JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
15 päivänä marraskuuta 2001 [1]

1. Käsiteltävänä oleva Finanzgericht Hamburgin esittämä ennakkoratkaisupyyntö tuo esiin tärkeän kysymyksen, joka koskee yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaa antaa ennakkoratkaisu kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin ja tarjoaa yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuuden tarkastella uudelleen asioissa Leur-Bloem [2] ja Giloy [3] tekemiään päätöksiä.

2. Kansallinen tuomioistuin esittää joukon yksityiskohtaisia kysymyksiä, jotka koskevat yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annetun neljännen neuvoston direktiivin (jäljempänä tilinpäätösdirektiivi) tiettyjen teknisten säännösten tulkintaa. [4] Nämä kysymykset on esitetty oikeudenkäynnissä, jonka kohteena on sellaisen elinkeinonharjoittajan, johon tilinpäätösdirektiiviä ei sovelleta, taseessa tekemän varauksen käsittely verotuksessa, mikä ei myöskään kuulu direktiivin soveltamisalaan. Direktiivin säännöksillä on tästä syystä merkitystä tässä asiayhteydessä vain kansallisessa lainsäädännössä olevien lukuisien mutkikkaiden viittausten ja oletamusten vuoksi.

3. Pääasiassa on kyse ranskalaisen pankin Hampurissa sijaitsevan sivuliikkeen vuoden 1989 verotuksesta. Tilinpäätösdirektiivi ei koske pankkeja eikä niiden sivuliikkeitä. Maksettavaksi tulevan veron määrä riippuu 31.12.1989 päivätyssä taseessa olevan varauksen oikeasta arvostamisesta. Elinkeinonharjoittajan verotettava tulo määritellään pääasiallisesti seuraavissa kansallisissa säädöksissä:

— Saksan elinkeinoverolaissa viitataan (jollei elinkeinoveroa koskevista säännöksistä muuta johdu) Saksan yhteisö- ja tuloverolakeihin

— Saksan yhteisöverolaissa viitataan (jollei yhteisöveroa koskevista säännöksistä muuta johdu) Saksan tuloverolakiin

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Asia C-28/95, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161).

3 — Asia C-130/95, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4291).

4 — Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25 päivänä heinäkuuta 1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11).

— Saksan tuloverolaissa viitataan (jollei tuloveroa koskevista säännöksistä muuta johdu) "kauppaoikeudelliseen hyvään kirjanpitotapaan"

— tämän käsitteen oletetaan viittaavan kaikkiin elinkeinonharjoittajiin sovellettavan kauppalain (Handelsgesetzbuch, jäljempänä HGB) kirjanpitoa koskeviin määräyksiin

— on oletettava, että Saksan lainsäätäjä on eräillä näistä määräyksistä pannut täytäntöön ne tilinpäätösdirektiivin säännökset, joista nyt on kyse, siten että ne koskevat kaikkia elinkeinonharjoittajia eivätkä ainoastaan niitä elinkeinonharjoittajia, joihin tilinpäätösdirektiiviä sovelletaan.

4. Katson, että kysymys on siitä — kansallinen tuomioistuinkin on esittänyt kolme nimenomaan tutkittavaksi ottamista koskevaa kysymystä — onko yhteisöjen tuomioistuin tässä yhteydessä toimivaltainen tulkitsemaan tilinpäätösdirektiivin säännöksiä.

Ennakkoratkaisukysymykset

5. Finanzgericht Hamburg on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"I Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta ennakkoratkaisun antamiseen

Onko yhteisöjen tuomioistuin EY:n perustamissopimuksen 177 artiklaan (josta on tullut EY 234 artikla 1.5.1999 voimaan tulleen, 2.10.1997 allekirjoitetun Amsterdamin sopimuksen perusteella) perustuvassa ennakkoratkaisumenettelyssä toimivaltainen tulkitsemaan yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annettua neljättä neuvoston direktiiviä 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11; jäljempänä tilinpäätösdirektiivi) paitsi silloin, kun epäselvyydet liittyvät pääomayhtiöitä koskevien kansallisten kauppaoikeudellisten tilinpäätössäännösten (tässä Saksan Handelsgesetzbuchin — — 264 § ja sitä seuraavat pykälät) soveltamiseen direktiivien mukaisella tavalla, myös silloin,

1) kun tilinpäätösdirektiivi on täytäntöönpantu (tässä Saksan Bilanzrichtliniengesetzillä) ottamalla osa sen sisällöstä osaksi kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevia kansallisia kauppaoikeudellisia tilinpäätössäännöksiä

(tässä HGB:n 238 §:ää ja sitä seuraavia pykäliä), vaikkei tilinpäätösdirektiivin johdanto-osassa ja 2 artiklassa mainittua oikean ja riittävän kuvan periaatetta (true and fair view) ole näiden osalta otettu sellaisenaan osaksi lakitekstiä (toisin kuin pääomayhtiöiden osalta HGB:n 264 §:n 2 momentissa ja 289 §:n 1 momentissa);

b) kun kyse on pääomayhtiöitä koskevista erityisistä tilinpäätössäännöksistä (HGB:n 264 § ja sitä seuraavat pykälät);

3) kun kansallisessa vero-oikeudessa viitataan muussa yhteydessä kauppaoikeudellisiin tilinpäätössäännöksiin sisältyviin käsitteisiin ja arviointiperusteisiin?

2) kun kansallisen vero-oikeuden (tässä Saksan Einkommensteuergesetzin — — 5 §:n 1 momentin ensimmäinen virke, luettuna yhdessä Körperschaftsteuergesetzin — — 8 §:n 1 momentin ja Gewerbesteuergesetzin — — 7 §:n kanssa) mukaan silloin, kun määritetään tilinpäätösten perusteella elinkeinonharjoittajien voittoa, lähtökohdaksi otetaan kauppaoikeudellisen hyvän kirjanpitotavan sovellettavuus ja

II Luottoriskien käsittely taseessa

1) Onko myönnettyjen ulkomaanluottojen arvoa korjattava taseessa maariskin (valuuttariskin, siirtoriskin) takia, ja onko tämä tehtävä niin, että taseen vastaavissa alennetaan ulkomaansaamisten arvoa (tilinpäätösdirektiivin 19 artikla ja 39 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta sekä HGB:n 253 §:n 3 ja 4 momentti) ja samalla taseen vastattavissa tehdään varaus (tilinpäätösdirektiivin 20 artiklan 1 kohta ja HGB:n 249 §:n 1 momentin 1 virke) vieraisiin ulkomaanluottoihin liittyvien avaalien tai takuiden kaltaisista taseen ulkopuolisista vakuuksista tai vastuusitoumuksista (tilinpäätösdirektiivin 14 artikla ja HGB:n 251 §, 'risk subparticipation agreement')?

a) kun hyvään kirjanpitotapaan kuuluvista periaatteista on säädetty (tilinpäätösdirektiivillä) yhdenmukaistetuissa, kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevissa säännöksissä (HGB:n 238 § ja sitä seuraavat pykälät) tai

2) Onko edellytetyn tase-erien erikseen arvostamisen (tilinpäätösdirektiivin 31 artiklan 1 kohdan e alakohta ja HGB:n 252 §:n 1 momentin 3 kohta) kanssa yhteensopivaa se, että riskit otetaan huomioon varsinaisten erillisarvonkorjausten tai -varausten sijasta yleisinä arvonkorjauksina tai -varauksina, vaikka luottotappion aiheutuminen ei ole yksittäistapauksissa erittäin todennäköistä:

   a) Saadaanko sellaisen luottokelpoisuusriskin vuoksi, joka ei ole ilmeinen vaan pelkästään piilevä, tehdä yleinen arvonkorjaus, ja saadaanko tämä tehdä paitsi saamisen arvonalennuksen muodossa, myös avaalin tai takuun kaltaisten vakuuksien tai vastuusitoumusten osalta tehdyn varauksen muodossa?

   b) Saadaanko sellainen maariski, jonka toteutuminen ei ole erittäin todennäköistä, ottaa huomioon yleisenä maakohtaisena arvonkorjauksena (pauschalierte Einzelwertberichtigung, yleinen erillisarvonkorjaus), ja saadaanko tämä tehdä paitsi saamisen arvonalennusten muodossa, myös avaalin tai takuun kaltaisten vakuuksien tai vastuusitoumusten osalta tehdyn varauksen muodossa?

3) Onko sallittua tai pakollista, että maariski määritetään yrityksen omien liikesuhteiden, kokemusten ja tietojen perusteella tai toimialalla saatujen tietojen perusteella tai maaluokitusten perusteella tai nämä menetelmät yhdistämällä taikka jollain muulla tavalla?

4) Saadaanko riski ottaa huomioon myös silloin, kun

   a) riski oli olemassa jo tehtäessä sitä liiketoimea, johon riski liittyy, ja

   b) kun riski on monta kertaa suurempi kuin siitä saatava voitto tai tulo (tässä alle vuoden avaalipalkkio)?

