



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. juni 2015 *

»Annulationsøgsmål — direktiv 2013/34/EU — forpligtelser vedrørende regnskaber for visse virksomhedsformer — nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet — begrundelsespligt«

I sag C-508/13,

angående et annulationsøgsmål i henhold til artikel 263 TEUF, anlagt den 23. september 2013,

Republikken Estland ved K. Kraavi-Käerdi, som befuldmægtiget,

sagsøger,

mod

Europa-Parlamentet ved U. Rösslein og M. Allik, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

Rådet for Den Europæiske Union ved P. Mahnič Bruni og A. Stolfot, som befuldmægtigede,

sagsøgte,

støttet af:

Europa-Kommissionen ved H. Støvlbæk og L. Naaber-Kivisoo, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: estisk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Republikken Estland har i stævningen nedlagt påstand om delvis annullation af artikel 4, stk. 6 og 8, og annullation i sin helhed af artikel 6, stk. 3, og artikel 16, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og tilhørende beretninger for visse virksomhedsformer, om ændring af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF og om ophævelse af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182, s. 19, herefter »direktivet«).

Retsforskrifter

- 2 4., 8., 10. og 55. betragtning til direktivet har følgende ordlyd:

»(4) [...] Unionens regnskabslovgivning skal ramme en passende balance mellem på den ene side interesserne hos modtagerne af regnskaberne og på den anden side virksomhedernes interesse i ikke at blive belastet af indberetningskrav i urimeligt omfang.

[...]

(8) Det er desuden nødvendigt, at der fastsættes ensartede minimumsregler på EU-plan med hensyn til omfanget af de finansielle oplysninger, som skal bringes til offentlighedens kundskab af konkurrerende virksomheder.

[...]

(10) Dette direktiv bør sikre, at kravene til små virksomheder i vidt omfang harmoniseres i hele Unionen. Dette direktiv er baseret på princippet »tænk småt først«. For at undgå at pålægge disse virksomheder uforholdsmæssige administrative byrder bør medlemsstaterne kun have mulighed for at stille krav om få oplysninger i form af noter, der supplerer de obligatoriske noter. Hvor der er tale om et fælles indsendelsessystem, kan medlemsstaterne imidlertid i visse tilfælde kræve et begrænset antal supplerende oplysninger, såfremt der i deres nationale skattelovgivning udtrykkeligt stilles krav herom, og såfremt disse oplysninger er strengt nødvendige af hensyn til skatteinddrivelsen. Det bør være muligt for medlemsstaterne at pålægge mellemstore og store virksomheder krav, der går ud over de minimumskrav, der er foreskrevet i dette direktiv.

[...]

(55) Målene for dette direktiv, nemlig at lette grænseoverskridende investeringer og forbedre sammenligneligheden i hele Unionen samt styrke offentlighedens tillid til regnskaber og beretninger gennem forbedrede og ensartede specifikke oplysninger, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne og kan derfor på grund af direktivets omfang og virkninger bedre nås på EU-plan; Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.«

3 Dette direktivs artikel 4, stk. 5-8, som har overskriften »Almindelige bestemmelser«, fastsætter følgende:

»5. Medlemsstaterne kan kræve, at andre virksomheder end små virksomheder i årsregnskabet skal give oplysninger ud over, hvad der kræves oplyst i henhold til dette direktiv.

6. Uanset stk. 5 kan medlemsstaterne kræve, at små virksomheder udarbejder og offentliggør oplysninger i regnskabet, der går ud over, hvad der kræves i dette direktiv, under forudsætning af at disse oplysninger er indhentet under et fælles indsendelsessystem, og at oplysningskravet er fastsat i den nationale skattelovgivning udelukkende af hensyn til skatteinddrivelsen. [...]

7. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen de eventuelle yderligere oplysninger, de har krævet i henhold til stk. 6, ved gennemførelsen af dette direktiv, og når de indfører nye krav i henhold til stk. 6 i den nationale lovgivning.

