FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 17. december 1998 *

I — Indledning

1. I medfør af EF-traktatens artikel 169 har Kommissionen anlagt sag ved Domstolen med påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 90/605/EØF af 8. november 1990 om ændring af direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF om henholdsvis årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, for så vidt angår deres anvendelsesområde [1], idet den ikke har truffet de foranstaltninger, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv.

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

2. Det er i artikel 3, stk. 1, i direktiv 90/605 fastsat, at medlemsstaterne skal sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft inden den 1. januar 1993 for at efterkomme dette direktiv, og at de straks skal underrette Kommissionen herom.

3. Da Kommissionen ved udløbet af denne frist hverken havde modtaget underretning eller andre oplysninger om de gennemførelsesforanstaltninger, som de tyske myndigheder havde truffet, sendte Kommissionen den 12. marts 1993 den tyske regering en åbningsskrivelse. I sit svar af 2. juni 1993 underrettede denne Kommissionen om, at en procedure til gennemførelse af direktiv 90/605 var blevet iværksat. Da Kommissionen ikke havde modtaget klare oplysninger, sendte den den tyske regering en begrundet udtalelse, hvori regering blev opfordret til inden for en frist på to måneder at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige for at efterkomme forpligtelserne i henhold til dette direktiv. Da fristen udløb, uden at den tyske regering havde svaret på den begrundede udtalelse, anlagde Kommissionen sag ved Domstolen. I stævningen har Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet den ikke inden for den fastsatte frist har truffet de foranstaltninger, der er nødvendige for at efterkomme Rådets direktiv 90/605, og at Tyskland betaler sagens omkostninger. Den tyske regering har principalt nedlagt påstand om, at sagen afvises, subsidiært om frifindelse, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT L 317, s. 60.

III — Formaliteten

4. Den tyske regering er af den opfattelse, at sagen må afvises, fordi den begrundede udtalelse af 13. juni 1994 er blevet udarbejdet under tilsidesættelse af kollegialitetsprincippet, der er fastsat i EF-traktatens artikel 163 og i artikel 16 i Kommissionens forretningsorden [2]. Det kan ikke udelukkes, at den begrundede udtalelse kan være truffet ved bemyndigelse. I dette tilfælde vil den trufne beslutning være behæftet med to mangler: For det første er fremgangsmåden og de offentliggørelsesbetingelser, der er fastsat for bemyndigelse, ikke blevet overholdt; for det andet vil den begrundede udtalelse, da den er en principiel beslutning, under ingen omstændigheder kunne vedtages på grundlag af en bemyndigelse, men udelukkende af Kommissionen i sin helhed. Ifølge den tyske regering kræves det i henhold til kollegialitetsprincippet, at beslutningerne drøftes i fællesskab, hvilket forudsætter, at kollegiets medlemmer — i dette tilfælde Kommissionen — under mødet har kendskab både til den dispositive del af beslutningen og til beslutningens begrundelse. De faktiske omstændigheder, der fremkom under procedurerne i sagerne C-191/95 og C-186/97, fører den tyske regering til den konklusion, at det forslag til en begrundet udtalelse, der blev forelagt Kommissionens medlemmer, i det væsentlige var et administrativt dokument, der alene indeholdt det anfægtede direktivs nummer, navnet på den pågældende stat og et beslutningsforslag, der i realiteten var sammenfattet til et enkelt ord. Kommissærerne havde ikke indholdet af den begrundede udtalelse og begrundelsen herfor til deres rådighed og kunne derfor ikke kollektivt træffe en fuldstændig afgørelse under det pågældende møde. Den fulde tekst til denne retsakt blev først udarbejdet efter kommissærernes møde. Ifølge det af den tyske regering anførte, udgør den således fulgte fremgangsmåde en direkte overtrædelse af artikel 16 i Kommissionens forretningsorden. Selv om denne bestemmelse muligvis udelukkende henviser til retsakterne, der er nævnt i EF-traktatens artikel 189, vil det ikke desto mindre være mere korrekt at antage, at en begrundet udtalelse på grund af dens særlige betydning ligeledes henhører under anvendelsesområdet for denne artikel. Følgelig må de væsentlige formelle mangler, som den begrundede udtalelse er behæftet med, nødvendigvis medføre, at sagen afvises.

