



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. června 2015*

„Žaloba na neplatnost — Směrnice 2013/34/EU — Povinnosti v oblasti účetních závěrek uložené některým formám podniků — Zásady subsidiarity a proporcionality — Povinnost uvést odůvodnění“

Ve věci C-508/13,

jejímž předmětem je žaloba na neplatnost na základě článku 263 SFEU, podaná dne 23. září 2013,

Estonská republika, zastoupená K. Kraavi-Käerdi, jako zmocněnkyní,

žalobkyně,

proti

Evropskému parlamentu, zastoupenému U. Rössleinem a M. Allikem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

Radě Evropské unie, zastoupené P. Mahnič Bruní a A. Stolfot, jako zmocněnkyněmi,

žalovaným,

podporovaným

Evropskou komisí, zastoupenou H. Støvlbækem a L. Naaber-Kivisoo, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: estonština.

Rozsudek

- 1 Svým návrhem se Estonská republika domáhá toho, aby Soudní dvůr zrušil částečně čl. 4 odst. 6 a 8 a v plném rozsahu čl. 6 odst. 3 a čl. 16 odst. 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Úř. věst. L 182, s. 19, dále jen „směrnice“).

Právní rámec

- 2 Body 4, 8, 10 a 55 směrnice uvádějí:

„(4) [...] Je třeba, aby právní předpisy Unie v oblasti účetnictví dosáhly odpovídající rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem podniků nebýt zbytečně zatěžovány požadavky na výkaznictví.

[...]

(8) Dále je nezbytné stanovit na úrovni Unie minimální rovnocenné právní požadavky na rozsah finančních informací, jež by měly podniky, které si vzájemně konkurují, zpřístupnit veřejnosti.

[...]

(10) Tato směrnice by měla zajistit, aby požadavky na malé podniky byly v celé Unii ve velké míře harmonizovány. Tato směrnice vychází ze zásady ‚zelenou malým a středním podnikům‘. S cílem vyhnout se nepřiměřené administrativní zátěži u těchto podniků by mělo být členským státům povoleno vyžadovat v příloze v účetní závěrce, kromě povinných údajů, pouze několik dalších údajů. V případě systému jediného ukládacího místa však mohou členské státy v některých případech vyžadovat uvádění omezeného počtu dalších informací, pokud tak výslovně stanoví vnitrostátní daňové právní předpisy a tyto informace jsou nezbytně nutné k výběru daní. Členské státy by měly mít možnost uložit středním a velkým podnikům požadavky, které jdou nad rámec minimálních požadavků této směrnice.

[...]

(55) Jelikož cílů této směrnice, totiž usnadnit přeshraniční investice a zlepšit srovnatelnost účetních závěrek a zpráv v rámci celé Unie a posílit důvěru veřejnosti v ně prostřednictvím zvýšeného a konsistentního uvádění konkrétních údajů, nemůže být uspokojivě dosaženo na úrovni členských států, a proto jich může být z důvodu rozsahu a účinků této směrnice lépe dosaženo na úrovni Unie, může Unie přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity stanovenou v článku 5 Smlouvy o Evropské unii. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku nepřekračuje tato směrnice rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů.“

- 3 Článek 4 odst. 5 až 8 této směrnice, nadepsaný „Obecná ustanovení“, stanoví:

„5. Členské státy mohou od jiných než malých podniků vyžadovat, aby v roční účetní závěrce uváděly i další informace než jen ty, které se požadují na základě této směrnice.

6. Odchylně od odstavce 5 mohou členské státy od malých podniků vyžadovat, aby v účetní závěrce připravily, uvedly a zveřejnily informace nad rámec požadavků této směrnice, pokud jsou tyto informace shromažďovány v rámci systému jediného ukládacího místa informací a požadavek uvádění těchto informací je za výhradním účelem výběru daní stanoven ve vnitrostátním daňovém právu. [...]

