JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
17 päivänä joulukuuta 1998 *

I Johdanto

1. Komissio vaatii EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla nostamallaan kanteella yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut tilinpäätöksistä annetun direktiivin 78/660/ETY ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetun direktiivin 83/349/ETY muuttamisesta niiden soveltamisalan osalta 8 päivänä marraskuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/605/ETY [1] (EYVL L 317, s. 60) mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole toteuttanut kyseisen direktiivin noudattamisen edellyttämiä toimenpiteitä.

II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

2. Direktiivin 90/605/ETY 3 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on saatettava kyseisen direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan 1 päivään tammikuuta 1993 mennessä ja ilmoitettava tästä komissiolle viipymättä.

3. Koska komissio ei ollut tämän määräajan päättyessä saanut ilmoitusta eikä mitään muutakaan tietoa Saksan viranomaisten täytäntöönpanotoimenpiteistä, se toimitti 12.3.1993 Saksan hallitukselle virallisen huomautuksen. Saksan hallitus ilmoitti komissiolle 2.6.1993 päivätyssä vastauksessaan, että toimenpiteisiin direktiivin 90/605/ETY täytäntöönpanemiseksi oli ryhdytty. Koska komissio ei saanut tarkempia tietoja, se lähetti Saksan hallitukselle perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan direktiivin noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa. Koska komissio ei saanut Saksan hallitukselta vastausta määräajan kuluessa, se saattoi asian yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi. Komissio vaatii kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole toteuttanut säädetyssä määräajassa neuvoston direktiivin 90/605/ETY noudattamisen edellyttämiä toimenpiteitä, ja velvoittamaan Saksan liittotasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Saksan hallitus vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin jättää kanteen tutkimatta tai toissijaisesti hylkää sen perusteettomana ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 317, s. 60.

III Kanteen tutkittavaksi ottaminen

4. Saksan hallitus katsoo, että kanne on jätettävä tutkimatta, koska 13.6.1994 päivätty perusteltu lausunto on laadittu EY:n perustamissopimuksen 163 artiklassa ja komission työjärjestyksen [2] 16 artiklassa vahvistetun kollegisen päätöksenteon periaatteen vastaisesti. Saksan hallitus ei sulje pois mahdollisuutta, että perusteltu lausunto olisi annettu valtuutuksen nojalla. Siinä tapauksessa tehtyyn päätökseen liittyisi kaksi virhettä: ensinnäkin valtuuttamista koskevaa menettelyä ja julkisuusvaatimuksia ei ole noudatettu; toiseksi, koska perusteltu lausunto on joka tapauksessa periaatepäätös, sitä ei voida tehdä valtuutuksen nojalla, vaan komissio voi tehdä sen yksinomaan kollegisesti. Saksan hallituksen mukaan kollegisen päätöksenteon periaate edellyttää, että päätökset tehdään yhdessä, mikä puolestaan edellyttää, että kollegion — tässä tapauksessa komission — jäsenet tuntevat kokoontuessaan sekä päätöksen päätösosan että sen perustelut. Saksan hallitus päättelee asioita C-191/95 ja C-186/97 koskevissa oikeudenkäynneissä ilmenneiden tosiseikkojen perusteella, että komission jäsenille esitetty perusteltua lausuntoa koskeva ehdotus oli hallinnollinen asiakirja, johon sisältyi pelkästään riidanalaisen direktiivin numero, asianomaisen valtion nimi ja käytännössä yhteen sanaan tiivistetty päätösehdotus. Tämän vuoksi komission jäsenillä ei ollut käytettävissään perustellun lausunnon sisältöä ja perusteluja eivätkä ne voineet päättää niistä kokonaisuudessaan kollegisesti kyseisessä kokouksessa. Tämän lausunnon yksityiskohtainen teksti laadittiin vasta komission jäsenten kokouksen jälkeen. Saksan hallituksen väitteiden mukaan tällainen menettely on välittömästi komission työjärjestyksen 16 artiklan vastainen. Vaikka onkin mahdollista, että tässä artiklassa viitataan ainoastaan EY:n perustamissopimuksen 189 artiklassa lueteltuihin toimiin, olisi kuitenkin oikeampaa katsoa, että myös perusteltu lausunto kuuluisi erityisen merkittävyytensä vuoksi tämän artiklan soveltamisalaan. Tämän vuoksi perustellun lausunnon antamiseen liittyvien olennaisten menettelyvirheiden pitäisi väistämättä johtaa kanteen tutkimatta jättämiseen.