5. Kommissionen har bekræftet, at den begrundede udtalelse er blevet vedtaget af kommissærkollegiet. De har truffet afgørelse uden at have den fulde tekst af det endelige forslag til en begrundet udtalelse til deres rådighed, men på grundlag af en oversigt over overtrædelsen, dvs. et skema, der indeholdt alle de nødvendige oplysninger samt begrundelsen for den beslutning, der blev foreslået. Kommissærerne har således kollegialt vedtaget »en principiel beslutning«, som efterfølgende er blevet gennemført af de kompetente tjenestegrene under ansvar og tilsyn af den kommissær, der er ansvarlig for dette område. Den administrative gennemførelse af den principielle beslutning kan hverken sidestilles med en bemyndigelse af et medlem af Kommissionen i henhold til forretningsordnens artikel 11, stk. 1, eller med en bemyndigelse af en enkelt kommissær til at vedtage den endelige tekst i henhold til forretningsordnens artikel 11, stk. 2. Ifølge Kommissionen er den fulgte fremgangsmåde begrundet i arbejdsbyrden og dens skønsbeføjelser.

2 — Der er tale om forretningsordnen af 17.2.1993 (EFT L 230, s. 15), der var gældende på tidspunktet for den begrundede udtalelses vedtagelse.

6. Desuden har sagsøgeren gjort gældende, at de begrundede udtalelser kun er forberedende retsakter uden bindende juridisk virkning. Følgelig kan Domstolens praksis om vedtagelse af retsakter, der har bindende virkning, ikke overføres til vedtagelsesproceduren for begrundede udtalelser, og forretningsordnens artikel 16, stk. 1, kan ikke finde anvendelse på denne type retsakter. Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at selv om der var begået en procedurefejl ved udarbejdelsen af den begrundede udtalelse, ville denne fejl ikke nødvendigvis medføre, at sagen skal afvises. Såfremt Domstolen måtte finde, at sagen skal afvises af de grunde, som den tyske regering har påberåbt sig, har Kommissionen nedlagt påstand om, at virkningerne af dommen begrænses i tid, således at det for det første udelukkes at genoptage en sag, når en retslig afgørelse, der har fastslået et traktatbrud, allerede er offentliggjort, og at det for det andet undgås at ændre proceduren i igangværende sager, når det ikke er blevet gjort gældende, at sagen skal afvises, med samme ordlyd som den, Forbundsrepublikken Tyskland har benyttet i nærværende sag.

IV — Min stillingtagen til formaliteten

7. De synspunkter, som både den tyske regering og Kommissionen har fremsat, er allerede blevet behandlet i sagen C-191/95, som Domstolen for nylig har truffet afgørelse i [3]. I denne sag har jeg to gange skullet fremsætte forslag til afgørelse [4], hvis hovedpunkter gentages nedenfor.

8. Efter min opfattelse forudsætter en god tilgang til det rejste spørgsmål en god forståelse for den plads, som princippet om, at Kommissionen handler som kollegial enhed, indtager i Fællesskabets retssystem, og betydningen af den begrundede udtalelse i ordningen i EF-traktatens artikel 169. For så vidt angår princippet om, at Kommissionen handler som kollegial enhed, skal det understreges, at gennemførelsen ikke kun er af betydning for beslutningens adressater, der får påvirket deres retsstilling af beslutningens direkte virkninger, men også for Kommissionens tilfredsstillende funktion som fællesskabsinstitution. Dermed vedrører det ikke kun de eksigible forvaltningsakter, men alle afgørelser, der udtrykker denne institutions endelige politiske og juridiske vilje [5]. Den begrundede udtalelse er en sådan afgørelse. Dens retsvirkninger beror ikke på de direkte konsekvenser, som udtalelsen har for adressaten for meddelelsen, men på de retlige konsekvenser, udtalelsen har inden for rammerne af proceduren efter artikel 169 som følge af, at udtalelsen binder Kommissionen hvad angår indholdet og omfanget af de klagepunkter, som den kan gøre gældende under en retssag, og dermed indskrænker domstolsprøvelsens omfang. Med andre ord er afgivelsen af den begrundede udtalelse for så vidt angår politisk betydning og retsvirkninger den vigtigste handling, som Kommissionen foretager inden for rammerne af proceduren efter artikel 169. Derfor medfører det forhold, at den begrundede udtalelse ikke udgør en eksigibel forvaltningsakt, ikke, at udtalelsen automatisk henhører under kategorien »foranstaltninger af forvaltningsmæssig eller

3 — Dom af 29.9.1998, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5449.

4 — Forslag til afgørelse af 5.6.1997 og af 17.2.1998.

5 — Punkt 18 i forslag til afgørelse af 17.2.1998 i sagen Kommissionen mod Tyskland.

administrativ art«, for hvilken det er begrundet at afstå fra den strenge formalisme, der karakteriserer Kommissionens virke [6].