7. Členské státy při provedení této směrnice a při zavedení nových požadavků v souladu s odstavcem 6 ve vnitrostátním právu sdělí Komisi veškeré další informace, které požadují v souladu s odstavcem 6.

8. Členské státy, které k ukládání a zveřejňování ročních účetních závěrek používají elektronická řešení, zajistí, aby od malých podniků nebylo podle kapitoly 7 vyžadováno zveřejňování dalších informací požadovaných vnitrostátním daňovým právem podle odstavce 6.“

4 Článek 6 odst. 1 a 3 směrnice uvedené směrnice, nadepsaný „Obecné zásady účetního výkaznictví“, stanoví:

„1. Položky v ročních a konsolidovaných účetních závěrkách se zachycují a oceňují v souladu s těmito obecnými zásadami:

[...]

h) položky zachycené ve výsledovce a v rozvaze se zaúčtovávají a vykazují s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání;

[...]

3. Členské státy mohou podniky osvobodit od požadavků odst. 1 písm. h).“

5 Článek 16 odst. 3 téže směrnice, nadepsaný „Obsah přílohy v účetní závěrce vztahující se na všechny podniky“, stanoví:

„Členské státy nevyžadují od malých podniků uvádění informací nad rámec toho, co je vyžadováno nebo povoleno podle tohoto článku.“

Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

6 Estonská republika navrhuje, aby Soudní dvůr:

— zrušil následující ustanovení směrnice:

— článek 4 odst. 6 v rozsahu, v němž podmiňuje možnost členských států uplatňovat vůči malým podnikům požadavky na účetní výkaznictví, které jdou nad rámec požadavků směrnice tím, že tento požadavek „je za výhradním účelem výběru daní stanoven ve vnitrostátním daňovém právu“;

— článek 4 odst. 8 v rozsahu, v němž odkazuje na podmínku, že požadavek na další informace je „za výhradním účelem výběru daní stanoven ve vnitrostátním daňovém právu“, která je uvedena v čl. 4 odst. 6;

— článek 6 odst. 3 a

— článek 16 odst. 3;

— podpůrně, v případě, že by Soudní dvůr měl za to, že tento návrh na částečné zrušení je nepřijatelný, zrušil směrnici v plném rozsahu a

— uložil Evropskému parlamentu a Radě Evropské unie náhradu nákladů řízení.

7 Parlament a Rada navrhují, aby Soudní dvůr:

— zamítl žalobu a

— uložil Estonské republice náhradu nákladů řízení.

8 V souladu s čl. 131 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora bylo Evropské komisi povoleno vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání Parlamentu a Rady.

K žalobě

K přípustnosti

Argumentace účastníků řízení

9 Parlament a Rada tvrdí, že návrh na částečné zrušení směrnice je nepřijatelný, neboť ta z jejích ustanovení, jejichž zrušení Estonská republika navrhuje, jsou neoddělitelná od jejích ostatních ustanovení.

10 Estonská republika má naproti tomu za to, že zrušení jen napadených ustanovení by nemělo vliv na podstatu směrnice. Částečný návrh na zrušení je tedy podle jejího názoru přijatelný.

Závěry Soudního dvora

11 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že částečné zrušení unijního aktu je možné pouze v případě, že jsou části, jejichž zrušení je požadováno, oddělitelné od zbývajících částí aktu (viz zejména rozsudky Komise v. Rada, C-29/99, EU:C:2002:734, bod 45, jakož i Komise v. Parlament a Rada, C-427/12, EU:C:2014:170, bod 16).

12 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že tento požadavek oddělitelnosti není splněn, jestliže částečné zrušení aktu způsobí změnu jeho podstaty (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Polsko, C-504/09 P, EU:C:2012:178, bod 98 a citovaná judikatura).

13 Z bodů 4, 8 a 10 odůvodnění směrnice v projednávaném případě vyplývá, že unijní právní předpisy, kterými je provedena harmonizace účetnictví, musí zavést odpovídající rovnováhu mezi protichůdnými požadavky uživatelů účetního výkaznictví a jeho vyhotovitelů, jimiž jsou podniky, a zohlednit zvláštní zátěž, kterou pro malé podniky představuje vyhotovování těchto výkazů.