5. Komissio väittää puolestaan, että perusteltu lausunto on annettu komission jäsenten kollegiossa. Komission jäsenet ovat tehneet päätöksen ilman perusteltua lausuntoa koskevan lopullisen ehdotuksen täydellistä tekstiä, mutta laiminlyöntiä koskevan kaavion eli kaikki tarvittavat tiedot sekä aiotun päätöksen perustelut sisältävän taulukon perusteella. Komission jäsenet ovat siten tehneet kollegisesti "periaatepäätöksen", jonka toimivaltaiset yksiköt ovat tämän jälkeen panneet täytäntöön komission jäsenen vastuun ja valvonnan alaisina. Periaatepäätöksen hallinnollista täytäntöönpanoa ei voida rinnastaa komission jäsenen valtuuttamiseen työjärjestyksen 11 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla eikä myöskään työjärjestyksen 11 artiklan toisen kohdan mukaiseen yhdelle komission jäsenelle annettuun tehtävään laatia lopullinen teksti. Komission mukaan noudatettu menettely on perusteltua komission työtaakan ja harkintavallan laajuuden vuoksi.

2 — Kyseessä on 17.2.1993 annettu työjärjestys (EYVL L 230, s. 15), joka oli voimassa perustellun lausunnon antamisajankohtana.

6. Kantaja huomauttaa, että perustellut lausunnot ovat vain valmistelevia toimia, joilla ei ole sitovia oikeusvaikutuksia. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee sitovia oikeusvaikutuksia synnyttävien toimien antamista, ei voida soveltaa perustellun lausunnon antamista koskevaan menettelyyn, eikä työjärjestyksen 16 artiklan ensimmäistä kohtaa voida soveltaa tämänkaltaisiin toimiin. Komissio katsoo myös, että vaikka perustellun lausunnon laatimisvaiheessa olisi tapahtunut menettelyvirhe, tämä virhe ei välttämättä johda kanteen tutkimatta jättämiseen. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin jättää kanteen tutkimatta Saksan hallituksen esittämistä syistä, komissio vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaa ajallisesti tuomion vaikutuksia siten, että se ensinnäkin sulkee pois mahdollisuuden aloittaa käsittely uudelleen, kun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen toteava tuomio on jo julkaistu, ja toiseksi ei muuta menettelyä vireillä olevissa asioissa, kun tutkimatta jättämistä ei ole vaadittu samalla tavoin kuin Saksan liittotasavalta on tehnyt nyt esillä olevassa asiassa.

IV Kantani kanteen tutkittavaksi ottamiseen

7. Sekä Saksan hallituksen että komission esittämät väitteet on jo tutkittu asiassa C-191/95, jossa yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomionsa jokin aika sitten. [3] Kyseisessä asiassa minua pyydettiin kahteen otteeseen esittämään ratkaisuehdotus. [4] Toistan jäljempänä niiden pääasialliset kohdat.

8. Esitetyn kysymyksen asianmukainen tarkastelu edellyttää mielestäni sitä, että ymmärretään täysin komission kollegisen päätöksenteon periaatteen asema yhteisön oikeusjärjestyksessä ja perustellun lausunnon merkitys perustamissopimuksen 169 artiklan järjestelmässä. Kollegisen päätöksenteon periaatteen osalta on korostettava, että periaatteen noudattaminen vaikuttaa paitsi niihin, joille päätös on osoitettu ja joiden oikeusasemaan päätös välittömästi vaikuttaa, myös komission asianmukaiseen toimintaan yhteisön toimielimenä; siten periaate ei koske ainoastaan täytäntöönpanokelpoisia hallintotoimia, vaan kaikkia päätöksiä, joilla komissio ilmaisee perimmäisen poliittisen ja oikeudellisen tahtonsa. [5] Perusteltu lausunto on tämänkaltainen päätös. Sen oikeudellinen merkitys ei perustu välittömään oikeusvaikutukseen, joka sillä on sen tiedoksiannosta lähtien niihin nähden, joille se on osoitettu, vaan niihin oikeusvaikutuksiin, joita sillä on 169 artiklan mukaisessa menettelyssä, koska se sitoo komissiota sen tuomioistuimessa esittämien väitteiden sisällön ja ulottuvuuden osalta ja koska se samalla rajoittaa tuomioistuinvalvonnan laajuutta. Toisin sanoen perustellun lausunnon antaminen on poliittiselta painoarvoltaan ja oikeusvaikutuksiltaan komission tärkein panos 169 artiklan mukaisessa menettelyssä. Näin ollen se, että perusteltu lausunto ei ole täytäntöönpanokelpoinen hallintotoimi, ei merkitse automaattisesti sitä, että se olisi toisen

3 — Asia C-191/95, komissio v. Saksa, tuomio 29.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5449).

