



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-508/13

**Δημοκρατία της Εσθονίας
κατά
Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου
και
Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

«Προσφυγή ακυρώσεως — Οδηγία 2013/34/ΕΕ — Υποχρεώσεις στον τομέα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων ορισμένων μορφών — Αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας — Υποχρέωση αιτιολογήσεως»

Περίληψη — Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 18ης Ιουνίου 2015

1. *Προσφυγή ακυρώσεως — Αντικείμενο — Μερική ακύρωση — Προϋπόθεση — Διαχωρίσιμη προσβαλλόμενη πράξη — Οι προσβαλλόμενες διατάξεις είναι εξίσου ουσιώδεις για την επίτευξη των ισορροπιών που επιδιώκει η οδηγία 2013/34 — Ακύρωση έχουσα ως συνέπεια τη μεταβολή της ουσίας της οδηγίας — Προϋπόθεση η οποία δεν πληρούται — Απαραδέκτο*

(Άρθρο 263 ΣΛΕΕ· οδηγία 2013/34 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, άρθρα 4 §§ 6 και 8, 6 § 3 και 16 § 3)

2. *Ελευθερία εγκαταστάσεως — Εταιρίες — Οδηγία 2013/34 — Υποχρεώσεις στον τομέα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων ορισμένων μορφών — Μέτρα προβλεπόμενα στα άρθρα 4, παράγραφοι 6 και 8, 6, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 3 — Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας — Δεν υφίσταται*

(Οδηγία 2013/34 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, άρθρα 4 §§ 6 και 8, 6 § 3 και 16 § 3)

3. *Ελευθερία εγκαταστάσεως — Εταιρίες — Οδηγία 2013/34 — Υποχρεώσεις στον τομέα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων ορισμένων μορφών — Παραβίαση της αρχής της επικουρικότητας — Δεν υφίσταται*

(Άρθρο 5 § 3 ΣΕΕ· οδηγία 2005/36 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου)

4. *Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Αρχές — Αρχή της επικουρικότητας — Περιεχόμενο — Περιορισμός της αρμοδιότητας της Ένωσης λόγω της καταστάσεως κράτους μέλους το οποίο είναι πιο προηγμένο από άλλα — Δεν περιλαμβάνεται*

(Άρθρο 5 § 3 ΣΕΕ)

5. *Πράξεις των οργάνων — Αιτιολογία — Υποχρέωση αιτιολογήσεως — Περιεχόμενο — Εκτίμηση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως αναλόγως των περιστάσεων κάθε υποθέσεως — Κράτος μέλος το οποίο συμμετέσχε στη νομοθετική διαδικασία — Αλυσιτελής λόγος*

(Άρθρο 296 ΣΛΕΕ)

1. Η μερική ακύρωση κοινοτικής πράξεως είναι δυνατή εφόσον τα στοιχεία των οποίων ζητείται η ακύρωση δύνανται να αποσπασθούν από την υπόλοιπη πράξη. Αυτή η απαίτηση της δυνατότητας διαχωρισμού δεν πληρούται όταν η μερική ακύρωση μιας πράξεως θα είχε ως αποτέλεσμα να μεταβληθεί η ουσία της πράξεως αυτής.

Ως εκ τούτου, πρέπει να κριθεί ως απαράδεκτη προσφυγή κράτους μέλους που έχει ως σκοπό τη μερική ακύρωση του άρθρου 4, παράγραφοι 6 και 8, και στην εξ ολοκλήρου ακύρωση των άρθρων 6, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 3, της οδηγίας 2013/34, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών.

Ειδικότερα, προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 4, 8, και 10 της ως άνω οδηγίας ότι οι ρυθμίσεις της Ένωσης περί εναρμόνισης των κανόνων της λογιστικής πρέπει, αφενός, να εξασφαλίζουν τη δίκαιη ισορροπία μεταξύ των συγκρουομένων απαιτήσεων των αποδεκτών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και εκείνων που τις παρέχουν, ήτοι των επιχειρήσεων, και αφετέρου, να λάβουν υπόψη την ιδιαίτερη επιβάρυνση που συνεπάγεται για τις μικρές επιχειρήσεις η παροχή των πληροφοριών αυτών.

Συνεπώς, ο νομοθέτης της Ένωσης, θεσπίζοντας την οδηγία, επιδίωξε κατ' ουσίαν την επίτευξη διπλής ισορροπίας, αφενός, μεταξύ επιχειρήσεων και αποδεκτών χρηματοοικονομικών πληροφοριών και, αφετέρου, μεταξύ μεγάλων και μικρών επιχειρήσεων, δεδομένου ότι οι δεύτερες επιβαρύνονται με σχετικώς επαχθέστερο διοικητικό φόρτο από τις πρώτες, καθώς τόσο οι μεν όσο και οι δε οφείλουν να ανταποκρίνονται από κάθε άποψη στις ίδιες απαιτήσεις.