8. Medlemsstater, der anvender elektroniske systemer til indsendelse og offentliggørelse af årsregnskaber, sikrer, at der ikke stilles krav til små virksomheder om offentliggørelse i overensstemmelse med kapitel 7 af supplerende oplysninger i medfør af national skattelovgivning som omhandlet i stk. 6.«

4 Det nævnte direktivs artikel 6, stk. 1 og 3, som har overskriften »Almindelige principper for regnskabsaflæggelse«, bestemmer følgende:

»1. Poster, som præsenteres i årsregnskabet og det konsoliderede regnskab, indregnes og måles i overensstemmelse med følgende almindelige principper:

[...]

h) poster i resultatopgørelse og balance opgøres og præsenteres under hensyntagen til substansen i de pågældende transaktioner eller forhold

[...]

3. Medlemsstaterne kan undtage virksomheder fra kravene i stk. 1, litra h).«

5 Samme direktivs artikel 16, stk. 3, som har overskriften »Indholdet af noterne til årsregnskabet vedrørende alle virksomheder«, er affattet således:

»Medlemsstaterne må ikke kræve oplysninger for små virksomheder ud over, hvad der kræves eller tillades i denne artikel.«

Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

6 Republikken Estland har nedlagt følgende påstande for Domstolen:

— Principalt annulleres de følgende bestemmelser i direktivet:

— artikel 4, stk. 6, for så vidt som denne bestemmelse gør medlemsstaternes mulighed for at pålægge små virksomheder regnskabsmæssige oplysningskrav, der går ud over direktivets krav, betinget af, at dette krav er »fastsat i den nationale skattelovgivning udelukkende af hensyn til skatteinddrivelsen«

- artikel 4, stk. 8, derved, at denne bestemmelse henviser til den i artikel 4, stk. 6, anførte betingelse om, at kravet om yderligere oplysninger er »fastsat i den nationale skattelovgivning udelukkende af hensyn til skatteinddrivelsen«
 - artikel 6, stk. 3
 - artikel 16, stk. 3.
 - Subsidiært, for det tilfælde, at Domstolen måtte fastslå, at denne påstand om delvis annullation ikke kan antages til realitetsbehandling, annulleres direktivet i sin helhed.
 - Europa-Parlamentet og Rådet for Den Europæiske Union tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 7 Parlamentet og Rådet har nedlagt følgende påstande for Domstolen:
- Frifindelse.
 - Republikken Estland tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 8 I henhold til artikel 131, stk. 2, i Domstolens procesreglement har Europa-Kommissionen fået tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Parlamentets og Rådets påstande.

Om søgsmålet

Om formaliteten

Parternes argumenter

- 9 Parlamentet og Rådet har gjort gældende, at påstanden om delvis annullation af direktivet skal afvises fra realitetsbehandling med den begrundelse, at de af direktivets bestemmelser, som Republikken Estland har påstået annulleret, ikke kan udskilles fra direktivets øvrige bestemmelser.
- 10 Republikken Estland er til gengæld af den opfattelse, at en annullation af alene de anfægtede bestemmelser ikke vil påvirke direktivets materielle indhold. Påstanden om delvis annullation kan derfor antages til realitetsbehandling.

Domstolens bemærkninger

- 11 Ifølge Domstolens faste praksis kan en EU-retsakt kun annulleres delvist, såfremt de elementer, der kræves annulleret, kan udskilles fra den øvrige retsakt (jf. bl.a. domme Kommissionen mod Rådet, C-29/99, EU:C:2002:734, præmis 45, og Kommissionen mod Parlamentet og Rådet, C-427/12, EU:C:2014:170, præmis 16).
- 12 Domstolen har gentagne gange fastslået, at dette krav om, at elementerne skal kunne udskilles, ikke er opfyldt, når en delvis annullation af en akt bevirker, at aktens materielle indhold ændres (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Polen, C-504/09 P, EU:C:2012:178, præmis 98 og den deri nævnte retspraksis).