4 — Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset 5.6.1997 ja 17.2.1998.

5 — Asiassa komissio v. Saksa 17.2.1998 esittämäni ratkaisuehdotuksen 18 kohta.

luokan päätös ja että siihen ei sen vuoksi tarvitsisi soveltaa komission toiminnassa noudatettavia ankaria muotovaatimuksia. [6]

9. Tämän toiminnan osalta olen erityisesti tähdentänyt velvollisuutta näyttää toteen, että kollegisen päätöksenteon periaatetta on noudatettu: komissiota kollegisena päätöksentekoelimenä sitovat erityiset menettelysäännöt, jotka perustuvat kollegisen päätöksenteon periaatteeseen ja joilla pyritään takaamaan, että periaatetta on noudatettu. Näyttö tämän periaatteen noudattamisesta on voitava esittää helposti ja varmasti. Ainoa varma tapa osoittaa, että periaatetta on noudatettu, on päätöksen sisällön ilmaiseminen tekstissä, johon on kirjattu tulos asian käsittelystä komission jäsenten kollegiossa ja jossa määritellään osallistuneiden komission jäsenten kolleginen vastuu. Yhteisön järjestelmän perusteisiin kuuluva komission kollegisen päätöksenteon periaate liittyy toisin sanoen kiinteästi periaatteeseen, jonka mukaan komission jäsenten kollegion todellinen tahto on ilmaistava tekstissä, johon sisältyvät tehdyn päätöksen pääkohdat, perustelut ja päätösosa. [7]

10. Näillä perusteilla katsoin ja olen edelleen sitä mieltä, että komission käytäntö päättää kollegisesti perustellun lausunnon antamisesta ainoastaan "peruspäätöksellä", joka voidaan käytännössä tiivistää yhteen ainoaan sanaan, jolloin hallintoyksiköille jätetään vastuu tämän lausunnon tekstin laatimisesta, on vastoin edellä mainittua velvoitetta sisällyttää tehdyn päätöksen sisältö tekstiin, ja sillä rikotaan lisäksi sääntöä, joka edellyttää, että toimielin, jolla on päätöksentekovalta (tässä tapauksessa komission jäsenten kollegio), päättää samanaikaisesti yhteisön toimen päätösosasta ja sen perusteluista.

11. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan seurannut tätä ajatuksenjuoksua ja katsoi, että edellä esitetty komission perusteltuja lausuntoja koskeva käytäntö on kaikilta osin kollegisen päätöksenteon periaatteen ja yleensä yhteisön oikeuden mukainen. Yhteisöjen tuomioistuin voi siis päätyä samaan lopputulokseen kuin asiassa C-191/95 [8] ja todeta, että nyt esillä oleva kanne on otettava tutkittavaksi. Omasta puolestani pysyn asiassa C-191/95 esittämässäni kannassa.

V Kanteen hyväksyttävyys

A *Yhteisön lainsäädäntö*

12. Direktiivillä 90/605/ETY [9] laajennetaan neljännen direktiivin 78/660/ETY [10] ja seitse-

6 — Em. ratkaisuehdotuksen 28 ja 32 kohta.

7 — Em. ratkaisuehdotuksen 17 ja 21 kohta.

8 — Em. asiassa komissio v. Saksa annettu tuomio.

9 — Mainittu edellä alaviitteessä 1.