5) Saadaanko maariski ja luottokelpoisuusriski ottaa mahdollisesti huomioon samanaikaisesti saman luoton osalta tekemällä arvonkorjaus tai varaus, ja onko nämä tehtävä yhdessä erässä vai erillisissä erissä?

6) Onko tällainen riskien samanaikainen huomioon ottaminen sallittua myös silloin, kun ensimmäinen niistä on arvostettu erikseen ja toinen taas yleisesti?

7) Onko riskien kahdenkertainen huomioon ottaminen vältettävissä asianmukaisesti sillä, että yhden riskin huomioon ottamisen jälkeen jäljelle jäävän riskin laskentaperusteeksi otetaan se määrä, joka saadaan vähentämällä luottomäärästä ensin mainittu riski?

III Arvonselvennys (Wertaufhellung; eli tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien huomioon ottaminen arvostuksessa)

1) Onko tilinpäätösdirektiivin 31 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohdan sanamuodosta huolimatta arvonselvennyksenä otettava huomioon paitsi riskien kasvaminen myös riskien pienentyminen?

2) Onko tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimispäivän välisenä aikana tapahtunut luoton kuoletus saamisen arvoa (taannehtivasti) selventävä seikka eikä vain sellainen arvoon vaikuttava seikka, jonka vaikutukset liittyvät ainoastaan kuoletusvuoteen?

3) Kun arvonselvennykset koskevat kyseisen yrityksen kannalta suhteellisen vähämerkityksellisiä riskejä, voidaanko katsoa, että merkityksellinen ajanjakso ei pääty taseen allekirjoittamispäivänä tai tilinpäätöksen vahvistamispäivänä vaan sinä päivänä, jolloin kyseisen tase-erän arvostus on saatettu päätökseen?"

Tilinpäätösdirektiivi

6. Tilinpäätösdirektiivi oli ensiksi [5] pantava täytäntöön Saksassa siten, että se koski kolmea yhtiömuotoa, jotka ovat Aktiengesellschaft (julkinen osakeyhtiö), Kommanditgesellschaft auf Aktien (julkinen yhtiö, jonka johtajat ovat henkilökohtaisesti vastuussa yhtiön veloista) ja Gesellschaft mit beschränkter Haftung (yksityinen osakeyhtiö). [6] Saksaa ei vaadita panemaan direktiiviä täytäntöön muiden elinkeinonharjoittajien osalta, joihin kuuluvat sellaisten yhtiöiden sivuliikkeet, joiden kotipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa. [7] Tilinpäätösdirektiiviä ei näin ollen ole sovellettava käsiteltävänä olevassa asiassa.

7. Tilinpäätösdirektiiviä ei myöskään sovelleta pankkeihin ja muihin rahoituslaitoksiin, [8] joita koskee myöhemmin annettu yhteensovittava direktiivi 86/635/ETY

5 — Direktiiviä muutettiin myöhemmin — pääasian oikeudenkäyntiin johtaneiden tapahtumien jälkeen — tilinpäätöksistä annetun direktiivin 78/660/ETY ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetun direktiivin 83/349/ETY muuttamisesta niiden soveltamisalan osalta 8 päivänä marraskuuta 1990 annetulla neuvoston direktiivillä 90/605/ETY (EYVL L 317, s. 60) sellaisen yhtiömuodon saattamiseksi direktiivin soveltamisalan piiriin kuin GmbH & Co KG, jossa yksityisen yhtiön ja sen osakkaiden välillä vallitsee rajoitettu kumppanuus.

6 — Direktiivin 1 artiklan 1 kohta.

7 — Tosin sen on nyt vaadittava tällaisia sivuliikkeitä julkistamaan yhtiön tilinpäätösasiakirjat "sellaisina kuin ne on laadittu, tarkastettu ja julkistettu noudattaen sen jäsenvaltion mukaista lainsäädäntöä, jonka alainen yhtiö on" muun muassa tilinpäätösdirektiiviä noudattaen: ks. toisen valtion lainsäädännön alaisten, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden jäsenvaltioon avaamia sivuliikkeitä koskevista julkistamisvaatimuksista 21 päivänä joulukuuta 1989 annettu yhdestoista neuvoston direktiivi 89/666/ETY (EYVL L 395, s. 36). Direktiivi oli pantava täytäntöön 1.1.1993 alkaen (16 artiklan 2 kohta), eikä sillä tästä syystä ole yksinään merkitystä käsiteltävänä olevassa asiassa.

8 — Direktiivin 1 artiklan 2 kohta.

(jäljempänä pankkitilinpäätösdirektiivi),[9] jota ei ollut saatettu osaksi Saksan oikeutta kyseisellä ajanjaksolla.[10] Pankkitilinpäätösdirektiivin mukaan eräitä tilinpäätösdirektiivin säännöksiä, muun muassa niitä, joista käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys, on sovellettava pankkeihin ja muihin rahoituslaitoksiin, jollei pankkitilinpäätösdirektiivissä toisin säädetä.[11] Rahoituslaitosten sivukonttorit eivät kuulu direktiivin 86/635/ETY soveltamisalaan,[12] mutta direktiivin 89/117/ETY,[13] joka oli pantava täytäntöön viimeistään 1.1.1991,[14] nojalla niiden on julkistettava rahoituslaitoksen tilinpäätös.[15] Sivukonttoreita ei saa vaatia julkistamaan omaa liiketoimintaansa koskevia tilinpäätöksiä.[16]

8. Tilinpäätösdirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"tilinpäätösten on annettava oikea ja riittävä kuva yrityksen varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta — — "

9. Direktiivin 2 artiklan 3 kohdassa säädetään:

"Tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta."

10. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että oikean ja riittävän kuvan periaatteen noudattaminen on tilinpäätösdirektiivin keskeinen tarkoitus.[17]

11. Direktiivi sisältää määräyksiä muun muassa vakuuksien ja vastuusitoumusten käsittelemisestä taseessa (14 artikla), taseen eri omaisuuseriä koskevista arvonalennuksista (19 artikla sekä 39 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdat), varauksista (20 artiklan 1 kohta ja 42 artikla), tase-erien arvostamisesta erikseen (31 artiklan 1 kohdan e alakohta) sekä tilinpäätöspäivän jälkeen ilmitulleiden velkojen ja menetysten arvostamisesta (31 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohta). Asian kansallisessa käsittelyssä on kyse joistakin tai kaikista näissä määräyksissä tarkoitetuista

9 — Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksestä ja konsolidoidusta tilinpäätöksestä 8 päivänä joulukuuta 1986 annettu neuvoston direktiivi 86/635/ETY (EYVL L 372, s. 1).

10 — Direktiivi 86/635/ETY oli pantava täytäntöön 31.12.1990 mennessä. Se saatettiin osaksi Saksan oikeutta 30.11.1990 annetulla Bankbilanzrichtlinie-Gesetzillä, Bundesgesetzblatt I, s. 2570, ja 10.2.1992 annetulla Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitutella (RechKredV), Bundesgesetzblatt I, s. 203.

11 — Direktiivin 86/635/ETY 1 artiklan 1 kohta.

12 — Direktiivin 2 artiklan 1 kohta.

13 — Jäsenvaltioon sijoittautuneiden sellaisten luotto- ja rahoituslaitosten sivukonttoreiden, joiden kotipaikka ei ole siinä jäsenvaltiossa, velvollisuudesta julkistaa tilinpäätösasiakirjat 13 päivänä helmikuuta 1989 annettu neuvoston direktiivi 89/117/ETY (EYVL L 44, s. 40).

14 — Direktiivin 6 artiklan 1 kohta. Direktiivi 89/117/ETY saatettiin osaksi Saksan oikeutta RechKredV:llä, ks. alaviite 10.

15 — Direktiivin 2 artiklan 1 kohta.

16 — Direktiivin 2 artiklan 3 kohta.

17 — Asia C-234/94, Tomberger, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3133, 17 kohta).

seikoista, joskin on kiistanalaista, missä määrin näillä seikoilla on vaikutusta ratkaisuun.

Tilinpäätöstä koskeva kansallinen lainsäädäntö ja ensimmäinen toimivaltaa koskeva kysymys

12. Ennakkoratkaisupyynnössään kansallinen tuomioistuin selostaa, kuinka Saksan lainsäädännössä elinkeinonharjoittajien tilinpäätöstä koskevat säännökset jakaantuvat toisaalta säännöksiin, joita sovelletaan kaikkiin elinkeinonharjoittajiin, eli myös sellaisten yhtiöiden (jollaisiksi pankit ilmeisesti luetaan) sivuliikkeisiin, joiden kotipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, ja toisaalta säännöksiin, jotka koskevat ainoastaan pääomayhtiöitä.