14 Unijní normotvůrce tak přijetím směrnice měl v úmyslu dosáhnout dvojí rovnováhy, a sice mezi podniky a uživateli účetního výkaznictví a zároveň mezi velkými a malými podniky, přičemž malé podniky nesou relativně větší administrativní zátěž než velké, jestliže jak malé, tak velké podniky musí ve všech ohledech splnit stejné požadavky.

- 15 Napadená ustanovení přitom u velkých podniků omezují rozhodovací prostor ponechaný členským státům pro zvýšení uvedené administrativní zátěže a u malých podniků stanoví odchylku od harmonizace, pokud jde o obecnou zásadu účetního výkaznictví. Jedná se proto o ustanovení, která významně přispívají k dosažení rovnováhy sledované unijním normotvůrcem, jež je uvedena v bodě 14 tohoto rozsudku.
- 16 Z toho vyplývá, že případné zrušení napadených ustanovení by muselo mít vliv na podstatu směrnice, a že proto nelze na uvedená ustanovení nahlížet, jako na ustanovení oddělitelná od legislativního rámce, který stanoví.
- 17 Žaloba Estonské republiky je tudíž přípustná jen v rozsahu, v němž zní na zrušení směrnice v plném rozsahu.

K legalitě napadené směrnice

- 18 Na podporu svého návrhu na zrušení směrnice Estonská republika uplatňuje tři žalobní důvody vycházející z porušení zásady proporcionality, zásady subsidiarity a povinnosti uvést odůvodnění.

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení zásady proporcionality

– Argumentace účastníků řízení

- 19 Estonská republika nejprve tvrdí, že ustanovení omezující možnost členských států odchýlit se od zákazu zatěžovat malé podniky dalšími požadavky obsaženého v čl. 4 odst. 6 a 8 a čl. 16 odst. 3 směrnice nezavádějí opatření přiměřená oběma cílům sledovaným směrnicí a nejsou nejméně omezujícími opatřeními k dosažení těchto cílů.
- 20 Pokud jde o první cíl, a sice zvýšení jasnosti účetních závěrek podniků na vnitřním trhu a zlepšení jejich srovnatelnosti, tento členský stát tvrdí, že jeho vnitrostátní pravidla byla vypracována na základě modelu mezinárodních norem týkajících se účetního výkaznictví, které vyžadují další informace kromě těch, jež jsou stanoveny ve směrnici. Má za to, že Komise se dopustila nesprávného posouzení, pokud jde o kritéria zvolená ve fázi analýzy dopadu, jelikož se opřela především o kvantitativní ukazatele týkající se počtu malých podniků místo toho, aby se opřela o kvalitativní ukazatele, jako je část obratu uvedených podniků ve vnitrostátním hospodářství. Tvrdí, že v Estonsku však malé podniky přispívají k obratu všech podniků více než v jiných členských státech. Má proto za to, že čl. 4 odst. 6 a 8 a čl. 16 odst. 3 této směrnice jsou v rozporu s článkem 5 protokolu (č. 2) o používání zásad subsidiarity a proporcionality, který je přílohou Smlouvy o EU a Smlouvy o FEU (dále jen „protokol č. 2“).
- 21 Pokud jde o druhý cíl směrnice (omezení požadavků na výkaznictví zadaných malým podnikům), Estonská republika tvrdí, že provádění čl. 4 odst. 6 a 8 a čl. 16 odst. 3 této směrnice nepovede k takovému omezení, nýbrž povede jen k přesunutí tohoto požadavku, jelikož informace, které již nemusí být uvedeny v účetních závěrkách, budou nadále vyžadovány některými vnitrostátními orgány. Tento členský stát uvádí, že již provádí vnitrostátní politiku snižování administrativní zátěže podniků prostřednictvím systému elektronického podávání oznámení takzvaného „one-stop-shop“.
- 22 Co dále týče kombinovaných ustanovení čl. 6 odst. 1 písm. h) a čl. 6 odst. 3 směrnice, která umožňují členským státům osvobodit podniky od povinnosti dodržovat účetní zásadu „přednost obsahu před formou“, Estonská republika tvrdí, že takové osvobození, které se odchyluje od zásady „věrného a poctivého obrazu“, je v rozporu s cílem zlepšit srovnatelnost účetních závěrek podniků a zvýšit jejich jasnost.