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

männen direktiivin 83/349/ETY [11] soveltamisalaa. Ennen tätä muutosta direktiivejä 78/660/ETY ja 83/349/ETY sovellettiin Saksan liittotasavallassa ainoastaan seuraaviin yhtiömuotoihin: Aktiengesellschaft (osakeyhtiö), Kommanditgesellschaft auf Aktien (kommandiittiosakeyhtiö) ja Gesellschaft mit beschränkter Haftung (rajavastuuyhtiö). Direktiivin 90/605/ETY tarkoituksena on sisällyttää neljännen ja seitsemännen direktiivin soveltamisalaan tietyt henkilöyhtiöt, joiden vastuunalaiset yhtiömiehet ovat pääomayhtiöitä. Direktiivin 90/605/ETY 1 ja 2 artiklan mukaan direktiiveissä 78/660/ETY ja 83/349/ETY säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä sovelletaan myös jäsenvaltioiden lakeihin, asetuksiin ja hallinnollisiin määräyksiin, jotka koskevat seuraavia Saksan yhtiömuotoja: Offene Handelsgesellschaft (avoin yhtiö) ja Kommanditgesellschaft (kommandiittiyhtiö). Jotta direktiiviä 90/605/ETY voidaan soveltaa, edellä mainittujen henkilöyhtiöiden kaikkien vastuunalaisten yhtiömiesten on oltava yhtiömuodoltaan direktiiveissä 78/660/ETY ja 83/349/ETY lueteltuja pääomayhtiöitä [12] tai yhtiöitä, jotka eivät ole minkään jäsenvaltion lainsäädännön alaisia, mutta jotka oikeudellisen muotonsa puolesta voidaan rinnastaa direktiivissä 68/151/ETY [13] tarkoitettuihin yhtiöihin.

13. Lisäksi direktiivillä 90/605/ETY laajennetaan direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY soveltamisalaa avoimiin yhtiöihin tai kommandiittiyhtiöihin silloin, kun näiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat yhtiöitä, joiden oikeudellisesta muodosta on säädetty direktiivin 78/660/ETY 1 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 90/605/ETY. Toisin sanoen neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY soveltamisalaa laajennetaan avoimiin yhtiöihin tai kommandiittiyhtiöihin, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat muita avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä, joiden vastuunalaisina yhtiömiehinä on ainoastaan osakeyhtiöitä, rajavastuuyhtiöitä tai kommandiittiosakeyhtiöitä.

VI Kantani kanteen hyväksyttävyyteen

14. Mielestäni Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut direktiivin 90/605/ETY säännöksiä.

15. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, Saksan hallitus ei ole kiistänyt laiminlyöntiä ainakaan kokonaan. Direktiivin säännösten täytäntöönpanon laiminlyönnin myöntäminen ilmenee kolmesta seikasta: ensinnäkin, vaikka Saksan hallitus myöntää, ettei yhtäkään direktiivin 90/605/ETY erityistä täytäntöönpanotoimenpidettä ole toteutettu, se väittää, että Saksan lainsäädäntö täyttää suurelta osin kyseisen direktiivin vaatimukset; tästä seuraa

11 — Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13 päivänä kesäkuuta 1983 annettu seitsemäs neuvoston direktiivi 83/349/ETY (EYVL L 193, s. 1).

12 — Toisin sanoen kyse on yhtiöistä, jotka on lueteltu direktiivin 78/660/ETY 1 artiklan ja direktiivin 83/349/ETY 4 artiklan alkuperäisessä tekstissä.

13 — Niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi, 9 päivänä maaliskuuta 1968 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 68/151/ETY (EYVL L 65, s. 8).

vastakkaispäätelmänä, että tämä lainsäädäntö ei täytä kaikkia direktiivin vaatimuksia. Toiseksi Saksan liittotasavalta antaa ymmärtää, että se huolehtii direktiivin saattamisesta osaksi kansallista lainsäädäntöään, kun yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-191/95 antama tuomio on julkaistu. Se vetoaa vielä direktiivin täytäntöönpanoon liittyviin vaikeuksiin, jotka johtuvat siitä, että Saksan toimivaltaiset viranomaiset ja asianomaiset organisaatiot eivät ole vielä päässeet yhteisymmärrykseen kaikista tarvittavista ja tarkoituksenmukaisista kansallisista täytäntöönpanotoimenpiteistä kansallisen oikeuden yhdenmukaistamiseksi direktiivin 90/605/ETY sisällön kanssa.