13. Nämä säännökset ovat HGB:n III osassa, jolla tilinpäätösdirektiivi on pantu täytäntöön siten, että osa säännöksistä on otettu kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevaan 1 lukuun (238—263 §) ja muut säännökset 2 lukuun (264—335 §), joka koskee erityisesti pääomayhtiöitä.

14. Tilinpäätösdirektiivin johdanto-osassa ja 2 artiklassa mainittua "oikean ja riittävän kuvan" periaatetta ei ole otettu sanatarkasti kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevaan HGB:n III osan 1 lukuun.

15. HGB:n 238 §:n 1 momentin alussa säädetään seuraavaa:

"Jokainen elinkeinonharjoittaja on kirjanpitovelvollinen, ja kirjanpidossa on ilmaistava liiketoiminta ja varallisuustilanne hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Kirjanpidon on oltava sellainen, että asiantunteva ulkopuolinen saa kohtuullisessa ajassa yleiskäsityksen yrityksen tilasta."

16. HGB:n 239 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Kirjaukset ja muut tarpeelliset merkinnät on tehtävä täydellisinä ja paikkansapitä-

vinä sekä ajanmukaisesti ja järjestelmällisesti."

17. HGB:n 242 §:n 1 momentin alussa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittajan on ennen toimintansa aloittamista ja jokaisen tilikauden päätteeksi tehtävä varojaan ja vastuitaan kuvaava laskelma (avaava tase, tase)."

18. HGB:n 243 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"1) Tilinpäätös on tehtävä hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

2) Tilinpäätöksen on oltava selkeä ja havainnollinen."

19. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että vaikkei näihin säännöksiin olekaan otettu sananmukaisesti "oikean ja riittävän kuvan" periaatetta, on nämä kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevat säännökset ymmärrettävä niin, että tilinpäätöksen on annettava HGB:n 242 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella oikea kuva yrityksen varoista ja vastuista.

20. Pääomayhtiöiden tilinpäätöstä koskevat erityiset säännökset alkavat HGB:n 264 §:stä, ja niihin on nimenomaisesti otettu "oikean ja riittävän kuvan periaate".

21. HGB:n 264 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Pääomayhtiön tilinpäätöksen on annettava hyvän kirjanpitotavan mukaisesti todellisuutta vastaava kuva (oikea ja riittävä kuva) pääomayhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta ja tuloksesta. Jos erityisistä syistä on niin, että tilinpäätös ei anna todellisuutta vastaavaa kuvaa edellisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla, tästä on annettava lisätiedot liitteessä."

22. HGB:n 289 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Toimintakertomuksessa on oltava yhtiön liiketoiminnan kehittymisestä ja sen tilasta selostus, joka antaa todellisuutta vastaavan kuvan (oikean ja riittävän kuvan); siinä on käsiteltävä myös tulevaan kehitykseen liittyviä riskejä."

23. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että on esitetty, että Saksan lainsäätäjän tarkoituksena on ollut se, että direktiivi pantaisiin täytäntöön yksinomaan HGB:n III osan 2 luvussa (264—289 §). Ei kuitenkaan voida jättää huomiotta sitä, että tilinpäätösdirektiivin säännöksiä, joiden jo tuolloin katsottiin koskevan kaikkia elinkeinonharjoittajia, on täytäntöönpantu myös HGB:n III osan 1 luvussa. Käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevat tilinpäätösdirektiivin säännökset kuuluvat näihin säännöksiin. [18]

24. Kansallinen tuomioistuin lisää, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut vastaavasti, että se oli myös sellaisessa tapauksessa, jossa kyse oli pääomayhtiöstä, toimivaltainen tulkitsemaan tilinpäätösdirektiiviä pyrittäessä siihen, että HGB:n 1 lukuun kuuluvaa säännöstä tulkittaisiin tämän direktiivin mukaisesti. [19] Nyt käsiteltävässä tapauksessa on kuitenkin kyse HGB:n III osan 1 luvun soveltamisesta sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät kuulu tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan, mutta joita kansallisessa lainsäädännössä kohdellaan samalla tavalla kuin pääomayhtiöitä.

25. Tähän liittyy kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys siitä, onko yhteisöjen tuomioistuin toimivaltainen ratkaisemaan tilinpäätösdirektiivin tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen. Tarkemmin sanoen kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko yhteisöjen tuomioistuin toimivaltainen silloin, kun tilinpäätösdirektiivi on pantu täytäntöön ottamalla osia siitä osaksi kansallista oikeutta, jota sovelletaan kauppaoikeudellisiin tilinpäätöksiin ja joka koskee kaikkia elinkeinonharjoittajia, vaikka lainsäädäntö ei vaadikaan kaikilta elinkeinonharjoittajilta (toisin kuin pääomayhtiöiltä) "oikeaa ja riittävää kuvaa", josta säädetään tilinpäätösdirektiivin johdanto-osassa ja 2 artiklassa.

26. Kansallinen tuomioistuin katsoo myös, että tähänastinen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö tukee yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaisuutta. Tämän oikeuskäytännön mukaan (asiat Leur-Bloem [20] ja Giloy [21]) yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen ratkaisemaan

18 — Säännöksiin on viitattu aiemmin 11 kohdassa. Niitä ovat HGB:n III osan ensimmäisessä osastossa olevat 251 § (14 artikla), 253 §:n 3 ja 4 momentti (19 artikla ja 39 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta), 249 §:n 1 momentti (20 artiklan 1 kohta), 253 §:n 1 momentin 4 kohta (31 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohta) ja 252 §:n 1 momentin 3 kohta (31 artiklan 1 kohdan e alakohta).

19 — Aiemmin alaviitteessä 17 mainittu asia Tomberger. Itse asiassa HGB:ia ei mainita sen koommin ennakkoratkaisupyynnössä kuin tuomiossakaan; molemmissa viitataan suoraan tilinpäätösdirektiivin asiaa koskeviin säännöksiin.

20 — Ks. alaviite 2.

21 — Ks. alaviite 3.

yhteisön oikeutta koskevan ennakkoratkaisukysymyksen, vaikka yhteisön oikeus ei suoraan koske kyseistä tilannetta, kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännökset osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti valtion sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön vastaamaan yhteisön oikeuden säännöksiä. Kansallisessa oikeudessa yhteisön oikeuteen tehdyn lakiviittauksen täsmällisen ulottuvuuden määrittäminen kuuluu kuitenkin yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle.

Kansallinen verolainsäädäntö sekä toinen ja kolmas toimivaltaa koskeva kysymys

27. Gewerbesteuergesetzin (GewStG, elinkeinoverolaki) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Elinkeinotoiminnan verotettavana tulona Einkommensteuergesetzin (EStG) tai Körperschaftsteuergesetzin (KStG) mukaisesti määritetty elinkeinotoiminnan voitto, joka on otettava huomioon selvitettäessä verotuksen kohteena olevan ajanjakson tuloa."

28. KStG:n (yhteisöverolaki) 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Se, mitä on pidettävä tulona ja miten tulon määrä selvitetään, määräytyy Einkommensteuergesetzin ja tämän lain perusteella."

29. EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

"Sellaisten elinkeinonharjoittajien osalta, jotka ovat lain perusteella kirjanpitovelvollisia ja jotka tekevät säännönmukaisesti tilinpäätöksen taikka jotka ilman tällaista velvollisuutta pitävät kirjanpitoa ja tekevät säännönmukaisesti tilinpäätöksen, tilikauden lopun yritysvarallisuutena (4 §:n 1 momentin ensimmäinen virke) on pidettävä sitä varallisuutta, joka on määritetty hyvää kirjanpitotapaan kuuluvien kauppaoikeudellisten periaatteiden mukaisesti."

30. Kansallinen tuomioistuin ilmoittaa, että koska tilinpäätöskysymyksen osalta ei ole olemassa vero-oikeudellisia erityissäännöksiä, EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan on sovellettava "hyvää kirjanpitotapaa" koskevia kauppaoikeudellisia periaatteita.

31. Kansallisen tuomioistuimen mukaan yhteisön oikeuden täytäntöönpanemisesta edellä mainitulla tavalla seuraa, että hyvää kirjanpitotapaa koskevat periaatteet eivät koske ainoastaan luonnollisten henkilöiden tuloverotusta vaan lakiviittauksen perusteella myös pääomayhtiöiden yhteisöveron perustetta ja nyt kyseessä olevaa elinkeinoveroa. EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvä viittaus kattaa kaikkia elinkeinonharjoittajia sitovan hyvän kirjanpitotavan, sellaisena kuin se on mainittu HGB:n 238 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä [22] ja 243 §:n 1 momentissa [23] ja sellaisena kuin se on tilinpäätösdirektiivin kautta kodifioitu HGB:n III osan 1 lukuun. Hyvä kirjanpitotapa kattaa paitsi muotovaatimukset, myös tilinpäätöksen sisällön, joihin kuuluvat myös HGB:n III osan 1 luvussa säädetyt, tilinpäätöseriä ja arvostusta koskevat periaatteet. [24] Näin ollen viittaus kauppaoikeudelliseen hyvään kirjanpitotapaan koskee myös varausten tekemistä ja, mikäli EStG:n 6 §:ään ei sisälly tätä koskevia erityissäännöksiä (ks. jäljempänä [25]), niiden arvostamista.