- 23 Estonská republika konečně obecně tvrdí, že byla porušena zásada proporcionality, jelikož unijní normotvůrce nezohlednil její zvláštní situaci členského státu, který dosáhl pokroku v oblasti elektronické správy nebo také z důvodu možnosti použít mezinárodní účetní standardy stanovené nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002/ES ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úř. věst. L 243, s. 1; Zvl. vyd. 13/29, s. 609).
- 24 Pokud jde o ustanovení omezující možnosti uložit malým podnikům další povinnosti, Parlament a Rada naopak uvádějí, že rozhodnutí unijního normotvůrce rozlišit požadavky kladené na účetní závěrky podniků podle jejich velikosti je politickou volbou založenou na objektivních kritériích a učiněnou po zvážení všech dotčených zájmů. Zásada proporcionality podle nich vyžaduje, aby tato volba byla přiměřeným opatřením ve vztahu k objektivním cílům sledovaným směrnicí na úrovni Unie a v žádném případě ve vztahu ke zvláštní situaci členského státu. Tyto orgány rovněž tvrdí, že takové opatření je nezbytné k dosažení těchto cílů, a naopak by bylo nepřiměřené uložit malým podnikům i velkým podnikům stejné povinnosti. Rada dodává, že pokud by bylo možné se odchýlit od zákazu uložit malým podnikům další povinnosti za jiným účelem než výběrem daní, vedlo by to k nadbytečné právní úpravě.
- 25 Pokud jde o možnost členských států dovolit podnikům odchýlit se od zásady „přednosti obsahu před formou“, Parlament připomíná, že se jedná o méně omezující opatření než její uplatnění na všechny podniky, a tudíž o menší harmonizaci, jejíž nepřiměřenost Estonská republika neprokázala.
- 26 Komise tvrdí, že kritika Estonské republiky namířená proti její analýze dopadu není opodstatněná, neboť tuto analýzu náležitým postupem vypracoval externí smluvní partner poté, co konzultoval příslušný výbor a zohlednil situaci jak Unie, tak každého z členských států.
- 27 Parlament a Rada tvrdí – stále ve věci analýzy dopadu poskytnuté Komisí – že v každém případě je dovolávání se článku 5 protokolu č. 2 Estonskou republikou neúčinné, jelikož toto ustanovení se nepoužije na postup vypracovávání směrnic, nýbrž se uplatní na postup vypracovávání návrhů právních předpisů a nemá závaznou hodnotu, co se týče způsobu, jakým unijní normotvůrce musí zhodnotit slučitelnost právního předpisu se zásadou proporcionality.

– Závěry Soudního dvora

- 28 Úvodem je třeba připomenout, že zásada proporcionality, která je součástí obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby prostředky zavedené určitým ustanovením byly způsobilé k uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovaly meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení [viz zejména rozsudky *British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, bod 122, jakož i *Digital Rights Ireland a další*, C-293/12 a C-594/12, EU:C:2014:238, bod 46 a citovaná judikatura].
- 29 Pokud jde o soudní přezkum podmínek uvedených v předchozím bodě, je třeba přiznat unijnímu normotvůrci širokou posuzovací pravomoc v takové oblasti, jako je oblast, o kterou se jedná v projednávaném případě, jež předpokládá jeho volby jak politické, tak ekonomické či sociální povahy a v níž má provést komplexní posouzení. Legalita takového opatření může být tudíž dotčena pouze jeho zjevnou nepřiměřeností ve vztahu k cíli, který hodlá příslušný orgán sledovat [viz rozsudky *British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123 a *Vodafone a další*, C-58/08, EU:C:2010:321, bod 52 a citovaná judikatura].
- 30 Pokud jde o cíl sledovaný směrnicí, je třeba uvést – jak vyplývá zejména z jejích článků 4, 6 a 16, jakož i z jejích bodů 8, 10, 38 a 55 odůvodnění – že tímto cílem je stanovit harmonizovaná pravidla týkající se účetního výkaznictví, které má být zpřístupněno veřejnosti za účelem zlepšení srovnatelnosti ročních účetních závěrek podniků v celé Unii a zabránit tomu, aby uplatňování těchto pravidel zatěžovalo malé podniky, a to stanovením určitých výjimek pro tyto podniky.