- 13 Det fremgår i den foreliggende sag af fjerde, ottende og tiende betragtning til direktivet, at EU-lovgivningen om harmonisering af regnskabsføring dels skal oprette en passende balance mellem de modstridende krav fra brugerne af regnskabsaflæggelsen og dem, der har foretaget denne, dvs. virksomhederne, dels skal tage hensyn til den særlige byrde, som fremlæggelsen af disse oplysninger repræsenterer for de mindste virksomheder.
- 14 EU-lovgiver har således med vedtagelsen af direktivet i det væsentlige søgt at nå en dobbelt ligevægt både mellem virksomheder og brugere af regnskabsaflæggelse og mellem store og små virksomheder, idet disse sidstnævnte bærer en forholdsmæssigt større administrativ byrde end de førstnævnte, når de begge på alle punkter skal opfylde de samme krav.
- 15 De anfægtede bestemmelser begrænser imidlertid for nogens vedkommende det råderum, som medlemsstaterne er overladt til at forøge den nævnte administrative byrde, og fastsætter for andres vedkommende en undtagelse fra harmoniseringen hvad angår et almindeligt princip for regnskabsaflæggelse. Der er følgelig tale om bestemmelser, som udgør grundforudsætninger for opnåelsen af de af EU-lovgiver efterstræbte ligevægte, der er omtalt i denne doms præmis 14.
- 16 Det følger heraf, at en eventuel annullation af de anfægtede bestemmelser ikke kan andet end påvirke direktivets materielle indhold, og at disse bestemmelser som følge heraf ikke kan anses for at være udskillelige fra den lovgivningsmæssige ramme, som direktivet opstiller.
- 17 Følgelig kan Republikken Estlands søgsmål alene antages til realitetsbehandling, for så vidt som der er nedlagt påstand om, at direktivet annulleres i sin helhed.

Om det anfægtede direktivs lovlighed

- 18 Republikken Estland har til støtte for påstanden om annullation af direktivet påberåbt sig tre anbringender, med hvilke det gøres gældende, at der foreligger en tilsidesættelse af henholdsvis proportionalitetsprincippet, nærhedsprincippet og begrundelsespligten.

Det første anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet

– Parternes argumenter

- 19 Hvad for det første angår de i direktivets artikel 4, stk. 6 og 8, og artikel 16, stk. 3, indeholdte bestemmelser, der begrænser medlemsstaternes mulighed for at fravige forbuddet mod at pålægge små virksomheder supplerende krav, har Republikken Estland gjort gældende, at de ikke gennemfører passende foranstaltninger i forhold til de to formål, der forfølges med direktivet, og at de ikke udgør de for opfyldelsen af disse mål mindst indgribende foranstaltninger.
- 20 Med hensyn til det første mål – dvs. forbedringen af klarheden og sammenligneligheden af virksomhedernes regnskaber på det indre marked – har denne medlemsstat anført, at dens egne nationale regler er blevet udarbejdet efter modellen for de internationale standarder for regnskabsaflæggelse, hvilke standarder kræver supplerende oplysninger i forhold til dem, der er fastlagt af direktivet. Republikken Estland finder, at Kommissionen foretog en fejlagtig vurdering ved de kriterier, der anvendtes i forbindelse med konsekvensanalysen, idet denne analyse navnlig baserede sig på kvantitative indikatorer vedrørende antallet af små virksomheder, i stedet for at basere sig på kvalitative indikatorer som disse små virksomheders omsætnings andel i den nationale økonomi. I Estland bidrager de små virksomheder imidlertid kraftigere end i andre medlemsstater til omsætningen for samtlige virksomheder. Herved tilsidesætter artikel 4, stk. 6 og 8, og artikel 16,

stk. 3, i dette direktiv artikel 5 i protokol (nr. 2) om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, der er knyttet som bilag til EU-traktaten og EUF-traktaten (herefter »protokol nr. 2«).