32. Kansallisen tuomioistuimen mukaan on edelleen epäselvää, missä määrin "oikean ja riittävän kuvan periaate" on otettava huomioon kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevan hyvän kirjapitotavan periaatteen lisäksi EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla.

22 — Esitetty alaviitteessä 15.
23 — Esitetty alaviitteessä 18.
24 — HGB:n 246—256 §.
25 — Ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

33. Kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä halutaan selvittää, onko yhteisöjen tuomioistuin toimivaltainen tulkitsemaan tilinpäätösdirektiiviä, kun kansallisen vero-oikeuden mukaan silloin, kun määritetään tilinpäätöksen perusteella elinkeinonharjoittajien voittoa, lähtökohdaksi otetaan kauppaoikeudellisen hyvän kirjanpitotavan sovellettavuus, ja

a) kun hyvästä kirjanpitotavasta on säädetty (tilinpäätösdirektiivillä) yhdenmukaistetuissa, kaikkia elinkeinonharjoittajia koskevissa säännöksissä (HGB:n kolmannen kirjan ensimmäinen osasto) tai

b) kun kyse on pääomayhtiöitä koskevista erityisistä tilinpäätössäännöksistä (HGB:n kolmannen kirjan toinen osasto).

34. Vastauksena kysymykseen a) kansallinen tuomioistuin katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimella on toimivalta tulkita tilinpäätösdirektiiviä tilanteessa, jossa kyse on kauppaoikeudellisen hyvän kirjanpitotavan soveltamisesta vero-oikeudessa, koska vero-oikeudessa tehty viittaus hyvään kirjanpitotapaan ulottuu kaikkia elinkeinonharjoittajia koskeviin HGB:n III osan 1 luvun säännöksiin ja koska näillä säännöksillä pannaan tilinpäätösdirektiivi täytäntöön sekä pääomayhtiöiden että muiden elinkeinonharjoittajien osalta.

35. Vastauksena kysymykseen b) kansallisen tuomioistuimen kanta näyttää olevan, että yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen. Se viittaa julkisasiamies Léger'n asiassa DE + ES Bauunternehmung[26] annetussa ratkaisuehdotuksessa esittämiin perusteluihin.

36. Kansallinen tuomioistuin toteaa lopuksi ennakkoratkaisupyynnössään, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä, joka koskee varausten käsittelemistä tilinpäätöksessä, säädetään erikseen varauksesta menetysten varalta (Verlustrückstellung) ja varauksesta velkojen ja velvoitteiden varalta (Verbindlichkeitsrükstellung).

37. EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla sovellettavat hyvään kirjanpitotapaan kuuluvat periaatteet merkitsevät ensin mainitun varauksen osalta, että varaukset on kirjattava ainoastaan sen suuruisina kuin järkevän kaupallisen arvioinnin perusteella on välttämätöntä. Tästä periaatteesta säädetään HGB:n 253 §:n 1 momentissa ja tilinpäätösdirektiivin 42 artiklassa.

38. Jälkimmäisen varauksen kohdalla tilanne on toinen. Kuten aiemmin on osoitettu,[27] "hyvää kirjanpitotapaa" koskevia kauppaoikeudellisia periaatteita on EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan sovellettava vain kun tilinpäätöskysymyksen osalta ei ole olemassa vero-oikeudellisia erityissäännöksiä. EStG sisältää Verbindlichkeitsrückstellungin arvostamista koskevan erityissäännöksen.[28] Myös tämä säännös edellyttää pohjimmiltaan järkevää kaupallista arviointia. Kansallisen tuomioistuimen mukaan oikeuskäytännössä on katsottu, että myös sovellettaessa tätä säännöstä on tukeuduttava hyvään kirjanpitotapaan.

39. Kolmannessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko yhteisöjen tuomioistuin toimivaltainen tulkitsemaan tilinpäätösdirektiiviä silloin, kun kansallisessa vero-oikeudessa viitataan muussa yhteydessä (kuin EStG:n 5 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä) kauppaoikeudellisiin tilinpäätössäännöksiin sisältyviin käsitteisiin ja arviointiperusteisiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta

40. Osapuolten — kirjalliset huomautuksensa ovat esittäneet Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (vastaajana pääasiassa), Saksan hallitus ja komissio

26 — Asia C-275/97, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5331, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio annettiin sen jälkeen, kun Finanzgericht Hamburg oli esittänyt käsiteltävänä olevaa asiaa koskevan ennakkoratkaisupyynnön. Ks. jäljempänä 48 kohta.

27 — Ks. edellä 30 kohta.

28 — Kansallisen tuomioistuimen mukaan tämä erityissäännös löytyy EStG:n 6 §:n 1 momentin 3 kohdasta, luettuna yhdessä sen 1 ja 2 kohdan kanssa, jota on sovellettava siihen analogisesti EStG:n 5 §:n 5 momentin (nykyään 6 momentti) nojalla.

sekä istunnossa Saksan hallitus ja komissio — välillä on vallinnut suuri erimielisyys toimivallasta.

41. Saksan hallitus ja komissio puoltavat yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaisuutta perustaen näkemyksensä asioissa Leur-Bloem [29] ja Giloy [30] annettuihin tuomioihin, joita käsitellään jäljempänä. Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg puolestaan katsoo, että tilinpäätösdirektiivin tulkinnalla ei ole merkitystä asian ratkaisun kannalta. Toimivalta antaa varausten vähennyskelpoisuutta koskevat verosäännökset on yksin jäsenvaltiolla. EStG:n 5 §:n 1 momentissa oleva viittaus hyvään kirjanpitotapaan on lisätty siihen vuonna 1934; tämä versio on yhä voimassa. Varausten hankintamenon arvostamisesta ei säädetä tilinpäätösdirektiivissä eikä Saksan kauppaoikeudessa. [31] Kaupallisen ja verooikeudellisen tilinpäätöksen välinen yhteys ei siksi auta ratkaisemaan tämänkaltaiseen arviointiin liittyvää kiistaa. EStG:ssa olevassa varauksen arvostamista koskevassa erityissäännöksessä [32] säädetään riippumattomista arviointiperusteista kansallista verotusta varten; riippumattomuus säilyy, vaikka tulos näin arvioiden on pääosiltaan tai kokonaisuudessaan kauppaoikeudellisten periaatteiden mukainen.

42. Yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaa tulkita sellaisia kansallisia säännöksiä, joiden välityksellä itse asiassa sovelletaan yhteisön lainsäädäntöä sellaisiin tilanteisiin, joihin yhteisön lainsäädäntöä ei ole suoraan sovellettava, ikään kuin kyse olisi yhteisön oikeudesta, on tarkasteltu perusteellisimmin asioissa Leur-Bloem ja Giloy.

43. Asiassa Leur-Bloem yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin tulkitsemaan sulautumisdirektiivin [33] 2 artiklan d kohdassa olevan "osakkeiden vaihdon" käsitettä. Kyseisellä direktiivillä pyritään poistamaan verosäännökset, jotka haittaavat eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja ja osakkeidenvaihtoja. Direktiivi koskee ainoastaan "kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa olevia yhtiöitä koskevia osakkeidenvaihtoja". [34] Pääasiassa kyseessä olevassa liiketoimessa ei ollut kysymys eri jäsenvaltioissa olevista yhtiöistä, vaan se tapahtui Alankomaissa, eikä se siis kuulunut direktiivin materiaaliseen soveltamisalaan. Kansallinen tuomioistuin

29 — Ks. edellä alaviite 2.

30 — Ks. edellä alaviite 3.

31 — Asia DE + ES Bauunternehmung, ks. edellä alaviite 26.

32 — Ks. edellä alaviite 28.

33 — Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1).

34 — Direktiivin 1 artikla.

katsoi kuitenkin, että Alankomaiden lainsäätäjä on aikonut käsitellä samalla tavalla toisaalta yksinomaan alankomaalaisten yhtiöiden välisiä sulautumisia ja toisaalta eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välisiä sulautumisia. Se tuli tähän lopputulokseen asianomaisten säännösten sanamuodon perusteella, joissa ei tehdä eroa sen välillä, onko kyseessä yksinomaan alankomaalaisten yhtiöiden vai yhteisön eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen toimi, sekä lain esitöiden, erityisesti valtiovarainministeriön esittämien perusteluiden perusteella, joista ilmenee, että vaikka yhteisön oikeudesta ei muodollisesti johdu, että maan sisäisissä sulautumisissa olisi voitava noudattaa samoja ehtoja kuin jäsenvaltioiden välisissä sulautumisissa, yhtenäismarkkinoiden toteutumisen kannalta olisi suotavaa, että näitä molempia kohdeltaisiin samalla tavoin.

44. Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

"Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 177 artiklassa määrätty menettely on väline yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön toteuttamiseksi. Tästä seuraa, että yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, tuomio 18.10.1990, Kok. 1990, s. I-3763 [Kok. Ep. X, s. 555], 33 ja 34 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 18 ja 19 kohta).

Näin ollen silloin, kun kansallisten tuomioistuinten esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on periaatteessa annettava ennakkoratkaisu (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 35 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 20 kohta). Sen enempää perustamissopimuksen 177 artiklan sanamuodosta kuin tällä artiklalla toteutetun menettelyn tarkoituksestakaan ei ilmene, että perustamissopimuksen laatijat olisivat tarkoittaneet, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa antaa yhteisön oikeuden säännöstä koskevaa ennakkoratkaisua siinä erityistapauksessa, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa viitataan kyseisen säännöksen sisältöön pelkästään tämän valtion sisäiseen tilanteeseen sovellettavien sääntöjen määrittelemiseksi (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 36 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 25 kohta).

Kansallisen tuomioistuimen tekemä ennakkoratkaisupyyntö voidaan nimittäin jättää tutkimatta ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että perustamissopimuksen 177 mukaista menettelyä käytetään väärään tarkoitukseen ja että sillä itse asiassa pyritään saamaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu näennäisen oikeudenkäyntiasian avulla, tai kun on selvää, että yhteisön

oikeutta ei suoraan eikä välillisesti sovelleta kyseisen asian olosuhteissa (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 40 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 23 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuin on tämän oikeuskäytännön nojalla useaan otteeseen katsonut, että sillä on toimivalta ratkaista yhteisön oikeuden säännöksiä koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä sellaisissa tapauksissa, joissa pääasian tosiseikat jäävät yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle mutta joissa yhteisön oikeuden säännöksiä sovelletaan joko kansallisen oikeuden nojalla tai pelkkien sopimusmääräysten nojalla (yhteisön oikeuden soveltamisesta kansallisen oikeuden nojalla ks. em. asia Dzodzi ja em. asia Gmurzynska-Bscher; asia 166/84, Thomasdünger, tuomio 26.9.1985, Kok. 1985, s. 3001 ja asia C-384/89, Tomatis ja Fulchiron, tuomio 24.1.1991, Kok. 1991, s. I-127; yhteisön oikeuden soveltamisesta sopimusmääräyksen nojalla ks. asia C-88/91, Federconsorzi, tuomio 25.6.1992, Kok. 1992, s. I-4035 ja asia C-73/89, Fournier, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5621, jäljempänä Dzodzi-tapauksen mukainen oikeuskäytäntö). Niillä kansallisilla säännöksillä ja sopimusmääräyksillä, joiden osaksi yhteisön oikeuden säännökset oli otettu, ei nimittäin näissä asioissa selvästikään ollut rajoitettu yhteisön oikeuden säännösten soveltamista.

Yhteisöjen tuomioistuin sitä vastoin katsoi edellä mainitussa asiassa Kleinwort Benson antamassaan tuomiossa, ettei sillä ollut toimivaltaa ratkaista yleissopimusta koskevaa ennakkoratkaisukysymystä.

Yhteisöjen tuomioistuin korosti tämän tuomion 19 kohdassa sitä, että sen tulkittavaksi saatettuja yleissopimuksen määräyksiä ei ollut sellaisinaan saatettu voimaan asianomaisen sopimusvaltion oikeusjärjestyksessä, mikä erotti tämän tapauksen Dzodzi-tapauksen mukaisesta oikeuskäytännöstä. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän tuomion 16 kohdassa, että yleissopimusta oli kyseisessä kansallisessa laissa käytetty ainoastaan mallina ja siinä oli toistettu sen sisältämät määräykset vain osittain. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomion 18 kohdassa lisäksi, että laissa säädettiin nimenomaisesti asianomaisen sopimusvaltion mahdollisuudesta tehdä muutoksia, joiden 'tarkoituksena on saada aikaan eroavaisuuksia' lain säännösten ja yleissopimuksen vastaavien määräysten välillä. Lisäksi laissa nimenomaisesti erotettiin toisistaan ne säännökset, joita sovelletaan yhteisöön liittyviin tilanteisiin, ja ne, joita sovelletaan valtion sisäisiin tilanteisiin. Kun kansalliset tuomioistuimet tulkitsivat niitä kyseisen lain säännöksiä, joilla oli asiassa merkitystä, niiden oli ensin mainituissa tilanteissa noudatettava yleissopimusta koskevaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, kun taas jälkimmäisessä tapauksessa niiden oli ainoastaan otettava se huomioon, mutta ne saattoivat poiketa siitä.

Näin ei kuitenkaan ole tässä asiassa.

Kansallinen tuomioistuin katsoo, että yhteisöllisestä asiayhteydestä irrotetun käsitteen 'osakkeiden vaihdolla suoritettu sulautuminen' tulkinta on tarpeen sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi, että käsitettä on käytetty direktiivissä, että käsite on omaksuttu direktiivin täytäntöön panemiseksi annettuun kansalliseen lakiin ja että sillä on täsmälleen sama ulottuvuus vastaavissa, yksinomaan valtion sisäisissä tilanteissa.

Kun kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaisesti valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että maan omia kansalaisia syrjitään, tai kuten tässä asiassa se, että kilpailu saattaa vääristyä, yhteisöllä nimittäin on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (ks. vastaavasti em. asia Dzodzi, tuomion 37 kohta).

On kuitenkin täsmennettävä, että sellaisessa tapauksessa ja kun otetaan huomioon se kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välinen tehtävien jako, josta on määrätty 177 artiklalla, yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle, ja yhteisöjen tuomioistuimella on toimivaltaa ainoastaan yhteisön oikeuden määräysten tutkimisessa (em. asia Dzodzi, tuomion 41 ja 42 kohta ja em. asia Federconsorzi, tuomion 10 kohta). Sen huomioon ottaminen, missä määrin kansallinen lainsäätäjä on alistanut yksinomaisesti maan sisäiset tilanteet yhteisön oikeuden alaisuuteen, nimittäin kuuluu ainoastaan kansalliseen oikeuteen ja näin ollen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan (em. asia Dzodzi, 42 kohta ja asia C-73/89, Fournier, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5621, 23 kohta).

Edellä esitettyjen huomioiden perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta mutta kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti maan sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen." [35]

45. Asiassa Giloy yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin tulkitsemaan erästä tullikoodeksissa olevaa säännöstä. [36] Pääasiassa ei kuitenkaan ollut kyse tuontitullista vaan arvonlisäverosta, johon tullikoodeksia oli sovellettava Saksan liikevaihtoverolain nojalla, jossa säädettiin yleisestä säännöstä, jonka mukaan tuonnin yhteydessä kannettavaan arvonlisäveroon sovelletaan samoja säännöksiä kuin tullimaksuihin.

46. Yhteisöjen tuomioistuin toisti asiassa Leur-Bloem antamansa tuomion 24—29 kohdan (edellä esitetyn lainauksen kuusi ensimmäistä kohtaa) [37] ja jatkoi seuraavasti:

"Minkään asiakirja-aineistoon sisältyvän seikan perusteella ei tässä asiassa voida

35 — Tuomion 24—34 kohta.

36 — Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1).

37 — Asiassa Giloy annetussa tuomiossa vastaavien kohtien numerot ovat 20—25.

päätellä, että pääasiaa ei ratkaistaisi yhteisön oikeusnormeja soveltamalla.

Nimenomaan asiakirja-aineistosta ilmenee, että kyseisiä kansallisen oikeuden säännöksiä sovelletaan erotuksetta — ja joskus jopa samanaikaisesti — tilanteisiin, jotka kuuluvat toisaalta kansallisen oikeuden ja toisaalta yhteisön oikeuden alaisuuteen. Kansallisen oikeuden mukaan näitä säännöksiä on tulkittava ja sovellettava yhdenmukaisesti riippumatta siitä, sovelletaanko kansallista vai yhteisön oikeutta. Kun kansallisen oikeuden säännöksiä sovelletaan yhteisön oikeuden alaisuuteen kuuluviin tilanteisiin, niitä on tulkittava ja sovellettava tullikoodeksin 244 artiklan mukaisesti. Kansallisessa oikeudessa edellytetään tämän vuoksi, että myös kyseisiä kansallisia säännöksiä on aina sovellettava tämän artiklan mukaisesti.