9. For så vidt angår funktionen som kollegium har jeg navnlig forfægtet forpligtelsen til overholdelsen af kollegialitetsprincippet: Kommissionen er som et kollegialt organ bundet af særlige procedureregler, der følger af dette princip og har til formål at sikre dets overholdelse. Beviset for denne overholdelse skal kunne fremlægges uden videre og på sikker måde. Den eneste sikre måde, hvorpå det kan bevises, er at inkorporere indholdet af den beslutning, der er blevet truffet, i en tekst, der gengiver det resultat, man er nået frem til ved den samlede Kommissions drøftelse af sagen, og som fastlægger omfanget af de deltagende kommissærers kollektive ansvar. Med andre ord er princippet om, at Kommissionen handler som kollegial enhed, der er en del af grundlaget for det fællesskabsretlige system, uløseligt forbundet med princippet om nedfældelse af kommissærkollegiets virkelige vilje i en tekst, der indeholder beslutningens vigtige punkter, dens begrundelse og dens dispositive del [7].

10. Det er af denne grund, at jeg har gjort gældende og fastholder, at Kommissionens praksis, hvorefter en beslutning om at afgive en begrundet udtalelse alene træffes kollektivt i form af en »grundbeslutning«, der i realiteten sammenfattes til et enkelt ord, idet det overlades til administrationen at udarbejde teksten til denne udtalelse, er i strid med den ovenfor nævnte forpligtelse til at inkorporere indholdet af beslutningen i en tekst og desuden en overtrædelse af bestemmelsen, der pålægger organet med beslutningsbeføjelse (i dette tilfælde kommissærkollegiet) samtidig at vedtage en fællesskabsretsakts dispositive del og dens begrundelse.

11. Domstolen har imidlertid ikke fuldt dette ræsonnement og har fundet, at Kommissionens ovenfor beskrevne fremgangsmåde for udarbejdelse af begrundede udtalelser er fuldstændig i overensstemmelse med kollegialitetsprincippet og med fællesskabsretten generelt. Domstolen kan derfor atter antage det resultat, som den fulgte i sag C-191/95 [8] og antage nærværende sag til realitetsbehandling. Jeg henholder mig til det fremsatte synspunkt i sag C-191/95.

V — Realiteten

A — *Fællesskabslovgivningen*

12. Direktiv 90/605 [9] udvider anvendelsesområdet for fjerde direktiv 78/660/EØF [10]

6 — Jf. punkt 28 og 32 i forslaget til afgørelse ovenfor.

7 — Jf. punkt 17 og 21 i førnævnte forslag til afgørelse.

8 — Dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland.

9 — Se fodnote 1.

10 — Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25.7.1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11).

og for syvende direktiv 83/349/EØF [11]. Inden den sidste retsændring fandt direktiv 78/660 og 83/349 kun anvendelse i Forbundsrepublikken Tyskland på følgende selskabsformer: Aktiengesellschaft (aktieselskab), Kommanditgesellschaft auf Aktien (kommanditaktieselskab) og Gesellschaft mit beschränkter Haftung (anpartsselskab). I henhold til artikel 1 og 2 i direktiv 90/605 finder de samordningsforanstaltninger, som direktiv 78/660 og 83/349 foreskriver, ligeledes anvendelse på medlemsstaternes love eller administrative bestemmelser om følgende selskabsformer: Offene Handelsgesellschaft (interessentskab) og Kommanditgesellschaft (kommanditselskab). Direktiv 90/605 finder kun anvendelse, hvis alle deres personligt hæftende selskabsdeltagere selv er organiseret i en af de kapitalselskabsformer, der er nævnt i direktiv 78/660 og 83/349 [12] eller er selskaber, der ikke henhører under en medlemsstats lovgivning, men som har en retlig form, der svarer til de i direktiv 68/151/EØF omhandlede [13].

13. Desuden udvider direktiv 90/605 anvendelsesområdet for direktiv 78/660 og 83/349 til interessentskaber og kommanditselskaber, når alle de personligt hæftende selskabsdeltagere er selskaber, hvis juridiske form er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 78/660, som ændret ved direktiv 90/605. Med andre ord er anvendelsesområdet for Rådets direktiv 78/660 og 83/349 blevet udvidet til interessentskaber eller kommanditselskaber, når alle de personligt hæftende selskabsdeltagere er andre interessentskaber eller kommanditselskaber, der selv kun har aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommanditaktieselskaber som personligt hæftende selskabsdeltagere.

VI — Min stillingtagen til søgsmålet

14. Jeg er af den opfattelse, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har efterkommet bestemmelserne i direktiv 90/605.