- 21 Med hensyn til direktivets andet mål (begrænsning af de oplysningskrav, der påhviler de små virksomheder) har Republikken Estland gjort gældende, at gennemførelsen af direktivets artikel 4, stk. 6 og 8, og artikel 16, stk. 3, ikke vil føre til en sådan begrænsning, men alene til en flytning af dette krav, eftersom de oplysninger, som ikke længere vil skulle figurere i regnskaberne, fortsat vil blive afkrævet af visse nationale myndigheder. Denne medlemsstat har anført, at den allerede for sin del har gennemført en national politik til nedsættelse af den administrative byrde for virksomhederne ved hjælp af et elektronisk indberetningssystem kaldet »one stop shop«.
- 22 Hvad dernæst angår bestemmelsen i direktivets artikel 6, stk. 1, litra h), sammenholdt med bestemmelsen i artikel 6, stk. 3, der giver medlemsstaterne hjemmel til at fritage virksomheder for at overholde regnskabsprincippet om »indhold frem for formalia«, har Republikken Estland gjort gældende, at en sådan fritagelse – ved at fravige princippet om »et pålideligt billede« – er i modstrid med målet om forbedring af sammenligneligheden og klarheden af virksomhedernes regnskaber.
- 23 Endelig har Republikken Estland mere generelt gjort gældende, at proportionalitetsprincippet er blevet tilsidesat, eftersom EU-lovgiver ikke har taget hensyn til Estlands særlige situation som medlemsstat med en fremskudt stilling på området for elektronisk forvaltning, eller på grund af muligheden for at anvende de internationale regnskabsstandarder, der er fastsat i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (EFT L 243, s. 1).
- 24 Hvad angår de bestemmelser, der begrænser mulighederne for supplerende forpligtelser for de små virksomheder, har Parlamentet og Rådet heroverfor gjort gældende, at EU-lovgivers beslutning om at differentiere kravene til virksomhedernes regnskaber under hensyn til deres størrelse er et politisk valg baseret på objektive kriterier, der er truffet efter afvejning af samtlige de foreliggende interesser. Proportionalitetsprincippet kræver, at dette valg udgør en passende foranstaltning i forhold til de med direktivet forfulgte mål på EU- niveau, og under alle omstændigheder ikke i forhold til en medlemsstats særlige situation. Disse institutioner har ligeledes anført, at en sådan foranstaltning er nødvendig for at nå disse mål, og at det tværtimod ville være uforholdsmæssigt at pålægge de små virksomheder de samme forpligtelser som de store. Rådet har tilføjet, at såfremt undtagelsen fra forbuddet mod supplerende forpligtelser for de små virksomheder var åben for andre formål end skatteinddrivelsen, ville den føre til en overdreven regelfastsættelse.
- 25 Med hensyn til medlemsstaternes mulighed for at meddele virksomheder undtagelser fra princippet om »indhold frem for formalia« har Parlamentet bemærket, at der er tale om en mindre indgribende foranstaltning end dette princips anvendelse på alle virksomheder, og følgelig om en mindre harmonisering, hvis uforholdsmæssige karakter Republikken Estland ikke har godtgjort.
- 26 Kommissionen har anført, at Republikken Estlands kritik af dens konsekvensanalyse er ubegrundet, eftersom denne analyse er blevet gennemført efter en hensigtsmæssig procedure af en ekstern kontrahent, efter høring af det relevante udvalg og under hensyntagen til situationen for såvel EU som for hver af medlemsstaterne.
- 27 Parlamentet og Rådet har – stadig i forhold til Kommissionens konsekvensanalyse – gjort gældende, at Republikken Estlands påberåbelse af artikel 5 i protokol nr. 2 under alle omstændigheder er irrelevant, idet denne bestemmelse ikke finder anvendelse på udarbejdelsesproceduren for direktiver, men på udarbejdelsesproceduren for udkast til lovgivningsmæssige retsakter, og ikke er bindende med hensyn til den måde, hvorpå EU-lovgiver skal gå frem ved vurderingen af, hvorvidt en lovgivningsmæssig retsakt overholder proportionalitetsprincippet.