- 31 Unijní normotvůrce za tímto účelem upravil zejména dva druhy opatření, jejichž soulad se zásadou proporcionality Estonská republika zpochybňuje.
- 32 Článek 4 odst. 6 a 8 a čl. 16 odst. 3 směrnice stanoví meze možností ponechaných členským státům vyžadovat od malých podniků, aby do svých rozvah, výsledovek a příloh zahrnuly další povinnosti než ty, které harmonizovaným způsobem stanoví směrnice. Směrnice v tomto ohledu v zásadě zakazuje, aby členské státy kladly na tyto podniky takové další požadavky, a pokud se od tohoto zákazu odchyluje, činí tak současnou úpravou výjimek, stanoví u nich přesné meze. K těmto mezím patří požadavek stanovený v jejím čl. 4 odst. 6, aby další povinnosti uložené členským státem již byly za výhradním účelem výběru daní stanoveny ve vnitrostátním daňovém právu.
- 33 Unijní normotvůrce stanovením takové meze založené na objektivních kritériích v podstatě chtěl, aby malé podniky mimo plnění informačních povinností stanovených směrnicí a oznamovacích povinností stanovených ve vnitrostátním daňovém právu nebyly povinny poskytovat účetní dokumenty a informace.
- 34 Mez této povahy je zjevně způsobilá k dosažení cílů sledovaných směrnicí, a sice cíle omezit zvyšování administrativní zátěže malých podniků.
- 35 Estonská republika kromě toho neprokazuje, proč unijní normotvůrce stanovením této meze přijal opatření, které by překračovalo rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, zejména tím, že by zjevně mělo nadměrný dopad na zájem uživatelů účetních závěrek v poměru k pozitivním účinkům, které lze očekávat v oblasti administrativní zátěže malých podniků.
- 36 Dále čl. 6 odst. 3 směrnice umožňuje členským státům osvobodit podniky při vypracovávání jejich účetních závěrek od dodržování účetní zásady „přednosti obsahu před formou“. Tato možnost je odůvodněna zvláště skutečností, že účetní je méně administrativně zatížen, když se může omezit jen na identifikaci právní formy určité transakce spíše než identifikovat její obchodní podstatu.
- 37 Pokud jde však o tuto možnost, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že Estonská republika uvedla – což měla s ohledem na přezkum vykonávaný Soudním dvorem a připomenutý v bodě 29 tohoto rozsudku učinit – ve svém žalobním důvodu dostatečné informace umožňující prokázat zjevnou nepřiměřenost opatření přijatých unijním normotvůrcem ve vztahu k cíli sledovanému směrnicí zlepšit srovnatelnost účetních závěrek podniků a zvýšit jejich jasnost.
- 38 Z rozboru opatření uvedených v bodech 32 a 36 tohoto rozsudku tudíž nevyplývá, že unijní normotvůrce jejich přijetím zjevně překročil meze své posuzovací pravomoci.
- 39 Konečně pokud jde o argument Estonské republiky, že nebyla dodržena zásada proporcionality, jelikož unijní normotvůrce nezohlednil její zvláštní situaci coby členského státu, který dosáhl pokroku v oblasti elektronické správy, je třeba uvést, že směrnice 2013/34 má dopad ve všech členských státech a předpokládá, že bude zajištěna rovnováha mezi jednotlivými dotčenými zájmy s ohledem na cíle sledované touto směrnicí. Nelze tudíž mít za to, že hledání takové rovnováhy, které zohledňuje nikoli zvláštní situaci jednoho členského státu, ale situaci všech členských států Unie, je v rozporu se zásadou proporcionality.
- 40 Z výše uvedeného vyplývá, že první žalobní důvod vycházející z porušení zásady proporcionality musí být zamítnut.

Ke druhému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení zásady subsidiarity

– Argumentace účastníků řízení

- 41 Estonská republika tvrdí, že unijní normotvůrce porušil zásadu subsidiarity, neboť zaprvé pokud bylo opatření na úrovni Unie nezbytné k zajištění srovnatelnosti účetních závěrek podniků, směrnice nezavádí toto opatření vhodným způsobem, zadruhé cíle snížit administrativní zátěž malých podniků mohlo být lépe dosaženo na úrovni členských států, zatřetí v dokumentech přiložených k návrhu směrnice chybí zevrubná informace zhodnocující dodržení zásady subsidiarity upravená v protokolu č. 2, začtvrté odůvodnění směrnice z hlediska zásady subsidiarity mělo být provedeno u každého z jejích ustanovení a zapáté nebyla zohledněna zvláštní situace každého z členských států z hlediska zásady subsidiarity.
- 42 Parlament a Rada tvrdí zaprvé, že unijní normotvůrce se zabýval návrhem směrnice z hlediska zásady subsidiarity dostatečně na to, aby mohl dospět k závěru, že opatření na úrovni Unie bylo nutné, zadruhé že situace konkrétního členského státu bez ohledu na jeho pokrok při dosahování specifického cíle, nemůže být překážkou nutnosti přijmout unijní opatření k dosažení jednotlivých cílů v celé Unii, zatřetí že povinnost uvést odůvodnění právních předpisů z hlediska subsidiarity se neposuzuje samostatně u každého ustanovení, nýbrž se jedná o obecné posouzení a začtvrté že z této zásady nevyplývá povinnost individuálně zohlednit zvláštní zájmy každého členského státu, která by zpochybnila samotný způsob harmonizace.
- 43 Komise má za to, že Estonská republika neprokázala – což měla učinit vzhledem k povaze přezkumu prováděného Soudním dvorem – že unijní normotvůrce se dopustil zjevně nesprávného posouzení při provádění zásady subsidiarity.

– Závěry Soudního dvora

- 44 Je třeba připomenout, že zásada subsidiarity je zakotvena v čl. 5 odst. 3 SEU, podle kterého Unie jedná v oblastech, které nespádají do její výlučné pravomoci, pouze tehdy a do té míry, pokud sledovaných cílů nemůže být dosaženo uspokojivě na úrovni členských států, a proto jich z důvodu jejich rozsahu či účinků může být lépe dosaženo na úrovni Unie. Protokol č. 2 stanoví kromě toho ve svém odstavci 5 pokyny k určení, zda jsou tyto podmínky splněny (rozsudek Lucembursko v. Parlament a Rada, C-176/09, EU:C:2011:290, bod 76 a citovaná judikatura).
- 45 Pokud jde o oblast – v tomto případě zlepšení podmínek svobody usazování – která nepatří k těm, v nichž má Unie výlučnou pravomoc, je třeba ověřit, zda by mohlo být cíle zamýšleného opatření lépe dosaženo na úrovni Unie [viz rozsudek British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, bod 180].
- 46 V tomto ohledu je třeba uvést – jak bylo uvedeno v bodech 13 a 14 tohoto rozsudku – že směrnice sleduje dvojí cíl spočívající nejen v harmonizaci účetních závěrek podniků v Unii, aby uživatelé účetního výkaznictví měli k dispozici srovnatelné údaje, nýbrž také to, aby k harmonizaci došlo za současného zohlednění, prostřednictvím zvláštního režimu, který je rovněž ve velké míře harmonizován, zvláštní situace malých podniků, pro které by uplatňování účetních požadavků stanovených pro střední a velké podniky představovalo nadměrnou administrativní zátěž.
- 47 I kdyby přitom – jak tvrdí Estonská republika – druhého z těchto dvou cílů mohlo být lépe dosaženo opatřením na úrovni členských států, nic to nemění na tom, že sledování takového cíle na takové úrovni by mohlo zakonzervovat, ne-li vyvolat situace, v nichž by některé členské státy snížily administrativní zátěž malých podniků více nebo jinak než jiné členské státy, což by bylo přesným opakem prvního cíle směrnice, a sice stanovit minimální rovnocenné právní požadavky na účetnictví podniků, které si vzájemně konkurují.