16. Edellä esitetyt väitteet voidaan rinnastaa epäsuoraan tunnustukseen laiminlyönnistä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY:n perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannesta kohdasta ja 5 artiklan ensimmäisestä kohdasta seuraa, että jäsenvaltioiden, joille direktiivi on osoitettu, on pantava säädetyssä määräajassa täytäntöön kaikki direktiivin tavoitteet siten, että direktiivin säännöksillä on täysi oikeusvaikutus kyseisen määräajan päättyessä. Väite, jonka mukaan voimassa oleva kansallinen lainsäädäntö täyttää suurelta osin direktiivissä ilmaistut yhteisön tavoitteet, on hylättävä merkityksettömänä. [14] Lisäksi on hylättävä jäsenvaltion väitteet, joiden mukaan direktiivin täytäntöönpanoa voidaan laillisesti viivyttää siihen asti, kunnes yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut saman direktiivin toista säännöstä samaa jäsenvaltiota vastaan nostetussa jäsenyysvelvoitteiden laiminlyöntiä koskevassa menettelyssä. Jäsenvaltio ei voi vedota laiminlyönteihinsä, joista se on haastettu yhteisöjen tuomioistuimeen, perustellakseen viivyttelyään muiden vastaavansisältöisten yhteisön säännösten täytäntöönpanossa. Sillä, että direktiivin saattaminen osaksi kansallista oikeutta on viivästynyt kansallisten täytäntöönpanotoimien tarpeellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta koskevien erimielisyyksien vuoksi, ei ole merkitystä. Onkin katsottu, [15] että jäsenvaltio ei voi kansallisen oikeutensa tilaan vetoamalla perustella sitä, ettei se ole noudattanut direktiivissä säädettyjä velvoitteita.

Jos edellä esitetystä riippumatta oletetaan, että Saksan hallitus kiistää kokonaisuudessaan jäsenyysvelvoitteiden laiminlyönnin, josta komissio on nostanut kanteen, Saksan hallituksen esittämät väitteet direktiivin täytäntöönpanoa koskevan kansallisen lainsäädännön kattavuudesta osoittautuvat virheellisiksi. Saksan hallitus viittaa *Handelsgesetzbuch*in (Saksan kauppalaki, jäljempänä HGB) 6 §:n 1 momenttiin, jossa avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt määritellään elinkeinonharjoittajiksi ja jonka mukaan niihin sovelletaan HGB:n III kirjan I osaston säännöksiä (238—261 §). Näitä säännöksiä on Saksan hallituksen mukaan pidettävä direktiivin 78/660/ETY täytäntöönpanona. Saksan hallitus on liittänyt huomautuksiinsa taulukon niistä direktiivin säännöksistä, jotka sen mukaan on sisällytetty HGB:n III kirjan I osaston vastaaviin säännöksiin.

14 — Ks. asia C-298/97, komissio v. Espanja, tuomio 28.5.1998 (Kok. 1998, s. I-3301).

15 — Ks. vastaavasti asia C-208/96, komissio v. Belgia, tuomio 2.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5375, 9 kohta) ja asia C-8/97, komissio v. Kreikka, tuomio 19.2.1998 (Kok. 1998, s. I-823, 8 kohta).