– Domstolens bemærkninger

- 28 Det bemærkes indledningsvis, at proportionalitetsprincippet, der hører til EU-retten almindelige grundsætninger, indeholder et krav om, at de foranstaltninger, som iværksættes med en bestemmelse, skal være egnede til at nå det tilsigtede mål og ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. bl.a. domme *British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 122, og *Digital Rights Ireland m.fl.*, C-293/12 og C-594/12, EU:C:2014:238, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 For så vidt angår domstolskontrollen med de betingelser, der er nævnt i den foregående præmis, må der indrømmes EU-lovgiver et vidt skøn inden for et område som det, der omhandles i den foreliggende sag, der for lovgiver involverer valg af politisk, økonomisk og social karakter, og hvor lovgiver skal foretage komplekse vurderinger. Heraf følger, at kun såfremt en foranstaltning på dette område er åbenbart uhensigtsmæssig i forhold til det mål, som vedkommende institution forfølger, vil en sådan foranstaltning kunne kendes ulovlig (jf. domme *British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 123, og *Vodafone m.fl.*, C-58/08, EU:C:2010:321, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Hvad angår det med direktivet forfulgte mål skal det bemærkes, at dette – som det bl.a. fremgår af direktivets artikel 4, 6 og 16 og af 8., 10., 38. og 55., betragtning til dette – tilsigter dels at fastsætte harmoniserede regler om de finansielle oplysninger, som skal bringes til offentlighedens kundskab for at forbedre sammenligneligheden af virksomhedernes årsregnskaber i hele EU, dels at undgå, at anvendelsen af disse regler udgør en byrde for de små virksomheder ved at fastlægge visse undtagelser for disse.
- 31 I det øjemed har EU-lovgiver bl.a. fastsat to typer foranstaltninger, hvis overholdelse af proportionalitetsprincippet Republikken Estland har bestridt.
- 32 For det første indeholder direktivets artikel 4, stk. 6 og 8, og artikel 16, stk. 3, rammerne for de muligheder, der er overladt medlemsstaterne til at kræve af de små virksomheder, at de i deres balancer, resultatopgørelser og noter indsætter forpligtelser, der går ud over dem, der er harmoniseret fastsat i direktivet. Direktivet forbyder i denne henseende principielt medlemsstaterne at pålægge disse virksomheder sådanne supplerende krav og fraviger kun dette forbud ved at undergive de undtagelser, som det fastsætter, præcise begrænsninger. Blandt disse begrænsninger optræder det i direktivets artikel 4, stk. 6, fastsatte krav om, at de af medlemsstaterne pålagte supplerende forpligtelser allerede er fastsat i den nationale skattelovgivning og er det udelukkende af hensyn til skatteinddrivelsen.
- 33 EU-lovgiver har ved at opstille en sådan begrænsning, der er baseret på objektive kriterier, i det væsentlige ønsket, at små virksomheder ikke skal være forpligtede til at fremskaffe regnskabsmæssige dokumenter eller oplysninger, der ligger ud over dels de i direktivet fastsatte oplysningskrav, dels de i de nationale skattelovgivninger fastsatte indberetningskrav.
- 34 En begrænsning af denne art er, oplagt, egnet til at gennemføre et af de med direktivet forfulgte mål, nemlig det at begrænse vægten af den administrative byrde for de små virksomheder.
- 35 Republikken Estland har i øvrigt ikke påvist, hvorledes EU-lovgiver ved at opstille denne begrænsning skulle have vedtaget en foranstaltning, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte mål, bl.a. derved, at den er til åbenbart uforholdsmæssig skade for regnskabsbrugernes interesse, henset til de påregnelige gavnlige virkninger af begrænsningen med hensyn til den administrative byrde for de små virksomheder.

- 36 For det andet giver direktivets artikel 6, stk. 3, medlemsstaterne mulighed for at fritage virksomheder for at overholde regnskabsprincippet om »indhold frem for formalia« ved udarbejdelsen af deres regnskaber. Denne mulighed skyldes navnlig det forhold, at den administrative byrde for en regnskabspligtig enhed lettes, såfremt det er muligt for denne at begrænse sig til at fremstille en transaktions retlige form fremfor dens forretningsmæssige indhold.
- 37 Hvad angår denne mulighed fremgår det imidlertid ikke af de for Domstolen forelagte sagsakter, at Republikken Estland – som det påhviler denne, henset til den domstolskontrol, der er henvist til i denne doms præmis 29 – har føjet tilstrækkelige oplysninger til sit anbringende, der gør det muligt at påvise, at de af EU-lovgiver vedtagne foranstaltninger er åbenbart uhensigtsmæssige i forhold til det mål om forbedring af sammenligneligheden og klarheden af virksomhedernes regnskaber, der forfølges med direktivet.
- 38 Det fremgår derfor ikke af analysen af de foranstaltninger, der er omtalt i denne doms præmis 32 og 36, at EU-lovgiver ved at vedtage disse åbenbart har overskredet grænserne for sine skønsbeføjelser.
- 39 Hvad endelig angår Republikken Estlands argument om, at proportionalitetsprincippet er blevet tilsidesat, eftersom EU-lovgiver ikke tog hensyn til Estlands særlige situation som medlemsstat med en fremskudt stilling på området for elektronisk forvaltning, skal det bemærkes, at direktiv 2013/34 har en indvirkning i alle medlemsstaterne og forudsætter, at der sikres en ligevægt mellem de forskellige foreliggende interesser, under hensyntagen til de med dette direktiv forfulgte mål. Følgelig kan efterstræbelsen af en sådan ligevægt, der ikke tager hensyn til én enkelt medlemsstats særlige situation, men situationen for samtlige EU's medlemsstater, ikke anses for at være i modstrid med proportionalitetsprincippet.
- 40 Det følger af det ovenstående, at det første anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet, skal forkastes.