- 48 Ze vzájemné závislosti mezi oběma cíli sledovanými směrnicí vyplývá, že unijní normotvůrce mohl mít legitimně za to, že jeho opatření mělo zahrnovat zavedení zvláštního režimu malých podniků a že z důvodu této vzájemné závislosti mohlo být tohoto dvojího cíle lépe dosaženo na úrovni Unie (v tomto smyslu viz rozsudek Vodafone a další, C-58/08, EU:C:2010:321, bod 78).
- 49 Směrnice proto nebyla přijata v rozporu se zásadou subsidiarity.
- 50 Argumentace Estonské republiky týkající se skutečnosti, že unijní normotvůrce se údajně nedostatečně ujistil o dodržení zásady subsidiarity před přijetím svého opatření, nemůže tento závěr vyvrátit.
- 51 Estonská republika v tomto ohledu nemůže s úspěchem tvrdit, že dodržení zásady subsidiarity mělo být ověřeno nikoli ve vztahu k celé směrnici, nýbrž samostatně u každého z jejích ustanovení. Takové tvrzení je totiž v každém případě součástí kritiky odůvodnění napadeného aktu a bude posouzeno v rámci třetího žalobního důvodu.
- 52 Pokud Estonská republika konečně tvrdí, že unijní normotvůrce nedostatečně zohlednil situaci každého z členských států, a tudíž její situaci, taková argumentace nemůže být přijata.
- 53 Cílem zásady subsidiarity není totiž omezit pravomoc Unie v závislosti na situaci určitého členského státu posuzovaného individuálně, nýbrž tato zásada vyžaduje jen to, aby zamýšlené opatření mohlo být z důvodu jeho rozměrů a účinků lépe provedeno na úrovni Unie s ohledem na její cíle uvedené v článku 3 SEU a zvláštní ustanovení v jednotlivých oblastech, zejména s ohledem na jednotlivé svobody, jako je svoboda usazování, zakotvenými ve Smlouvách.
- 54 Z toho vyplývá, že uplatnění zásady subsidiarity nemůže způsobit neplatnost unijního aktu z důvodu zvláštní situace členského státu, byť i státu, který dosáhl většího pokroku ve vztahu k cíli sledovanému unijním normotvůrcem než ostatní, pokud tento – jako v projednávaném případě – měl na základě podrobných údajů, aniž se dopustil nesprávného posouzení, za to, že obecnému zájmu Unie může lépe sloužit opatření na její úrovni.
- 55 Z výše uvedeného vyplývá, že druhý žalobní důvod, vycházející z porušení zásady subsidiarity musí být zamítnut.

Ke třetímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení povinnosti uvést odůvodnění

– Argumentace účastníků řízení

- 56 Estonská republika tvrdí, že unijní normotvůrce neuvedl dostatečné právní a skutkové důvody omezení – upravených v čl. 4 odst. 6 a 8 a čl. 16 odst. 3 směrnice – možnosti vyžadovat od malých podniků další účetní údaje kromě těch, které stanoví směrnice a že normotvůrce měl podrobněji odůvodnit možnost odchýlit se od účetní zásady „přednosti obsahu před formu“, kterou ponechal členským státům.
- 57 Podle Parlamentu, Rady, jakož i Komise je směrnice dostatečně odůvodněna z hlediska požadavků článku 296 SFEU. V tomto ohledu tyto orgány zejména tvrdí, že unijní normotvůrce není povinen zvláště odůvodnit každou technickou volbu, kterou provede.

– Závěry Soudního dvora

- 58 Je třeba připomenout, že z odůvodnění požadovaného článkem 296 SFEU musí sice jasné a jednoznačně vyplývat úvahy unijního orgánu, jenž dotčený akt vydal, tak aby se zúčastněné osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, a Soudní dvůr mohl provést přezkum, nicméně není potřeba, aby toto odůvodnění uvádělo veškeré relevantní skutkové nebo právní okolnosti (viz zejména rozsudek Komise v. Rada, C-122/94, EU:C:1996:68, bod 29).
- 59 Konkrétně nelze vyžadovat, aby toto odůvodnění konkrétně uvádělo jednotlivé skutkové okolnosti, na jejichž podkladě byla směrnice přijata a které jsou často velmi početné a složité, nebo *a fortiori*, aby obsahovalo jejich více či méně úplné vyhodnocení (obdobně viz rozsudek Itálie v. Rada a Komise, C-100/99, EU:C:2001:383, bod 63).
- 60 Pokud tudíž z napadeného aktu vyplývá podstata cíle sledovaného orgánem, bylo by zbytečné požadovat zvláštní odůvodnění pro každou technickou volbu, kterou tento orgán provedl (viz zejména rozsudek Itálie v. Rada a Komise, C-100/99, EU:C:2001:383, bod 64).
- 61 Z judikatury Soudního dvora kromě toho vyplývá, že splnění povinnosti uvést odůvodnění musí být posuzováno nejen s ohledem na znění napadeného aktu, ale rovněž s ohledem na jeho kontext a okolnosti daného případu, a zvláště s ohledem na zájem, jenž osoby, kterým je akt určen nebo jiné osoby bezprostředně o osobně dotčené aktem, mohou mít na uvedení odůvodnění (rozsudek VBA v. Florimex a další, C-265/97 P, EU:C:2000:170, bod 93).
- 62 V tomto ohledu je přitom třeba zdůraznit, že Estonská republika se za podmínek stanovených ve Smlouvě o FEU účastnila legislativního postupu, jenž vedl k přijetí směrnice, která je jí určena stejně jako jiným členským státům zastoupeným v Radě na základě článku 55 uvedené směrnice. Nemůže se tudíž v žádném případě s úspěchem dovolávat skutečnosti, že Parlament a Rada, jež směrnici přijaly, jí neumožnily seznámit se s důvody, které vedly k volbám opatření, které zamýšlely provést.
- 63 Pokud jde o otázku, zda unijní normotvůrce umožnil Soudnímu dvoru vykonat svou úlohu přezkumu legality těchto voleb, je třeba konstatovat, že nelze mít za to, že normotvůrce tak neučinil vzhledem k dostatečným informacím o skutkových a právních okolnostech, které směrnice obsahuje a jež jsou připomenuty v bodech 2 a 3 tohoto rozsudku.
- 64 Z toho vyplývá, že třetí žalobní důvod, vycházející z porušení povinnosti uvést odůvodnění musí být zamítnut.
- 65 Z výše uvedených úvah vyplývá, že nelze vyhovět žádnému z důvodů uplatňovaných Estonskou republikou na podporu své žaloby, a proto musí být tato žaloba zamítnuta.

K nákladům řízení

- 66 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Parlament a Rada požadovaly uložení náhrady nákladů řízení Estonské republiky a Estonská republika neměla úspěch ve věci, je namísto jí uložit náhradu nákladů řízení. Podle čl. 140 odst. 1 uvedeného nařízení ponese Komise, která je vedlejší účastnicí tohoto řízení, vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Estonské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**

3) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení.

Podpisy.