17. Edellä mainitut HGB:n III kirjan I osaston säännökset, jotka koskevat tilinpäätösten laatimista ja kirjanpitoaineistoa, näyttävät olevan direktiivin 78/605/ETY säännösten mukaisia. Ne eivät kuitenkaan merkitse direktiivin säännösten saattamista osaksi kansallista oikeutta. Kuten komissio perustellusti toteaa, riidanalaista direktiiviä annettaessa sillä asetettiin tiettyjä ankaria ennakkovaatimuksia tilinpäätösten rakenteesta ja sisällöstä, toimintakertomuksista, arvostusmenetelmistä sekä näiden asiakirjojen julkistamisesta *erityisesti pääomayhtiöiden osalta*. Direktiivissä 83/349/ETY, joka koskee erityisesti konsolidoituja tilinpäätöksiä, viitataan samoihin yhtiöihin. Edellä mainituissa yhteisön oikeuden säännöksissä ei ainoastaan vahvisteta hajanaisia sääntöjä tilinpäätöksistä, vaan säädetään yhtenäinen ja yksityiskohtainen kokonaisuus pääomayhtiöiden toiminnan edellytyksistä. Toisin sanoen niillä luodaan *itsenäinen säännösten järjestelmä*. Tämä erityinen järjestelmä on toteutettu Saksan oikeudessa erityisellä tavalla kansallisen lainsäädännön erillisessä osassa eli HGB:n III kirjan II osastossa, joka koskee nimenomaisesti pääomayhtiöitä. Tämä HGB:n osasto jakautuu kuuteen lukuun, joista ensimmäinen koskee pääomayhtiöiden tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia, toinen konsolidoituja tilinpäätöksiä, neljäs julkistamista koskevia sääntöjä ja kuudes seuraamuksia edellä mainittujen säännösten noudattamatta jättämisestä. Aikomuksenani ei ole käsitellä kysymystä siitä, miltä osin HGB:n III kirjan II osasto merkitsee direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY asianmukaista täytäntöönpanoa; tämä kysymys ei nimittäin tule esiin käsiteltävänä olevassa asiassa. Se, onko riidanalaiset direktiivit pantu täytäntöön Saksan oikeudessa, ilmenee kuitenkin HGB:n III kirjan II osastosta eikä I osastosta. Se, että HGB:n III kirjan I osastoon näyttää sisältyvän direktiivin vaatimusten mukaisia säännöksiä, ei kuitenkaan merkitse sitä, että tätä osaa Saksan lainsäädännöstä olisi pidettävä näiden direktiivien täytäntöönpanona. Ensinnäkin näissä direktiiveissä ei ole pelkästään joitakin hajanaisia säännöksiä, vaan niillä vahvistetaan yhtenäinen säännösten järjestelmä. Toiseksi muualla Saksan lainsäädännössä katetaan kyseisten direktiivien asiallinen soveltamisala.

Seuraavaksi on tutkittava nyt esillä olevan kanteen kohteena olevia erityisiä säännöksiä. Direktiivin 90/605/ETY tarkoituksena on laajentaa direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY soveltamisalaa sellaisiin yhtiöihin, joissa siitä huolimatta, että ne ovat muodoltaan henkilöyhtiöitä, todellisuudessa on luonnollisten henkilöiden sijaan muita yhtiötä, nimittäin pääomayhtiöitä. Kyseessä ovat näin ollen ainakin direktiivin 90/605/ETY osalta "pääomayhtiöihin rinnastettavat yhtiöt". Ainoa hyväksyttävä tapa panna direktiivi 90/605/ETY täytäntöön Saksan oikeudessa on laajentaa HGB:n III kirjan II osaston soveltamisalaa pääomayhtiöiden lisäksi direktiivin 90/605/ETY mukaisiin "pääomayhtiöihin rinnastettaviin yhtiöihin". [16]

16 — Näin on riippumatta siitä, merkitseekö tämä osa Saksan lainsäädäntöä lopulta neljännen ja seitsemännen direktiivin asianmukaista täytäntöönpanoa.

Lopuksi on hylättävä Saksan hallituksen esittämä väite, jonka mukaan vuoden 1969 *Publizitätsgesetzin* [17] perusteella voidaan katsoa, että neljännen ja seitsemännen direktiivin julkistamista koskevat erityiset vaatimukset on pantu täytäntöön kansallisessa oikeudessa. Kuten komissio toteaa, *Publizitätsgesetzin* soveltamisalaan kuuluvien yhtiöiden piiri on paljon rajatumpi kuin niiden yhtiöiden, joihin sovelletaan yhteisön lainsäädännössä asetettuja julkistamista koskevia velvoitteita; se vastaa nimittäin vain yhtä prosenttia kaikista yhtiöistä. Tämän vuoksi asianomaista kansallista lainsäädäntöä ei voida pitää riidanalaisten yhteisön säännösten asianmukaisena ja täysimääräisenä täytäntöönpanona.

VII Ratkaisuehdotus

Kanteen tutkittavaksi ottamisesta esittämälläni varauksella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin

1) hyväksyy kanteen ja toteaa, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut tilinpäätöksistä annetun direktiivin 78/660/ETY ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetun direktiivin 83/349/ETY muuttamisesta niiden soveltamisalan osalta 8 päivänä marraskuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/605/ETY mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole toteuttanut säädetyssä määräajassa kyseisen direktiivin noudattamisen edellyttämiä toimenpiteitä;

2) velvoittaa Saksan liittotasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

17 — Tilinpäätöksen julkistamisesta annettu laki; Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen, BGBl. I, 1969, s. 1189 ja BGBl. I, 1970, s. 1113.