Εντούτοις, οι προσβαλλόμενες διατάξεις, για τις μεν, περιορίζουν το περιθώριο που έχουν τα κράτη μέλη να επιβαρύνουν τον διοικητικό φόρτο και, για τις δε, προβλέπουν παρέκκλιση από την εναρμόνιση όσον αφορά μια γενική αρχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Κατά συνέπεια, πρόκειται για διατάξεις εξίσου ουσιώδεις για την επίτευξη των ισορροπιών που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης, όπως αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Κατά συνέπεια, ενδεχόμενη ακύρωση των προσβαλλομένων διατάξεων θα επηρεάσει την ουσία της οδηγίας και, επομένως, οι ως άνω διατάξεις δεν μπορούν να εκληφθούν ως διαχωρίσιμες από το νομικό πλαίσιο που αυτή θεσπίζει.

(βλ. σκέψεις 11-16)

2. Όσον αφορά τον δικαστικό έλεγχο των προϋποθέσεων αυτών, πρέπει ωστόσο να αναγνωριστεί στον νομοθέτη της Ένωσης ευρεία εξουσία εκτιμήσεως, όταν καλείται να παρέμβει σε έναν τομέα στο πλαίσιο του οποίου πρέπει να προβεί σε επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως καθώς και σε σύνθετες εκτιμήσεις. Κατά συνέπεια, η νομιμότητα μέτρου που έχει θεσπιστεί στον τομέα αυτό θίγεται μόνον αν το μέτρο είναι προδήλως ακατάλληλο σε σχέση με τον σκοπό που επιδιώκεται από το αρμόδιο κοινοτικό όργανο.

Όσον αφορά τον επιδιωκόμενο με την οδηγία 2013/34 σκοπό, σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, αυτή σκοπεί, αφενός, να θεσπίσει εναρμονισμένους κανόνες σχετικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να τίθενται στη διάθεση του κοινού ώστε να βελτιωθεί

η συγκρισιμότητα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εταιριών στο σύνολο της Ένωσης και, αφετέρου, να αποτρέψει το ενδεχόμενο η εφαρμογή των κανόνων αυτών να επιβαρύνει τις μικρές επιχειρήσεις, προβλέποντας ορισμένες παρεκκλίσεις για αυτές.

Εντούτοις, δεν προκύπτει από την ανάλυση των μέτρων που προβλέπονται στα άρθρα 4, παράγραφοι 6 και 8, 6, παράγραφος 3, και 16, παράγραφος 3, της ως άνω οδηγίας, ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, καθόσον τα θέσπισε, υπερέβη προδήλως τα όρια της εξουσίας του εκτιμήσεως.

Αφενός, τα προπαρατεθέντα άρθρα καθορίζουν τις δυνατότητες που καταλείπονται στα κράτη μέλη να απαιτούν από τις μικρές επιχειρήσεις να περιλαμβάνουν στους ισολογισμούς τους καταστάσεις αποτελεσμάτων και παραρτήματα, ήτοι πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με εκείνες που προβλέπει κατά εναρμονισμένο τρόπο η οδηγία. Συναφώς, η οδηγία απαγορεύει καταρχήν στα κράτη μέλη να επιβάλλουν στις επιχειρήσεις αυτές τέτοιου είδους πρόσθετες υποχρεώσεις, και παρεκκλίνει από την απαγόρευση αυτή μόνον οριοθετώντας αυστηρά τις εξαιρέσεις τις οποίες προβλέπει. Μεταξύ των περιορισμών αυτών περιλαμβάνεται η προβλεπόμενη στο άρθρο της 4, παράγραφος 6, απαίτηση οι πρόσθετες υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλονται από το κράτος μέλος να προβλέπονται ήδη στην εθνική φορολογική νομοθεσία και δη μόνο για φοροεισπρακτικούς σκοπούς.

Θεσπίζοντας τέτοιου είδους περιορισμό, βασιζόμενο σε αντικειμενικά κριτήρια, ο νομοθέτης της Ένωσης επιδίωξε, κατ' ουσίαν, οι μικρές επιχειρήσεις να μην υποχρεούνται να παρέχουν λογιστικά έγγραφα ή πληροφορίες πέραν, αφενός, των υποχρεώσεων σχετικά με τις πληροφορίες που ορίζονται στην οδηγία και, αφετέρου, των υποχρεώσεων δηλώσεως που προβλέπονται στις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες.

