedenim u članku 48. Ugovora daje se pravo svim državljanima država članica da stupe na državno područje druge države članice i borave ondje u svrhe opisane u tom članku. Istim načelom svim se zaposlenicima jamči pravo privremenog zaposlenja u drugoj državi članici. To im se pravo ne može uskratiti zato što već imaju plaćeno zaposlenje u državi podrijetla ili zbog toga što je posao koji obavljaju u drugoj državi članici povremene naravi.
- 26 Nadalje, Sud je u gore navedenim presudama Stanton i Wolf od 7. srpnja 1988., t. 12. u obje presude, presudio da prethodna razmatranja povezana s odgovorom na prvo pitanje koja se tiču prava poslovnog nastana vrijede i za zaposlenika koji ima poslovni nastan u jednoj državi članici i usto želi raditi kao samozaposlena osoba u drugoj državi članici.
- 27 Naposljetku, slobodno pružanje usluga u smislu članka 59. i narednih članaka Ugovora podrazumijeva uklanjanje svih oblika diskriminacije protiv osobe koja pruža usluge, među ostalim i zato što ta osoba ima poslovni nastan u drugoj državi članici, a ne u onoj u kojoj treba pružiti uslugu (vidi presudu od 17. prosinca 1981., Webb, C-279/80, Zb., str. 3305., t. 14.).
- 28 Iz toga slijedi da je svrha članaka 48. i 59. Ugovora olakšati državljanima Zajednice obavljanje poslovnih djelatnosti svih vrsta u cijeloj Zajednici i spriječiti nacionalna zakonodavstva da stave u nepovoljniji položaj državljane Zajednice koji žele proširiti svoje aktivnosti izvan granica državnog područja jedne države članice (vidi gore navedene presude Stanton i Wolf od 7. srpnja 1988., t. 13. u obje presude).
- 29 Međutim, s obzirom na posebnu narav određenih profesionalnih djelatnosti, propisivanje posebnih zahtjeva u skladu s pravilima kojima se uređuju te djelatnosti ne može se smatrati neusklađenim s Ugovorom. Ipak, slobodno kretanje osoba, kao jedno od temeljnih načela Ugovora, može se ograničiti samo pravilima koja su opravdana u općem interesu i koja se odnose na sve osobe i poduzeća koji obavljaju te djelatnosti na državnom području države o kojoj je riječ, i to ukoliko se taj interes već ne štiti pravilima koja obvezuju državljanina Zajednice u državi članici u kojoj ima poslovni nastan (vidi presudu od 26. veljače 1991., Komisija/Italija, C-180/89, Zb., str. I-709., t. 17.).
- 30 Osim toga, takvi zahtjevi moraju biti objektivno opravdani potrebom da se osigura poštovanje pravila profesionalne etike i zaštita interesa koji se žele čuvati tim pravilima (gore navedena presuda od 26. veljače 1991., Komisija/Italija, t. 17.).
- 31 Iz toga slijedi kako se može smatrati da su takvi zahtjevi usklađeni s odredbama o slobodnom kretanju osoba samo ako se u pogledu djelatnosti o kojoj je riječ dokaže da postoje važni razlozi u općem interesu koji opravdavaju ograničenje slobode kretanja, da

se taj interes već ne štiti pravilima države u kojoj državljanin Zajednice ima poslovni nastan i da se isti rezultat ne može postići pravilima koja su manje ograničavajuća.