Det andet anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af nærhedsprincippet

– Parternes argumenter

- 41 Republikken Estland har gjort gældende, at EU-lovgiver har tilsidesat nærhedsprincippet for det første derved, at selv om en handling på EU-niveau var nødvendig for at sikre sammenligneligheden af virksomhedernes regnskaber, gennemfører direktivet ikke denne handling på relevant vis. For det andet fordi målet om nedsættelse af den administrative byrde for de små virksomheder kunne være nået bedre på medlemsstatsniveau. For det tredje på grund af, at der i de til direktivudkastet knyttede oplysninger ikke forelå noget bedømmelsesskema vedrørende overholdelsen af nærhedsprincippet som fastsat i protokol nr. 2. For det fjerde fordi begrundelsen for direktivet i henhold til nærhedsprincippet burde være foretaget for hver af dets bestemmelser. For det femte fordi der ikke i henhold til nærhedsprincippet blev taget hensyn til den særlige situation for hver af medlemsstaterne.
- 42 Parlamentet og Rådet har gjort følgende gældende: for det første, at EU-lovgiver foretog en tilstrækkelig behandling af direktivudkastet i forhold til nærhedsprincippet for at konkludere, at en handling på EU-niveau var nødvendig. For det andet, at situationen for en særlig medlemsstat – uanset hvor fremskreden dennes opfyldelse af et specifikt mål måtte være – ikke kan stå i vejen for nødvendigheden af en EU-handling til opfyldelse af forskellige mål i hele EU. For det tredje, at begrundelsespligten vedrørende lovgivningsmæssige retsakter i forhold til nærhedsprincippet ikke skal vurderes for hver enkelt bestemmelse for sig, men at der er tale om en overvejelse af generel karakter. For det fjerde, at der ikke af dette princip følger en forpligtelse til at tage hensyn til hver medlemsstats særinteresser bedømt individuelt, hvilket ville rejse tvivl om selve harmoniseringsteknikken.

43 Kommissionen finder, at Republikken Estland ikke – som det påhviler denne, henset til karakteren af den kontrol, som Domstolen foretager – har godtgjort, at EU-lovgiver har foretaget et åbenbart urigtigt skøn ved anvendelsen af nærhedsprincippet.

– Domstolens bemærkninger

44 Det skal bemærkes, at nærhedsprincippet er fastsat i artikel 5, stk. 3, TEU, hvorefter Unionen på de områder, der ikke hører ind under dens enekompetence, kun handler hvis og i det omfang målene for den påtænkte handling ikke i tilstrækkelig grad kan opfyldes af medlemsstaterne på centralt, regionalt eller lokalt plan, men på grund af den påtænkte handlings omfang eller virkninger bedre kan nås på EU-plan. Med protokol nr. 2 indføres i øvrigt i artikel 5 retningslinjer for afgørelsen af, om disse betingelser er opfyldt (dom Luxembourg mod Parlamentet og Rådet, C-176/09, EU:C:2011:290, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

45 Hvor der er tale om et område, i den foreliggende sag forbedringen af betingelserne for etableringsfriheden, som ikke er blandt de områder, hvor Unionen har enekompetence, skal det undersøges, om målet med den påtænkte handling bedre kunne gennemføres på EU-plan (jf. dom British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 180).