15. Som Kommissionen med rette har bemærket, har den tyske regering ikke — i det mindste delvis — bestridt overtrædelsen. Indrømmelsen af den manglende gennemførelse af direktivets bestemmelser fremgår af tre forhold: For det første, selv om den tyske regering har erkendt, at den ikke har truffet særlige foranstaltninger med henblik på at gennemføre direktiv 90/605, har den imidlertid gjort gældende, at den tyske lovgivning

11 — Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13.6.1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193, s. 1).

12 — Der er tale om de selskaber, der er opregnet i den indledende tekst i artikel 1 i direktiv 78/660 og i artikel 4 i direktiv 83/349.

13 — Rådets første direktiv 68/151/EØF af 9.3.1968 om samordning af de garantier, som kræves i medlemsstaterne af de i traktatens artikel 58, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde (EFT 1968 I, s. 41).

opfylder alle de vigtige dele af det pågældende direktiv. Modsætningsvis følger, at lovgivningen ikke opfylder hele direktivet. For det andet har Forbundsrepublikken Tyskland anført, at den vil sørge for gennemførelsen i national ret, så snart Domstolens dom i sag C-191/95 er blevet offentliggjort. Desuden har den påberåbt sig vanskelighederne ved gennemførelsen af direktivet på grund af, at de kompetente myndigheder og berørte institutioner endnu ikke er blevet enige om, hvilke nationale gennemførelsesforanstaltninger der er nødvendige og egnede til at bringe national ret i overensstemmelse med indholdet af direktiv 90/605.

16. Disse påstande kan sidestilles med en indirekte indrømmelse af den påståede overtrædelse. Det følger af fast praksis, at medlemsstaterne, til hvem et direktiv er rettet, i medfør af EF-traktatens artikel 189, stk. 3, og artikel 5, stk. 1, inden for den fastsatte frist skal gennemføre de mål, således at bestemmelserne har direkte virkning ved udløbet af gennemførelsesfristen. Anbringendet om, at den nationale lovgivning opfylder en stor del af de fællesskabsmål, der er nævnt i direktivet, skal afvises som værende irrelevant [14]. En medlemsstats påstande, hvorefter gennemførelsen af et direktiv retmæssigt kan udskydes, indtil Domstolen har fortolket en anden bestemmelse i det samme direktiv i en anden traktatbrudssag mod den samme stat, skal ligeledes afvises. En medlemsstat kan ikke påberåbe sig et traktatbrud, den hævdes at have begået og derfor er blevet indklaget for Domstolen, til berettigelse for, at gennemførelsen af andre lignende fællesskabsbestemmelser er forsinket. Endelig er det uden relevans, at gennemførelsen af et direktiv på national lovgivningsniveau er blevet forsinket på grund af, at der er forskellige opfattelser med hensyn til nødvendigheden og egnetheden af de nationale gennemførelsesforanstaltninger. Det er allerede blevet fastslået [15], at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig bestemmelser, fremgangsmåder eller forhold i sin nationale retsorden til støtte for, at forpligtelser og frister, der følger af et direktiv, ikke overholdes.

Selv hvis det uafhængigt af ovenstående antoges, at den tyske regering har bestridt det af Kommissionen hævdede traktatbrud i sin helhed, ville de fremsatte anbringender om, at den nationale lovgivning er en fuldstændig gennemførelse af direktivet, være ukorrekte. Den tyske regering har henvist til § 6, stk. 1, i Handelsgesetzbuch (den tyske handelslov, herefter »HGB«), der kvalificerer interessentskaber og kommanditselskaber som erhvervsdrivende og dermed undergiver dem anvendelsesområdet for bestemmelserne i III. Bog, I. Afdeling, i HGB (§ 238-261). Disse bestemmelser udgør en gennemførelse af bestemmelserne i direktiv 78/660. Den tyske regering har vedlagt en udførlig oversigt over direktivets bestemmelser, der efter dennes opfattelse er blevet indarbejdet i de tilsvarende bestemmelser i III. Bog, I. Afdeling, i HGB.

14 — Jf. dom af 28.5.1998, sag C-298/97, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 3301.

15 — Jf. f.eks. dom af 2.10.1997, sag C-208/96, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5375, præmis 9, og af 19.2.1998, sag C-8/97, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 823, præmis 8.