Kun kansallisen lainsäädännön mukaan valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta taattaisiin, että toisiaan vastaavissa tilanteissa noudatetaan samaa menettelyä, yhteisöllä on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (ks. vastaavasti em. asia Dzodzi, tuomion 37 kohta).

Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että yhteisöjen tuomioistuimella on toimivalta ratkaista sille esitetyt ennakkoratkaisukysymykset." [38]

47. Käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle on annettu, niin kuin komissio suullisessa käsittelyssä asian ilmaisi, erinomainen tilaisuus tarkastella uudelleen asioissa Leur-Bloem ja Giloy tekemiään päätöksiä: kansallinen tuomioistuin kysyy nimenomaan, onko yhteisöjen tuomioistuimella toimivaltaa antaa ennakkoratkaisu vastaavanlaisessa tilanteessa. Yhteisöjen tuomioistuimen, joka on päättänyt käsitellä tämän asian täysistunnossa, tulisi mielestäni käyttää hyväkseen tämä tilaisuus tarttua tutkittavaksi ottamisen osalta härkää rohkeasti sarvista.

48. On kiistatonta, että asioissa Leur-Bloem ja Giloy annettujen päätösten jälkeen yhteisöjen tuomioistuin on useassa tuomiossa [39] käyttänyt toimivaltaa tulkita yhteisön lainsäädäntöä, jota kansallisessa lainsäädännössä on sovellettu sellaisissa tilanteissa, jotka eivät kuulu yhteisön lainsäädännön soveltamisalaan. Voitaisiin siis katsoa, että päätökset on vahvistettu ja että niistä näin ollen on muodostunut vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Linjan vakiintuneisuus on mielestäni kuitenkin varsin näennäinen. Asiassa Schoonbroodt päätöksen antoi ensimmäinen jaosto ja asiassa

38 — Tuomion 26—29 kohta.

39 — Asia C-247/97, Schoonbroodt, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8095); ks. edellä alaviitteessä 26 mainittu asia DE + ES Bauunternehmung; asia C-1/99, Kofisa Italia Srl, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-207) ja asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7467).

Adam toinen jaosto. Molemmissa ratkaisuissa jaostot viittasivat aiempiin päätöksiin perustellen niillä yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaa kyseenalaistamatta niiden asiasisältöä. Asiaa DE + ES Bauunternehmung käsitellyt viides jaosto antoi ratkaisun kysymyksen materiaalisesta sisällöstä käsittelemättä toimivaltaa lainkaan. Vain asiassa Kofisa yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli omaa toimivaltaansa koskevaa kysymystä. Tämäkin asia käsiteltiin kuitenkin jaostossa (kyseessä oli jälleen viides jaosto), joka on saattanut kokea, että sen aiemmin antamat ratkaisut ovat sitoneet sitä. Lisäksi tuomiossa lainattiin suureksi osin asiassa Giloy annettua tuomiota; tarkastellessaan toimivaltaa koskevaa kysymystä se tyytyy toistamaan väitteitä, jotka julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer oli vakuuttavasti osoittanut epäuskottaviksi, jättäen kokonaan huomioon ottamatta toimivallan puuttumisen puolesta esitetyt voimakkaat väitteet. Myöskään asiassa Adam annetussa tuomiossa ei viitata julkisasiamies Tizzanon harkittuun ja vakuuttavaan arviointiin, jossa tämä päätyi toteamaan, ettei yhteisöjen tuomioistuimella ollut toimivaltaa käsiteltävänä olevassa asiassa.

49. Edellä esitettyjen varausten lisäksi katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö ole täydellisen johdonmukainen. On muistettava, että asiassa Kleinwort Benson antamassaan päätöksessä (asia C-346/93, tuomlo 28.3.1995, Kok. 1995, s. I-615) yhteisöjen tuomioistuin päätyi toteamaan, että se ei ollut toimivaltainen tulkitsemaan Brysselin yleissopimusta tilanteessa, jossa sopimusta oli käytetty mallina ja vain osia siitä oli toistettu kansallisessa lainsäädännössä ilman että se olisi saatettu voimaan sellaisenaan. Yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta käy ilmi, että se piti kahta kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä olevaa seikkaa ylittämättöminä esteinä toimivallalleen: ensinnäkään yhteisön oikeuteen ei lainsäädännössä " — — suoraan ja ehdottomasti viitattu ja siten saatettu se voimaan sisäisessä oikeusjärjestyksessä",[40] ja toiseksi siinä ei edellytetty, että kansallisten tuomioistuinten olisi niissä käsiteltävinä olevia riita-asioita ratkaistessaan noudatettava "ehdottomasti ja varauksettomasti yhteisöjen tuomioistuimen antamaa yleissopimusta koskevaa tulkintaratkaisua".[41]

50. Yhteisöjen tuomioistuin ei maininnut asiaa Kleinwort Benson asiaa Schoonbroodt käsitellessään. Siihen kiinnitettiin huomiota asiassa Kofisa — sekä asioissa Leur-Bloem ja Giloy — siksi, että asiassa Kleinwort Benson käsiteltävässä kansallisessa laissa säädettiin mahdollisuudesta tehdä muutoksia, joiden "tarkoituksena on saada aikaan eroavuuksia" mainitun lainsäädännön ja yleissopimuksen vastaavien säännösten välillä, ja siksi, että yhteisöjen tuomioistuimen sopimusta koskeva oikeuskäytäntö ei sido kansallisia tuomioistuimia. Katson kuitenkin, että kansallisella lainsäätäjällä on aina mahdollisuus tehdä muutoksia sellaisiin kansallisiin säädöksiin, jotka eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan, olipa sille lainsäädännössä itsessään erikseen annettu tämä toimivalta tai ei. Käsiteltävänä olevassa asiassa suullisia huomautuksia esittäneet osapuolet eivät kyenneet esittämään tyydyttävää selitystä

40 — Tuomion 16 kohta.
41 — Tuomion 20 kohta.

Saksan tuomioistuinten asemasta sen suhteen, mikä sitova vaikutus yhteisöjen tuomioistuimen asiaa koskevasta rinnakkaisesta yhteisön lainsäädännöstä antamilla ratkaisuilla on kansallisille tuomioistuimille, joiden käsiteltävänä on tällaiseen (kansalliseen) lainsäädäntöön liittyvä riita-asia, vaikka yhteisöjen tuomioistuin oli nimenomaisesti pyytänyt niitä keskittymään tähän aiheeseen asian suullisessa käsittelyssä. Asian ristiriitaisuutta näyttää tukevan Bundesfinanzhofin hiljattain antama tuomio, johon komissio viittasi suullisessa käsittelyssä [42] ja jossa kyseinen tuomioistuin — jonka päätöksistä ei voi valittaa — otti kannan, jonka mukaan tuomioistuimen ei tarvinnut pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua yhteisön lainsäädännön tulkinnasta käsiteltävänään olleessa asiassa, koska kyseessä oli kansallisen lain soveltaminen.

51. Vaikka oletetaankin, että asioissa Leur-Bloem ja Giloy vahvistetulla periaatteella on vakiintuneen oikeuskäytännön painoarvo, käsiteltävänä oleva tapaus kuvaa mielestäni hyvin ongelmia, joihin oikeuskäytäntö johtaa.

52. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on yleisesti huomauttanut, tulkintakysymyksissä asiayhteyden merkitys on ensiarvoisen tärkeä.

53. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään tulkitsemaan tilinpäätösdirektiivin erittäin teknisiä säännöksiä, joita säätäessään yhteisön lainsäätäjä on pyrkinyt siihen, että yritysten (käsiteltävänä olevalla ajanjaksolla) on julkistettava tilinpäätöstietonsa niiden sivuliikkeitä ja pankkeja lukuun ottamatta. [43] Nämä säännökset on otettu osaksi Saksan oikeutta siten, että kaikkia elinkeinonharjoittajia, joihin kuuluvat myös toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden pankkien sivuliikkeet, vaaditaan laatimaan ja julkistamaan tietyt vaatimukset täyttävä tilinpäätös. Näistä vaatimuksista ei nimenomaisesti johdu, että muiden elinkeinonharjoittajien kuin yhtiöiden tilinpäätösten olisi annettava oikea ja riittävä kuva näiden elinkeinonharjoittajien taloudellisesta asemasta; tilinpäätösdirektiivin ja muiden säännösten, joilla direktiivi on pantu Saksassa täytäntöön, mukaan yhtiöiden tilinpäätösten laita on näin. Saksan verolainsäädännön mukaan elinkeinonharjoittajien on arvostettava varallisuutensa verotuksessa kauppaoikeudellisen hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Siinä sallitaan kuitenkin merkittäviä poikkeuksia hyvän kirjanpitotavan soveltamisesta. [44]

54. Vallitsee erimielisyyttä siitä, sisältyykö hyvän kirjanpitotavan määritelmään muiden kuin yhtiömuotoisten elinkeinonharjoittajien osalta periaate, jonka mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva tällaisen elinkeinonharjoittajan taloudellisesta asemasta. Kansallinen tuomioistuin toteaa — Finanzamtin ollessa eri mieltä — että hyvä kirjanpitotapa sisältää lakisääteisiä vaatimuksia, joita kaikkien elinkeinonharjoittajien on noudatettava laatiessaan kauppaoikeuteen perustuvaa tilinpäätöstään.

42 — 28.3.2000 annettu päätös, VIII R 77/96, BFHE 191, s. 339.

43 — Vaikka direktiivillä 86/635/ETY (ks. edellä alaviite 9) myöhemmin asetettiin pankeille monia vastaavia vaatimuksia, vaikuttaa siltä, että tätä direktiiviä ei ollut pantu täytäntöön Saksassa pääasiaan johtaneiden tapahtumien tapahtumahetkellä: ks. alaviite 10.

44 — Ks. edellä 38 kohta.

55. Finanzamt kyseenalaistaa edelleen kansallisen tuomioistuimen näkemyksen, jonka mukaan hyvään kirjanpitotapaan kohdistuva viittaus on riittävä yhteys siihen lainsäädäntöön, jolla tilinpäätösdirektiivi on pantu täytäntöön, huomauttaen samalla, että tämä viittaus on useita vuosikymmeniä direktiiviä vanhempi; myös komission asian suullisessa käsittelyssä esittämistä huomautuksista ilmenee, että Bundesfinanzhof katsoo, että nyt käsiteltävänä olevan kaltaisissa tapauksissa yhteys yhteisön oikeuteen ei ole riittävä ennakkoratkaisupyynnön esittämiseksi yhteisöjen tuomioistuimelle.[45] Finanzamt toteaa myös, ettei direktiivin avulla sen mielestä milloinkaan voida ratkaista kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian sisältöä. Viimeiseksi kansallisessa verolainsäädännössä on omat määräykset Verbindlichkeitsrückstellungin arvostamisesta tilinpäätöksessä; kansallisessa oikeuskäytännössä tunnustetaan ilmeisesti, että mainittuja määräyksiä sovellettaessa on turvauduttava hyvään kirjanpitotapaan; tällaista oikeuskäytäntöä ei ole kuitenkaan riittävästi selostettu yhteisöjen tuomioistuimelle.

56. Asiayhteys, jossa kyseessä olevia säännöksiä voidaan soveltaa pääasian aiheuttaneeseen riitaan, on näin ollen huomattavan etäällä — useita askelia — siitä, jota tilinpäätösdirektiivissä tarkoitetaan. Tilinpäätösdirektiivi perustuu EY:n perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohtaan (josta on muutettuna tullut EY 44 artiklan 2 kohdan g alakohta), jonka mukaan — yhtiöiden sijoittautumisvapaudesta puhuttaessa — neuvosto ja komissio yhteensovittavat ja pyrkivät tekemään samanvertaisiksi "ne takeet, joita jäsenvaltioissa edellytetään — — yhtiöiltä niin yhtiön jäsenten kuin ulkopuolisten etujen turvaamiseksi". Tilinpäätösdirektiivin johdannossa toistuu ajatus osakkaiden, jäsenten ja kolmansien osapuolten suojelemisesta[46] vaatimalla vertailukelpoisen tiedon pakollista esittämistä.[47] Direktiivissä ei pyritä säätelemään kansallisten veroilmoitusten sisältöä ja ulkonäköä, lisäksi veroilmoituksia koskevalla lainsäädännöllä voi, kuten tulen osoittamaan,[48] olla hyvin erilaiset tavoitteet kuin yhtiöiden tilinpäätöstä koskevalla lainsäädännöllä.

57. Katson lisäksi, että aina kun direktiivejä pannaan täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä muussa kuin siinä asiayhteydessä, joihin ne on tarkoitettu, kohdataan samanlaisia vaikeuksia: on esimerkiksi tarpeen tarkastella sitä, onko direktiivi pantu täytäntöön kokonaisuudessaan, selvittää tarkasti kansallinen lainsäädännöllinen asiayhteys ja harkita, sitooko yhteisöjen tuomioistuimen päätös kansallisia tuomioistuimia samalla tavalla kuin kansalliset lait. Tämä tehtävä vaatii usein, että yhteisöjen tuomioistuimen on otettava kantaa kansallisia lakeja koskeviin kysymyksiin, jotka saattavat olla — niin kuin nyt käsiteltävässä tapauksessa — sekä monimutkaisia että ristiriitaisia.

58. Yhteisöjen tuomioistuimella on nyt kaikki mahdollisuudet tarkastella uudelleen lopputulosta, johon se tuli asioissa Leur-Bloem ja Giloy — tai ainakin tuon johtopäätöksen sisältöä — nyt käsiteltä-

45 — Edellä alaviitteessä 42 mainittu päätös.

46 — Johdannon 1 perustelukappale.

47 — Johdannon 3, 4, 5 ja 6 perustelukappale.

48 — Ks. jäljempänä 60 kohta.

vänä olevan asian valossa; aiemmin mainituista tekijöistä käy mielestäni ilmi, että tällainen tehtävä olisi tarpeen. Koska perusteet, joilla vastustan yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaisuutta tämänkaltaisissa tapauksissa, on esitetty perinpohjaisesti asioissa Leur-Bloem ja Giloy antamassani ratkaisuehdotuksessa ja koska olen saanut niille vakuuttavaa lisäpontta julkisasiamies Ruiz-Jarabon ratkaisuehdotuksessa asiassa Kofisa,[49] en toista niitä tässä ratkaisuehdotuksessa. Huomautan kuitenkin, että nyt käsiteltävässä asiassa jotkut niistä väitteistä, joilla olen vastustanut toimivaltaisuutta, nousevat entistä paremmin esille. Mainitsen erityisesti seuraavat näkökohdat.

59. Ensiksi on vaikea ymmärtää, miten EY 234 artiklan, jonka nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle annetaan toimivalta antaa yhteisöjen toimielinten toimien laillisuutta ja tulkintaa koskevia ennakkoratkaisuja, toteutumista palvelee se, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee yhteisön lainsäädäntöön kuuluvia säännöksiä silloin, kun ne on otettu osaksi kansallista lainsäädäntöä ja kun niitä sovelletaan tilanteessa, joka on ilmiselvästi näiden säännösten soveltamisalan ulkopuolella ja johon niitä ei siten ole ollut tarkoituskaan soveltaa. Se, että yhteisöjen tuomioistuin ottaa itselleen toimivallan tällaisessa tilanteessa, muistuttaa vaarallisen paljon sellaisten tehtävien ottamista, joista ei ole määrätty perustamissopimuksissa, erityisesti senkaltaisilla alueilla kuin välitön verotus, jonka voidaan tällä hetkellä katsoa olevan täysin jäsenvaltioiden omassa vallassa.

60. Aiemmin esitetyn perusteella on selvää, että tilinpäätösdirektiivin tavoitteet ja sen aineellinen ja henkilöllinen soveltamisala ovat hyvin erilaiset kuin pääasiassa kyseessä olevan verolainsäädännön. Tästä asiayhteydestä aiheutuvasta erosta tulenkin toiseen näkökohtaani, nimittäin siihen, miten käsiteltävänä oleva asia kuvaa täydellisesti sitä, että päällisin puolin identtisillä säännöksillä voi olla erilainen merkitys eri asiayhteyksissä. Yhtiöiden tilinpäätöksiä säätelevillä yhtiöoikeuden säännöksillä — jotka nyt on harmonisoitu yhteisöjen tasolla — pyritään suojaamaan osakkaita ja kolmansia osapuolia (esimerkiksi nykyisiä ja tulevia velkojia ja työntekijöitä) vaatimalla säädetyn tiedon pakollista julkistamista. Kansallisilla määräyksillä, joilla säännellään tilinpäätösten laatimista verotusta varten, pyritään toisaalta kerryttämään ja turvaamaan valtion verotuloja. Nämä kaksi asiayhteyttä ovat näin ollen selvästi erilaiset; itse asiassa useassa jäsenvaltiossa yhtiöt laativat kaksi erillistä tilinpäätöstä, toisen verottajaa ja toisen yhtiön omia tarpeita varten.