46 Som angivet i denne doms præmis 13 og 14, forfølger direktivet i den forbindelse et dobbelt mål, der ikke blot består i at harmonisere EU's virksomheders regnskaber, for at brugerne af de finansielle oplysninger kan råde over sammenlignelige data, men tillige i – ved hjælp af en særordning, der også i vid udstrækning er harmoniseret – at gøre dette under hensyntagen til den særlige situation for de små virksomheder, i forhold til hvilke anvendelsen af de regnskabskrav, der er fastsat for mellemstore og store virksomheder, ville medføre en urimelig administrativ byrde.

47 Selv hvis det lægges til grund, at det andet af disse to mål, som hævdede af Republikken Estland, bedre kan nås ved en handling på medlemsstatsniveau, forholder det sig ikke desto mindre således, at forfølgelsen af dette mål på et sådant niveau ville kunne tænkes at forstærke, om ikke afføde, situationer, hvor visse medlemsstater vil foretage flere eller anderledes lettelser end andre af den administrative byrde for små virksomheder, hvilket således ville være i direkte modstrid med direktivets hovedformål, dvs. fastsættelse af ensartede minimumsregler for konkurrerende virksomheders regnskabsførelse.

48 Det følger af den indbyrdes afhængighed mellem de to med direktivet forfulgte mål, at EU-lovgiver med rimelighed kunne skønne, at dens handling skulle indeholde en særordning for de små virksomheder, og at dette dobbelte mål på grund af denne indbyrdes afhængighed bedre kunne opnås på EU-niveau (jf. i denne retning dom Vodafone m.fl., C-58/08, EU:C:2010:321, præmis 78).

49 Følgelig blev direktivet ikke vedtaget under tilsidesættelse af nærhedsprincippet.

50 Den af Republikken Estland fremførte argumentation om den angiveligt mangelfulde måde, hvorpå EU-lovgiver sikrede sig overholdelsen af nærhedsprincippet forud for iværksættelsen af sin handling, kan ikke afkræfte denne konklusion.

51 Republikken Estland kan i denne henseende ikke med føje hævde, at efterprøvelsen af nærhedsprincippets overholdelse ikke burde være foretaget for direktivet som helhed, men for hver af dets bestemmelser. Et sådant udsagn falder således under alle omstændigheder ind under kritikken af begrundelsen for den anfægtede retsakt og vil blive behandlet i forbindelse med det tredje anbringende.

52 Endelig kan Republikken Estlands argumentation om, at EU-lovgiver ikke tog tilstrækkeligt hensyn til hver af medlemsstaternes situation, og følgelig Estlands, ikke tages til følge.

- 53 Nærhedsprincippet har således ikke til formål at begrænse EU's kompetence ud fra situationen for en given individuelt bedømt medlemsstat, men stiller alene krav om, at den påtænkte handling på grund af sit omfang eller sine virkninger bedre kan gennemføres på EU-niveau, henset til Unionens mål, der er opregnet i artikel 3 TEU, og til de bestemmelser, der er særegne for de forskellige sagsområder, navnlig for de forskellige i traktaterne omhandlede friheder, såsom etableringsfriheden.
- 54 Det følger heraf, at nærhedsprincippet ikke kan bevirke, at en EU-retsakt bliver ugyldig på grund af en medlemsstats særlige situation, uanset om denne indtager en mere fremskudt stilling end andre i forhold til et af EU-lovgiver forfulgt mål, når sidstnævnte, som i den foreliggende sag, på grundlag af udførlige oplysninger og uden at foretage noget urigtigt skøn har vurderet, at EU's overordnede interesser kunne varetages bedre ved en handling på EU-niveau.
- 55 Det følger af de ovenstående betragtninger, at det andet anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af nærhedsprincippet, skal forkastes.

Det tredje anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af begrundelsespligten

– Parternes argumenter

- 56 Republikken Estland har gjort gældende, dels at EU-lovgiver ikke har givet en retligt og faktisk fyldestgørende begrundelse for de begrænsninger, som den – i direktivets artikel 4, stk. 6 og 8, og artikel 16, stk. 3 – har indført i muligheden for at afkræve de små virksomheder regnskabsoplysninger, der går ud over dem, der er fastsat i direktivet, dels at EU-lovgiver i højere grad burde have begrundet den mulighed, som den har overladt medlemsstaterne for at fravige regnskabsprincippet om »indhold frem for formalia«.
- 57 Ifølge Parlamentet, Rådet og Kommissionen er direktivet tilstrækkeligt begrundet i forhold til kravene i artikel 296 TEUF. Disse institutioner har i den forbindelse navnlig gjort gældende, at EU-lovgiver ikke er forpligtet til at give en specifik begrundelse for hvert af de tekniske valg, som den foretager.