17. De nationale bestemmelser i III. Bog, I. Afdeling, i HGB, der vedrører udarbejdelsen af regnskaber og forretningsmæssige oplysninger, synes at være i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 78/660. De udgør dog ikke en gennemførelse af direktivets bestemmelser i national ret. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, blev der ved vedtagelsen af det anfægtede direktiv fastsat visse forudgående, strenge krav til opstillingen og indholdet af årsregnskaber, årsrapporter, værdiansættelsesmetoder og til offentliggørelsen af oplysninger, *navnlig for kapitalselskaber*. Direktiv 83/349, der særligt vedrører konsoliderede regnskaber, omfatter de samme selskaber. Fællesskabets handelsret begrænser sig ikke til udstedelsen af en række spredte bestemmelser om regnskaber, men indfører et sammenhængende og udførligt sæt af krav og betingelser for kapitalselskabers virksomhed, dvs. der skabes et *selvstændigt regelsæt*. Dette regelsæt er inkorporeret på en særlig måde i tysk ret, nemlig i III. Bog, II. Afdeling, i HGB, der er en særskilt del af den nationale lovgivning, og som udtrykkeligt omfatter kapitalselskaber. Denne del af HGB består af seks afsnit, hvoraf det første vedrører kapitalselskabers årsregnskab og årsberetning, det andet konsoliderede regnskaber, det fjerde offentlighedsregler og det sjette sanktioner, der finder anvendelse, såfremt disse bestemmelser ikke overholdes. Jeg vil ikke beskæftige mig med spørgsmålet om, hvorvidt III. Bog, II. Afdeling, i HGB er en korrekt gennemførelse af direktiv 78/660 og 83/349, da det ikke er genstand for nærværende sag. Gennemførelsen af de anfægtede direktiver skal imidlertid findes i III. Bog, II. Afdeling, i HGB og ikke i I. Afdeling. Det forhold, at III. Bog, I. Afdeling, i HGB synes at indeholde bestemmelser, der er i overensstemmelse med kravene i disse direktiver, betyder på ingen måde, at denne del af den tyske lovgivning udgør en gennemførelse af direktiverne. For det første indeholder direktiverne ikke bare et vist antal fragmentariske bestemmelser, men indfører et sammenhængende regelsæt. For det andet dækkes de pågældende direktivers anvendelsesområde ratione materiae af en anden del af den tyske lovgivning.

Jeg kommer nu til behandlingen af det særlige retsgrundlag for nærværende sag. Direktiv 90/605 har til formål at udvide anvendelsesområdet for direktiv 78/660 og 83/349 til selskaber, der egentlig ikke består af fysiske personer, selv om det måtte forekomme således, men af andre kapitalselskaber. I det mindste for så vidt angår direktiv 90/605 drejer det sig følgelig om selskaber, »der kan sammenlignes med kapitalselskaber«. Den eneste måde, hvorpå gennemførelsen af direktiv 90/605 i den tyske retsorden kan accepteres, er ved at udvide anvendelsesområdet for III. Bog, II. Afdeling, i HGB, der i dag finder anvendelse på kapitalselskaber, til selskaber, »der kan sammenlignes med kapitalselskaber«, således som det bestemmes i direktiv 90/605 [16].

16 — Det er uden betydning, om denne del af den tyske lovgivning er en korrekt gennemførelse af bestemmelserne i fjerde og syvende direktiv.

Endelig, for så vidt angår spørgsmålet om de krav til offentliggørelse, som opstilles i fjerde og syvende direktiv, må jeg afvise den tyske regerings anbringende om, at fællesskabsbestemmelserne må anses for tilstrækkeligt gennemført i national ret ved de tilsvarende bestemmelser i Publizitätsgesetz fra 1969 [17]. Som Kommissionen har anført, er kredsen af selskaber, der er omfattet af Publizitätsgesetz noget mere begrænset end den, som kravene til offentliggørelser i fællesskabsretten finder anvendelse på. Denne lov omfatter faktisk kun 1% af det samlede antal selskaber. Under disse omstændigheder kan den pågældende nationale lovgivning ikke kvalificeres som en korrekt og fuldstændig gennemførelse af de anfægtede fællesskabsbestemmelser.

VII — Forslag til afgørelse

Uden at der herved er taget stilling til mine forbehold over for sagens formalitet, foreslår jeg følgelig Domstolen:

»1) Kommissionen gives medhold, og det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 90/605/EØF af 8. november 1990 om ændring af direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF om henholdsvis årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, for så vidt angår deres anvendelsesområde, idet den ikke inden for den fastsatte frist har vedtaget alle de foranstaltninger, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv.

2) Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger.«

17 — Lov om offentliggørelse af regnskaber: Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, BGBl. I, 1969, s. 1189, og BGBl. I, 1970, s. 1113.