61. Kolmanneksi yhteisöjen tuomioistuimen päätös ei yhteisön oikeutta koskevana sido kansallista tuomioistuinta, mistä seuraa, että yhteisöjen tuomioistuimen päätös on väistämättä (jälleen yhteisön oikeutta koskevana) ainoastaan ohjeellinen. Tämä merkitsisi yhteisöjen tuomioistuimen teh-

49 — Ks. myös aiemmin julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotus asiassa Kleinwort Benson ja julkisasiamies Tizzanon asiassa Adam antama ratkaisuehdotus yhdessä julkisasiamies Mancinin asiassa 166/84 Thomasdünger (Kok. 1985, s. 3001) ja julkisasiamies Darmonin yhdistetyissä asioissa C-297/88 ja C-197/89 Dzodzi (Kok. 1990, s. I-3763) antamien ratkaisuehdotusten kanssa.

tävän selvää muutosta perustamissopimuksen sisältöön nähden.[50] Heräisi myös kysymys lainkäyttöön liittyvien voimavarojen oikeasta sijoittamisesta.[51]

62. Neljänneksi yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta, joka olisi kaukana sille perustamissopimuksessa annetusta, olisi täysin riippuvainen kansallisesta oikeudesta, nyt käsiteltävänä olevassa asiassa lukuisien viittausten välityksellä, joiden täsmällisestä sisällöstä tuntuu vallitsevan erimielisyyttä kansallisella tasolla. Tällainen hatara yhteys kuvaa erinomaisesti sitä, että yhteisön oikeuden mahdollinen merkitys mainitunlaisessa asiayhteydessä on itsessään kansallisen oikeuden asia, mikä on ristiriitaista.

63. Viidenneksi käsiteltävänä oleva asia osoittaa, miten yhteisön intressi voi osoittautua kaksiteräiseksi miekaksi, silloin kun siihen turvaudutaan sen oikeuttamiseksi, että yhteisöjen tuomioistuimella olisi toimivaltaa vastaavanlaisissa tapauksissa. Yhteisöjen tuomioistuin korosti asioissa Leur-Bloem ja Giloy, että "yhteisöllä nimittäin on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan".[52] Ei voi kuitenkaan olla yhteisön intressissä, että yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta jossain tapauksessa olisi riippuvainen ainoastaan kansallisesta oikeudesta tai että yhteisöjen tuomioistuin antaisi ratkaisun, jota sen kansallisen tuomioistuimen, jolle se on osoitettu, ei tarvitsisi noudattaa.

64. Lopuksi kaikki edellä mainitut kohdat tarkasteltuna yhdessä osapuolten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esittämien huomautusten kanssa valaisevat sitä seikkaa, että yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Leur-Bloem ja Giloy vahvistamilta arviointiperusteilta puuttuu oikeusvarmuus. Komissio totesi suullisessa käsittelyssä, että vallitsi runsaasti epätietoisuutta siitä, milloin yhteisöjen tuomioistuin olisi toimivaltainen tämänkaltaisissa asioissa, ja pyysi yhteisöjen tuomioistuinta selvittämään tämän epätietoisuuden vahvistamalla ratkaisunsa asiassa Leur-Bloem. Kun otetaan huomioon, että juuri tämä ratkaisu on ollut syynä epätietoisuuteen, en ymmärrä, mitä hyötyä kyseisen tuomion vahvistamisesta voisi olla.

65. Olen näin ollen edelleenkin vakuuttunut siitä, että ne perusteet, joiden mukaan yhteisöjen tuomioistuin ei voi olla toimivaltainen tulkitsemaan yhteisön lainsäädännön säännöksiä, joita kansallisen oikeuden perusteella sovelletaan henkilöihin tai olosuhteisiin, jotka eivät kuulu kyseessä olevan yhteisön lainsäädännön soveltamisalaan, ovat vakuuttavia. Voidaan lisätä, että nämä vastaväitteet vaikuttavat riittävän voimakkailta, vaikka ei edes otettaisi huomioon niitä käytännön vaikeuksia, joihin toimivallan käyttäminen sellaisissa tapauksissa varmasti johtaisi, kuten esimerkiksi lisääntyneet vaikeudet tehdä asioita koskevia päätöksiä, yhteisöjen tuomioistuimen asiamäärän huomattava kasvu ja rajallisten oikeudellisten voimavarojen tuhlaaminen.

50 — Ks. lausunto 1/91, annettu 14.12.1991 (Kok. 1991, s. I-6079, Kok. Ep. XI, s. I-565, 61 kohta).

51 — Ks. jäljempänä 65 kohta.

52 — Asiassa Leur-Bloem annetun tuomion 32 kohta ja asiassa Giloy annetun tuomion 28 kohta.

66. Voidaan vielä todeta, että edellä mainittuja vastustusperusteita tukevat oikeusoppineet: yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Leur-Bloem ja Giloy tekemät päätökset ovat saaneet kommentaattoreilta yleisesti kriittisen vastaanoton. [53]

67. Katson siksi, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi käyttää käsiteltävänä olevan asian sille tarjoamaa mahdollisuutta muuttaa asioissa Leur-Bloem ja Giloy antamaansa ratkaisua (ja siihen liittyvää oikeuskäytäntöä), jossa se piti itseään toimivaltaisena tulkitsemaan yhteisön lainsäädännön säännöksiä, joita kansallisen oikeuden mukaan sovelletaan sellaisiin henkilöihin tai tilanteisiin, jotka eivät kuulu kyseisen yhteisön lainsäädännön soveltamisalaan.

68. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan olisi vakuuttunut siitä, että niin pitkälle menevä toimenpide kuin näiden ratkaisujen muuttaminen olisi tarpeen, on olemassa eräs vaihtoehtoinen lähestymistapa, joka mielestäni ainakin lieventäisi, vaikkei suorastaan ratkaisisi, aikaisemmista ratkaisuista johtuvia vaikeuksia. Yhteisöjen tuomioistuin voisi vahvistaa asiassa Kleinwort Benson [54] vahvistamansa arviointiperusteet (jotka sitten ovat siirtyneet myöhempiin asioihin), nimittäin sen, että jotta yhteisöjen tuomioistuin voisi olla toimivaltainen kyseisessä asiassa, kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä tulee olla "suora ja ehdoton viittaus yhteisön oikeuden säännöksiin", ja se voisi vaatia, että kansallisten tuomioistuinten tulee ratkaista niissä käsiteltävinä olevat riita-asiat soveltamalla "täydellisesti ja ehdottomasti" yhteisöjen tuomioistuimen niille antamaa tulkintaa. Huomattakoon, että julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer kannatti tätä ratkaisua asiassa Kofisaltaĭa. [55]

69. Tämäkin lähestymistapa merkitsisi luonnollisesti, että käsiteltävänä olevaa asiaa ei voitaisi ottaa tutkittavaksi, koska kumpikaan ehto ei täyty. Mutta vaikka yhteisöjen tuomioistuin päättäisikin vahvistaa asioissa Leur-Bloem ja Giloy antamansa ratkaisun, katson, että ottaen huomioon niiden sisältöön liittyvä epävarmuus ja tilinpäätösdirektiivin merkitys kansallisessa oikeudessa nyt käsiteltävässä asiassa, olisi kyseenalaista, voitaisiinko mainittuja ratkaisuja missään olosuhteissa soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

70. Voitaisiin kenties ajatella, että ei niin muodoin ole tarvetta käsitellä uudelleen asioita Leur-Bloem ja Giloy, vaan nyt käsiteltävänä oleva asia voitaisiin ennemminkin erottaa aikaisemmista. Katson kuitenkin, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin ei nyt yksiselitteisesti kykene ratkaisemaan asiaa, epävarmuus tulee jatkumaan tulevissa tapauksissa. Lisäksi käsiteltävästä asiasta käy ilmi — edellä esitetyistä syistä — että on olemassa hyviä syitä harkita uudelleen aikaisempia ratkaisuja.

53 — Ks. esim. Anthony Arnull, *The European Union and its Court of Justice* (1999), s. 53—56; Hjalte Rasmussen, "Remedying the crumbling EC judicial system" *37 Common Market Law Review* 1071, s. 1082—1083 2000; G. Tesauro, *Diritto Comunitario*, 2001, s. 275—277 ja Peter Oliver, "La recevabilité des questions préjudicielles: la jurisprudence des années 1990", 2000 *Cahiers de droit européen 15*, s. 35—38.

54 — Ks. tuomion 16 ja 20 kohta.

55 — Ks. alaviite 39 ja ratkaisuehdotuksen 38, 50 ja 51 kohta. Vrt. kuitenkin asiassa Leur-Bloem ja Giloy antamani ratkaisuehdotuksen 67—74 kohta, jossa kritisoin asiassa Kleinwort Benson esitettyä lähestymistapaa.

Ratkaisuehdotus

71. Katson, että Finanzgericht Hamburgin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin tulee vastata seuraavasti: yhteisöjen tuomioistuimen tulee ratkaista, että sillä ei ole toimivaltaa tulkita yhteisön lainsäädännön säännöksiä, joita kansallisen oikeuden mukaan sovelletaan sellaisiin henkilöihin tai tilanteisiin, jotka eivät kuulu näiden säännösten soveltamisalaan.