- 32 U skladu s tim valja provjeriti jesu li uvjeti koje je nametnula država članica u kojoj se provodi zakonom propisana revizija računovodstvenih dokumenata, a koji se odnose na stalnu infrastrukturu za obavljanje tog posla, stvarnu nazočnost na državnom području te države članice, poštovanje pravila za obavljanje revizorske djelatnosti ili status zaposlenika revizora kojeg su ovlastila tijela te države, objektivno nužni.
- 33 Ministar smatra da iz uvodnih izjava u preambuli Osme direktive i iz njezinih članaka 23., 24., 25. i 26. proizlazi da je na svakoj državi članici da odredi kriterije neovisnosti i poštenja za revizore. S obzirom na to, nadzor poštovanja pravila za obavljanje revizorske djelatnosti na državnom području neke države članice pretpostavlja da je revizor obavezan imati stalnu infrastrukturu i biti barem minimalno nazočan u toj državi. Osim toga, samo poslodavac zaposlenog revizora može jamčiti da on poštuje ta pravila. Tijela mogu nadzirati poštovanje tih pravila samo na razini poslodavca, koji bi dakle morao imati odobrenje tih tijela.
- 34 U tom pogledu odredbama Osme direktive državama članicama među ostalim se prepušta zadatak da u skladu s nacionalnim pravom procjene neovisnost i poštenje revizora koji obavljaju djelatnost na njihovu državnom području.
- 35 Država članica može taj zadatak ispuniti na način da zahtijeva poštovanje pravila za obavljanje djelatnosti koja su opravdana javnim interesom, koja se odnose na poštenje i neovisnost revizora te se primjenjuju na sve osobe koje obavljaju djelatnost revizora na državnom području te države. U tom pogledu zahtjevi koji se odnose na postojanje infrastrukture na državnom području i stvarnu nazočnost revizora opravdani su u svrhu zaštite tog interesa.
- 36 Međutim, ti zahtjevi više nisu objektivno nužni u slučajevima kada zakonom propisanu reviziju računovodstvenih dokumenata provodi revizor koji doduše ima poslovni nastan i odobrenje za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici, ali je privremeno u službi fizičke ili pravne osobe koju su za obavljanje djelatnosti revizora ovlastila tijela države članice u kojoj se provodi ta revizija. U tim okolnostima država članica može putem te osobe osigurati da revizor koji povremeno provodi revizije na njezinu državnom području poštuje ta pravila.
- 37 Iz svih tih razmatranja slijedi da na drugo i treće pitanje luksemburškog Conseil d'Étata (Državno vijeće) valja odgovoriti da člancima 48. i 59. Ugovora nije protivno to da država članica za obavljanje revizorske djelatnosti na svojem državnom području nametne osobi koja je već ovlaštena za obavljanje revizorske djelatnosti u drugoj državi članici uvjete koji su objektivno nužni za osiguravanje usklađenosti s pravilima za obavljanje djelatnosti i koji se odnose na stalnu infrastrukturu za obavljanje tog posla, stvarnu nazočnost u toj državi članici i nadzor poštovanja pravila profesionalne etike, ukoliko usklađenost s tim pravilima i uvjetima već nije osigurana putem revizora, bilo da je on fizička ili pravna osoba, koji ima poslovni nastan i odobrenje na državnom području te države i u čijoj je službi osoba koja namjerava obavljati djelatnost revizora zaposlena tijekom trajanja tog posla.

## Troškovi

- 38 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale luksemburška vlada i Komisija Europskih zajednica ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (šesto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je Conseil d'État (Državno vijeće), Luksemburg, uputio rješenjem od 12. ožujka 1991., odlučuje:

- 1. Odredbama Ugovora koje se odnose na pravo poslovnog nastana protivno je to da država članica zabrani osobi poslovni nastan na svom državnom području i obavljanje djelatnosti revizora na tom području zbog toga što ta osoba ima poslovni nastan i odobrenje za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici.**
- 2. Člancima 48. i 59. Ugovora nije protivno to da država članica za obavljanje revizorske djelatnosti na svojem državnom području nametne osobi koja je već ovlaštena za obavljanje revizorske djelatnosti u drugoj državi članici uvjete koji su objektivno nužni za osiguravanje usklađenosti s pravilima za obavljanje djelatnosti i koji se odnose na stalnu infrastrukturu za obavljanje tog posla, stvarnu nazočnost u toj državi članici i nadzor poštovanja pravila profesionalne etike, ukoliko usklađenost s tim pravilima i uvjetima već nije osigurana putem revizora, bilo da je on fizička ili pravna osoba, koji ima poslovni nastan i odobrenje na državnom području te države i u čijoj je službi osoba koja namjerava obavljati djelatnost revizora zaposlena tijekom trajanja tog posla.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 20. svibnja 1992.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: francuski