Τέτοιας φύσεως περιορισμός είναι, προφανώς, ικανός να συμβάλει στην επίτευξη ενός από τους σκοπούς της οδηγίας, ήτοι τον περιορισμό της επιβαρύνσεως του διοικητικού φόρτου των μικρών επιχειρήσεων.

Αφετέρου, το άρθρο 6, παράγραφος 3, της οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις, κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων, από την τήρηση της λογιστικής αρχής της «υπεροχής της ουσίας έναντι του τύπου». Η δυνατότητα αυτή εξηγείται ιδίως από το γεγονός ότι ο διοικητικός φόρτος ενός λογιστή μειώνεται εάν του είναι δυνατόν να περιοριστεί στον εντοπισμό της νομικής μορφής μιας συναλλαγής, αντί της ουσίας της από εμπορικής απόψεως.

(βλ. σκέψεις 29, 30, 32-34, 36, 38)

3. Η αρχή της επικουρικότητας κατοχυρώνεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, ΣΕΕ, όπου προβλέπεται ότι η Ένωση παρεμβαίνει στους τομείς που δεν υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητά της μόνον αν και στον βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσεως είναι αδύνατο να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και δύνανται συνεπώς, λόγω των διαστάσεων ή των αποτελεσμάτων της προβλεπόμενης δράσεως, να υλοποιηθούν καλύτερα στο επίπεδο της Ένωσης. Το πρωτόκολλο αρ. 2 προβλέπει, εξάλλου, στην παράγραφο 5, κατευθυντήριες γραμμές για την επίλυση του ζητήματος αν πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.

Όσον αφορά τομέα, στην προκειμένη περίπτωση τη βελτίωση των συνθηκών της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ο οποίος δεν συγκαταλέγεται μεταξύ εκείνων στους οποίους η Ένωση διαθέτει αποκλειστική αρμοδιότητα, πρέπει να εξετάζεται εάν ο σκοπός της σχεδιαζόμενης δράσεως μπορούσε να είχε επιτευχθεί ευχερέστερα στο επίπεδο της Ένωσης.

Συναφώς, και όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 13 και 14 της παρούσας αποφάσεως, η οδηγία επιδιώκει διπλό σκοπό, συνιστάμενο όχι μόνο στην εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων της Ένωσης προκειμένου οι αποδέκτες των χρηματοοικονομικών πληροφοριών να διαθέτουν συγκρίσιμα δεδομένα, αλλά επίσης στην επίτευξή της λαμβανομένης υπόψη, μέσω ειδικού

καθεστώς, εξίσου ευρέως εναρμονισμένου, της ιδιαίτερης καταστάσεως των μικρών επιχειρήσεων, στις οποίες η εφαρμογή των απαιτήσεων περί λογιστικών στοιχείων που προβλέπονται για τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις θα δημιουργούσε υπερβολικό διοικητικό φόρτο.

Εντούτοις, ακόμα κι αν υποθεθεί, όπως υποστηρίζει η Δημοκρατία της Εσθονίας, ότι ο δεύτερος εξ αυτών των σκοπών μπορεί ευχερέστερα να επιτευχθεί μέσω δράσεως στο επίπεδο των κρατών μελών, γεγονός παραμένει ότι η επιδίωξη του σκοπού αυτού στο ως άνω επίπεδο είναι ικανή να εδραιώσει, αν όχι να προκαλέσει, καταστάσεις στις οποίες ορισμένα κράτη μέλη θα μείωναν περισσότερο ή με άλλους τρόπους τον διοικητικό φόρτο των μικρών επιχειρήσεων, αντιστρατευόμενα έτσι τον πρωταρχικό σκοπό της οδηγίας, ήτοι τη δημιουργία ισοδύναμων ελάχιστων νομικών προϋποθέσεων σχετικά με την έκταση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που θα πρέπει να παρέχουν ανταγωνιστικές μεταξύ τους επιχειρήσεις.

Από την αλληλεξάρτηση των ως άνω σκοπών της οδηγίας προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης ευλόγως εκτίμησε ότι η παρέμβασή του έπρεπε να περιλαμβάνει ειδικό καθεστώς για τις μικρές επιχειρήσεις και ότι, λόγω της αλληλεξαρτήσεως αυτής, ο ως άνω διπλός σκοπός μπορεί να επιτευχθεί ευχερέστερα στο επίπεδο της Ένωσης.

Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι η οδηγία δεν θεσπίσθηκε κατά παραβίαση της αρχής της επικουρικότητας.

(βλ. σκέψεις 44-49)

4. Η αρχή της επικουρικότητας δεν έχει ως αντικείμενο τον περιορισμό της αρμοδιότητας της Ένωσης ανάλογα με την κατάσταση του κάθε κράτους μέλους χωριστά εξεταζομένου, αλλά επιβάλλει μόνον η σχεδιαζόμενη δράση να μπορεί, λόγω της εμβλείας της ή των αποτελεσμάτων της, να υλοποιηθεί ευχερέστερα στο επίπεδο της Ένωσης, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών της, όπως εκτίθενται στο άρθρο 3 ΣΛΕΕ και των ιδιαίτερων διατάξεων που διέπουν τους επιμέρους τομείς, ιδίως τις διάφορες ελευθερίες, όπως η ελευθερία εγκαταστάσεως, οι οποίες κατοχυρώνονται στις Συνθήκες. Ως εκ τούτου, η αρχή της επικουρικότητας δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά ανίσχυρη πράξη της Ένωσης λόγω της ιδιαίτερης καταστάσεως κράτους μέλους, ακόμα κι αν αυτό είναι πιο προηγμένο από άλλα υπό το πρίσμα σκοπού επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη της Ένωσης, καθόσον αυτός εκτίμησε, όπως στην προκειμένη περίπτωση, βάσει λεπτομερών στοιχείων και χωρίς να υποπέσει σε πλάνη εκτιμήσεως, ότι το γενικό συμφέρον της Ένωσης μπορούσε να εξυπηρετηθεί καλύτερα μέσω δράσεως στο ενωσιακό επίπεδο.

(βλ. σκέψεις 53,54)

5. Καίτοι, όπως απαιτεί το άρθρο 296 ΣΛΕΕ, η συλλογιστική του οργάνου της Ένωσης που εξέδωσε τη σχετική πράξη πρέπει να προκύπτει από την αιτιολογία κατά τρόπο σαφή και μη διφορούμενο, έτσι ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους μεν ενδιαφερομένους να γνωρίσουν τους νομικούς λόγους για τους οποίους ελήφθη το μέτρο, στο δε Δικαστήριο να ασκήσει τον έλεγχό του, εντούτοις δεν είναι αναγκαίο να προσδιορίζονται όλα τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που έχουν σχέση με την εν λόγω πράξη.

Ειδικότερα, δεν μπορεί να απαιτείται η αιτιολογία αυτή να προσδιορίζει τα διάφορα πραγματικά περιστατικά, ενίοτε πολυάριθμα και πολύπλοκα, ενόψει των οποίων εκδόθηκε ο κανονισμός, ούτε, κατά μείζονα λόγο, να περιέχει εκτίμηση λιγότερο ή περισσότερο εξαντλητική.

Κατά συνέπεια, εφόσον από την αμφισβητούμενη πράξη προκύπτει το ουσιώδες στοιχείο του επιδιωκόμενου από το όργανο της Ένωσης σκοπού, είναι περιττό να απαιτείται ειδική αιτιολογία για κάθε μια από τις τεχνικές φύσεως επιλογές του εν λόγω οργάνου.

Εξάλλου, προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι η τήρηση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα όχι μόνο του γράμματος της προσβαλλομένης διατάξεως, αλλά επίσης του πλαισίου της και των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, και ιδίως του συμφέροντος που έχουν οι αποδέκτες ή άλλα πρόσωπα τα οποία αφορά άμεσα ή ατομικώς η πράξη να ζητήσουν την παροχή διευκρινίσεων.

Εντούτοις, πρέπει να υπογραμμισθεί συναφώς ότι η Δημοκρατία της Εσθονίας συμμετείχε, κατά τον προβλεπόμενο στη ΣΛΕΕ τρόπο, στη νομοθετική διαδικασία η οποία προηγήθηκε της εκδόσεως της οδηγίας, της οποίας είναι αποδέκτης ακριβώς όπως και τα υπόλοιπα κράτη μέλη τα οποία εκπροσωπούνται στο Συμβούλιο δυνάμει του άρθρου 55 της ως άνω οδηγίας. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί βασίμως να επικαλεστεί ότι το Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, ήτοι οι εκδότες της οδηγίας, δεν της έδωσαν τη δυνατότητα να λάβει γνώση των λόγων της επιλογής των μέτρων που σκοπεύουν να λάβουν.

(βλ. σκέψεις 58-62)