– Domstolens bemærkninger

- 58 Det skal bemærkes, at selv om det af den begrundelse, der kræves efter artikel 296 TEUF, klart og utvetydigt skal fremgå, hvilke betragtninger den EU-myndighed, som har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, således at de berørte kan gøre sig bekendt med baggrunden for den trufne foranstaltning, og Domstolen kan udøve sin kontrol, kræves det ikke, at en retsakts begrundelse angiver alle de forskellige relevante retlige eller faktiske momenter (jf. bl.a. dom Kommissionen mod Rådet, C-122/94, EU:C:1996:68, præmis 29).
- 59 Det kan navnlig ikke kræves, at denne begrundelse specificerer de forskellige, undertiden meget talrige og sammensatte omstændigheder, under hensyn til hvilke forordningen er vedtaget, og derfor ej heller, at den indeholder en mere eller mindre fuldstændig vurdering heraf (jf. analogt dom Italien mod Rådet og Kommissionen, C-100/99, EU:C:2001:383, præmis 63).
- 60 Heraf følger, at hvis det mål, der forfølges af institutionen, i det væsentlige fremgår af den anfægtede retsakt, vil det være overflødigt at kræve en særlig begrundelse for de enkelte afgørelser af teknisk art, som institutionen har truffet (jf. bl.a. dom Italien mod Rådet og Kommissionen, C-100/99, EU:C:2001:383, præmis 64).

- 61 Det fremgår i øvrigt af Domstolens praksis, at overholdelsen af begrundelsespligten ikke blot skal vurderes i forhold til ordlyden af den anfægtede retsakt, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, sagens omstændigheder og navnlig den interesse, som retsaktens adressater eller andre, der er umiddelbart og individuelt berørt af retsakten, kan have i begrundelsen (dom VBA mod Florimex m.fl., C-265/97 P, EU:C:2000:170, præmis 93).
- 62 Det skal i den forbindelse fremhæves, at Republikken Estland i henhold til EUF-traktatens bestemmelser deltog i den lovgivningsmæssige procedure, der førte til vedtagelsen af det direktiv, som denne medlemsstat i medfør af nævnte direktivs artikel 55 er adressat for på samme måde som de øvrige medlemsstater, der er repræsenteret i Rådet. Følgelig og under alle omstændigheder kan Republikken Estland ikke med føje påberåbe sig, at Parlamentet og Rådet, der er ophavsmændene til direktivet, ikke gav den mulighed for at få kendskab til begrundelsen for de valg af foranstaltninger, som de påtænkte at træffe.
- 63 Med hensyn til, hvorvidt EU-lovgiver har sat Domstolen i stand til at varetage sin opgave med at prøve lovligheden af disse valg, må det fastslås, at lovgiver ikke kan kritiseres, henset til de tilstrækkelige faktiske og retlige oplysninger, som direktivet indeholder, og som bl.a. er gengivet i denne doms præmis 2 og 3.
- 64 Under disse omstændigheder skal det tredje anbringende om, at der foreligger en tilsidesættelse af begrundelsespligten, forkastes.
- 65 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at Parlamentet og Rådet skal frifindes, da ingen af de anbringender, som Republikken Estland har fremført til støtte for søgsmålet, kan tages til følge.

Sagens omkostninger

- 66 Ifølge procesreglementets artikel 138, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Parlamentet og Rådet har nedlagt påstand om, at Republikken Estland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Republikken Estland har tabt sagen, pålægges det denne at betale sagens omkostninger. I henhold til samme reglementets artikel 140, stk. 1, bærer Kommissionen som intervenient i sagen sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Anden Afdeling):

- 1) Europa-Parlamentet og Rådet for Den Europæiske Union frifindes.**
- 2) Republikken Estland betaler sagens omkostninger.**
- 3) Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter