



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2015. gada 18. jūnijā *

Prasība atcelt tiesību aktu — Direktīva 2013/34/ES — Noteiktu veidu uzņēmumiem uzlikti pienākumi finanšu pārskatu jomā — Subsidiaritātes un samērīguma principi — Pienākums norādīt pamatojumu

Lietā C-508/13

par prasību atcelt tiesību aktu atbilstoši LESD 263. pantam, ko 2013. gada 23. septembrī cēla

Igaunijas Republika, ko pārstāv *K. Kraavi-Käerdi*, pārstāve,

prasītāja,

pret

Eiropas Parlamentu, ko pārstāv *U. Rösslein* un *M. Allik*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

Eiropas Savienības Padomi, ko pārstāv *P. Mahnič Bruni* un *A. Stolfot*, pārstāves,

atbildētāji,

ko atbalsta

Eiropas Komisija, ko pārstāv *H. Støvlbæk* un *L. Naaber-Kivisoo*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja *R. Silva de Lapuerta* [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši *Ž. K. Bonišo* [*J.-C. Bonichot*] (referents), *A. Arabadžijevs* [*A. Arabadjiev*], *Ž. L. da Krušs Vilasa* [*J. L. da Cruz Vilaça*] un *K. Likurgs* [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāte *J. Kokote* [*J. Kokott*],

sekretārs *A. Kalots Eskobars* [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – igauņu.

Spriedums

- 1 Ar savu prasības pieteikumu Igaunijas Republika lūdz Tiesu daļēji atcelt Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 26. jūnija Direktīvas 2013/34/ES par noteiktu veidu uzņēmumu gada finanšu pārskatiem, konsolidētajiem finanšu pārskatiem un saistītiem ziņojumiem, ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2006/43/EK un atceļ Padomes Direktīvas 78/660/EEK un 83/349/EEK (OV L 182, 19. lpp.; turpmāk tekstā – “direktīva”), 4. panta 6. un 8. punktu un pilnībā atcelt 6. panta 3. punktu un 16. panta 3. punktu.

Atbilstošās tiesību normas

- 2 Direktīvas preambulas 4., 8., 10. un 55. apsvērumā ir noteikts:

“(4) [...] Savienības grāmatvedības tiesību aktos ir jāpanāk pienācīgs līdzsvars starp finanšu pārskatu lietotāju interesēm un uzņēmumu ieinteresētību tajā, lai ziņošanas prasības neizraisītu pārmērīgu slogu.

[..]

(8) Turklāt Savienības līmenī ir jānosaka līdzvērtīgu tiesisko prasību minimums attiecībā uz finanšu informācijas apjomu, kāds savstarpēji konkurējošiem uzņēmumiem būtu jādara pieejams sabiedrībai.

[..]

(10) Ar šo direktīvu būtu jānodrošina, ka prasības attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem lielā mērā ir saskaņotas visā Savienībā. Šīs direktīvas pamatā ir princips “vispirms domāt par [mazajiem un vidējiem uzņēmumiem]”. Lai novērstu nesamērīgu administratīvo slogu minētajiem uzņēmumiem, dalībvalstīm vajadzētu būt tiesīgām papildus obligātajām piezīmēm pieprasīt tikai nedaudzas piezīmes, ar ko atklāj informāciju. Tomēr vienotas iesniegšanas sistēmas gadījumā dalībvalstis konkrētos gadījumos var pieprasīt atklāt noteikta apjoma papildu informāciju, ja tas ir skaidri pieprasīts valsts nodokļu tiesību aktos un ja šāda informācija ir noteikti vajadzīga nodokļu iekasēšanas mērķiem. Dalībvalstīm vajadzētu būt iespējai vidējiem un lieliem uzņēmumiem noteikt prasības, kas pārsniedz šajā direktīvā paredzētās minimālās prasības.

[..]

(55) Ņemot vērā to, ka šīs direktīvas mērķus, proti, veicināt pārrobežu ieguldījumus un uzlabot finanšu pārskatu un ziņojumu Savienības mēroga salīdzināmību un sabiedrības uzticēšanos tiem, pieprasot kvalitatīvāku un saskaņotāku specifiskas informācijas atklāšanu, nevar pietiekami labi sasniegt atsevišķās dalībvalstīs un to, ka šīs direktīvas mēroga un iedarbības dēļ minētos mērķus var labāk sasniegt Savienības līmenī, Savienība var pieņemt pasākumus saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienību 5. pantā noteikto subsidiaritātes principu. Saskaņā ar minētajā pantā noteikto proporcionalitātes principu šajā direktīvā paredz vienīgi tos pasākumus, kas ir vajadzīgi minēto mērķu sasniegšanai.”

- 3 Šīs direktīvas 4. panta 5.–8. punktā “Vispārīgi noteikumi” ir noteikts:

“5. Dalībvalstis var pieprasīt uzņēmumiem, kas nav mazie uzņēmumi, papildus informācijai, kura prasīta saskaņā ar šo direktīvu, gada finanšu pārskatos atklāt vēl citu informāciju.

6. Atkāpjoties no 5. punkta, dalībvalstis var pieprasīt mazajiem uzņēmumiem sagatavot, atklāt un publicēt tādu finanšu pārskatu informāciju, kas pārsniedz šajā direktīvā paredzētās prasības, ar noteikumu, ka šādu informāciju apkopo, izmantojot vienotu iesniegšanas sistēmu, un ja informācijas prasība ir iekļauta attiecīgās valsts tiesību aktos nodokļu iekasēšanas mērķiem. [..]

7. Dalībvalstis Komisijai paziņo jebkādu papildu informāciju, ko tās saskaņā ar 6. punktu prasa pēc šīs direktīvas transponēšanas, un kad tās saskaņā ar 6. punktu valsts tiesību aktos ievieš jaunas prasības.

8. Dalībvalstis, kas finanšu pārskatu iesniegšanu un publicēšanu veic elektroniski, nodrošina, ka mazajiem uzņēmumiem neprasa saskaņā ar 7. nodaļu publicēt papildu informāciju, ko prasa atklāt valsts tiesību akti nodokļu jomā, kā minēts 6. punktā.”

- 4 Minētās direktīvas 6. panta “Vispārīgi finanšu pārskatu sastādīšanas principi” 1. un 3. punktā ir noteikts:

“1. Gada un konsolidētajos finanšu pārskatos iekļautos posteņus atzīst un novērtē atbilstīgi šādiem vispārīgiem principiem:

[..]

- h) peļņas un zaudējumu pārskatā un bilancē iekļautos posteņus uzskaita un atspoguļo, ņemot vērā attiecīgā darījuma vai pasākuma būtību;

[..]

3. Dalībvalstis var atbrīvot uzņēmumus no 1. punkta h) apakšpunktā minēto prasību izpildes.”

- 5 Šīs pašas direktīvas 16. panta “Finanšu pārskatu piezīmju saturs attiecībā uz visiem uzņēmumiem” 3. punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Dalībvalstis nepieprasa maziem uzņēmumiem atklāt citu informāciju papildus šajā pantā prasītajai vai atļautajai informācijai.”

Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

- 6 Igaunijas Republika lūdz Tiesu:

— galvenokārt atcelt turpmāk minētās direktīvas normas:

— 4. panta 6. punktu, ciktāl tajā dalībvalstu iespēja noteikt mazajiem uzņēmumiem prasības par grāmatvedības informāciju, kas ir stingrākas nekā direktīvā noteiktās, ir pakļauta nosacījumam, ka šāda prasība tiek noteikta “valsts nodokļu tiesību aktos vienīgi nodokļu iekasēšanas mērķiem”;

— 4. panta 8. punktu, ciktāl tajā ir izdarīta atsauce uz nosacījumu par to, ka 4. panta 6. punktā minētā papildu informācijas prasība tiek “noteikta valsts nodokļu tiesību aktos vienīgi nodokļu iekasēšanas mērķiem”;

— 6. panta 3. punktu un

— 16. panta 3. punktu;

— pakārtoti gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka prasība par daļēju atcelšanu nav pieņemama, atcelt direktīvu pilnībā un

— piespriest Eiropas Parlamentam un Eiropas Savienības Padomei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

7 Parlaments un Padome lūdz Tiesu:

— prasību noraidīt un

— piespriest Igaunijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

8 Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 131. panta 2. punktu Eiropas Komisijai tika atļauts iestāties lietā Parlamenta un Padomes prasījumu atbalstam.

Par prasību

Par pieņemamību

Lietas dalībnieku argumenti

9 Parlaments un Padome apgalvo, ka prasība par daļēju direktīvas atcelšanu nav pieņemama, jo tās direktīvas normas, kuras prasa atcelt Igaunijas Republika, nav nodalāmas no pārējām tajā ietvertajām normām.

10 Turpretī Igaunijas Republika uzskata, ka tikai apstrīdēto normu atcelšana vien neietekmētu direktīvas būtību. Prasība par daļēju atcelšanu tātad esot pieņemama.

Tiesas vērtējums

11 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību aktu var daļēji atcelt tikai tad, ja no pārējās akta daļas ir iespējams nodalīt noteikumus, kurus prasa atcelt (skat. it īpaši spriedumus Komisija/Padome, C-29/99, EU:C:2002:734, 45. punkts, kā arī Komisija/Parlaments un Padome, C-427/12, EU:C:2014:170, 16. punkts).

12 Tiesa tāpat ir vairākkārt nolēmusi, ka šī nodalāmības prasība nav izpildīta, ja tiesību akta daļēja atcelšana groza šī akta būtību (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Polija, C-504/09 P, EU:C:2012:178, 98. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 Šajā lietā no direktīvas preambulas 4., 8. un 10. apsvēruma izriet, ka Savienības tiesiskajā regulējumā, ar kuru harmonizē grāmatvedību, ir, pirmkārt, jāpanāk taisnīgs līdzsvars starp finanšu pārskatu lietotāju interesēm un to autoru, kas ir uzņēmumi, interesēm un, otrkārt, jāņem vērā īpašais slogs, kas rodas no šādas informācijas sniegšanas vismazākajiem uzņēmumiem.

14 Tādējādi Savienības likumdevējs, pieņemot šo direktīvu, būtībā ir vēlējies panākt dubultu līdzsvaru vienlaikus starp uzņēmumiem un finanšu pārskatu izmantotājiem, kā arī starp lielajiem un mazajiem uzņēmumiem, šo pēdējo administratīvajam slogam esot relatīvi lielākam, salīdzinot ar pirmajiem, jo abiem šo uzņēmumu veidiem visos punktos ir jāatbilst vienām un tām pašām prasībām.

- 15 Apstrīdētajās tiesību normās attiecībā uz vienu uzņēmumu veidu ir ierobežota dalībvalstīm atstātā rīcības brīvība padarīt apgrūtinātāku minēto administratīvo slogu un attiecībā uz otru uzņēmumu veidu tajās ir paredzēts izņēmums no harmonizācijas attiecībā uz vispārējo finanšu pārskatu principu. Līdz ar to šīs normas ir vienlīdz būtiskas, lai panāktu līdzsvarus, kurus ir vēlējies panākt Savienības likumdevējs un kuri ir minēti šī sprieduma 14. punktā.
- 16 Tātad apstrīdēto normu atcelšanai nevarētu būt citas sekas kā tikai tādas, kuras ietekmē direktīvas būtību, un līdz ar to minētās normas nevar uzskatīt par nodalāmām no tiesiskā regulējuma, kas tiek ieviests ar šo direktīvu.
- 17 Līdz ar to Igaunijas Republikas prasība ir pieņemama tikai, ciktāl tiek prasīts pilnībā atcelt direktīvu.

Par apstrīdētās direktīvas tiesiskumu

- 18 Savas prasības atcelt direktīvu pamatojumam Igaunijas Republika izvirza trīs pamatus, kuri attiecīgi ir par samērīguma principa, subsidiaritātes principa un pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpumu.

Par pirmo pamatu – samērīguma principa pārkāpumu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 19 Iesākumā attiecībā uz normām, ar kurām ir ierobežota dalībvalstu iespēja atkāpties no aizlieguma paredzēt papildu prasības uzņēmumiem, kuras ir minētas direktīvas 4. panta 6. un 8. punktā un 16. panta 3. punktā, Igaunijas Republika apgalvo, ka ar tām netiek noteikti piemēroti pasākumi attiecībā pret šajā direktīvā izvirzītajiem diviem galvenajiem mērķiem un tie nav mazāk apgrūtinājoši pasākumi šo mērķu sasniegšanai.
- 20 Attiecībā uz pirmo mērķi, proti, uzņēmumu, kuri darbojas iekšējā tirgū, finanšu pārskatu skaidrības un salīdzināmības uzlabošanu, šī dalībvalsts apgalvo, ka tās pašas valsts tiesību normas ir izstrādātas, par pamatu ņemot starptautiskos grāmatvedības standartus, kuros tiek prasīta papildu informācija, salīdzinot ar to, kura ir paredzēta direktīvā. Šī dalībvalsts uzskata, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu novērtējumā attiecībā uz kritērijiem, kuri ir atlasīti ietekmes novērtējuma stadijā, jo šis pēdējais esot balstīts galvenokārt uz kvantitatīviem rādītājiem, kuri attiecas uz mazo uzņēmumu skaitu, tā vietā, lai balstītos uz tādiem kvalitatīviem rādītājiem kā minēto mazo uzņēmumu apgrozījuma daļu valsts ekonomikā. Igaunijā mazo uzņēmumu apgrozījuma daļa no visu uzņēmumu kopā apgrozījuma esot lielāka nekā citās dalībvalstīs. Šī iemesla dēļ šīs direktīvas 4. panta 6. un 8. punkts un 16. panta 3. punkts esot pretrunā LES un LESD pievienotā Protokola (Nr. 2) par subsidiaritātes principa un proporcionalitātes principa piemērošanu (turpmāk tekstā – “2. protokols”) 5. pantam.
- 21 Attiecībā uz otru direktīvas mērķi (mazajiem uzņēmumiem uzlikto prasību sniegt informāciju ierobežojums) Igaunijas Republika apgalvo, ka šīs direktīvas 4. panta 6. un 8. punkta un 16. panta 3. punkta ieviešana neizraisīs šāda ierobežojumu, bet tikai šīs prasības atlikšanu, ciktāl informāciju, kuru vairs nebūs jāiekļauj finanšu pārskatos, turpinās pieprasīt atsevišķas valsts iestādes. Šī dalībvalsts apgalvo, ka tā jau ir ieviesusi uzņēmumu administratīvā sloga samazināšanas valsts politiku ar elektroniskās deklarēšanas sistēmu, sauktu par “one-stop-shop”.
- 22 Tālāk attiecībā uz kopā piemērojamajām direktīvas 6. panta 1. punkta h) apakšpunkta un 3. punkta normām, ar kurām dalībvalstīm ir atļauts atbrīvot uzņēmumus no grāmatvedības principa “saturs ir pārāks par formu” ievērošanas, Igaunijas Republika apgalvo, ka šāds atbrīvojums, atkāpjoties no “patiesa un skaidra priekšstata” principa, esot pretrunā ar uzņēmumu finanšu pārskatu skaidrības un salīdzināmības uzlabošanas mērķi.

- 23 Visbeidzot Igaunijas Republika vispārīgāk apgalvo, ka ir pārkāpts samērīguma princips, ciktāl Savienības likumdevējs nav ņēmis vērā tās īpašo situāciju kā elektroniskās valsts pārvaldes jomā attīstītu dalībvalsti, vai arī iespējas piemērot starptautiskos grāmatvedības standartus dēļ, kas ir paredzēti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regulu Nr. 1606/2002/EK par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu (OV L 243, 1. lpp.).
- 24 Turpretī Parlaments un Padome attiecībā uz normām, ar kurām ir ierobežota iespēja noteikt papildu pienākumus mazajiem uzņēmumiem, norāda, ka Savienības likumdevēja lēmums paredzēt atšķirīgas prasības uzņēmumu finanšu pārskatu jomā atkarībā no to izmēra ir politiska izvēle, kas ir balstīta objektīviem kritērijiem, pēc visu iesaistīto interešu līdzsvarošanas. Samērīguma princips prasot, lai šāda izvēle būtu piemērots pasākums attiecībā pret direktīvā izvirzītajiem mērķiem Savienības līmenī un katrā ziņā, nevis ievērojot vienas dalībvalsts atsevišķo situāciju. Šis iestādes turklāt apgalvo, ka šāds pasākums ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai un ka tieši otrādi būtu nesamērīgi, ja mazajiem uzņēmumiem noteiktu tāds pašus pienākumus kā lielajiem. Padome piebilst, ka, ja atkāpei no aizlieguma par papildu pienākumiem mazajiem uzņēmumiem būtu citi mērķi, kuri nav nodokļu iekasēšana, tā izraisītu pārmērīgu reglamentāciju.
- 25 Attiecībā uz dalībvalstu iespēju piešķirt uzņēmumiem atkāpes no principa “saturs ir pārāks par formu” Parlaments atgādina, ka tā ir mazāk apgrūtināša prasība nekā tās piemērošana visiem uzņēmumiem un tāpat tā ir mazāka apmēra harmonizācija, kuras nesamērīgo raksturu Igaunijas Republika nav pierādījusi.
- 26 Komisija apgalvo, ka Igaunijas Republikas kritika par tās ietekmes novērtējumu neesot pamatota, jo šo novērtējumu atbilstoši pienācīgai procedūrai ir veicis ārējs līgumdarba veicējs pēc kompetentās komisijas atzinuma saņemšanas, ņemot vērā gan situāciju Savienībā, gan dalībvalstīs.
- 27 Parlaments un Padome joprojām attiecībā uz Komisijas ietekmes novērtējumu apgalvo, ka jebkurā gadījumā Igaunijas Republikas atsaukšanās uz 2. protokola 5. pantu esot neefektīva, jo šī tiesību norma esot piemērojama nevis direktīvu izstrādes procesam, bet gan leģislatīvo aktu projektu izstrādes procesam un tai neesot saistoša rakstura attiecībā uz veidu, kā Savienības likumdevējam ir jārikojas, lai novērtētu leģislatīvā akta atbilstību samērīguma principam.
- Tiesas vērtējums
- 28 Iesākumā jāatgādina, ka samērīguma princips, kas ir viens no Savienības tiesību vispārējiem principiem, prasa, lai tiesību normu ieviešanai noteiktie pasākumi būtu piemēroti attiecīgā mērķa sasniegšanai un tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams, lai šo mērķi sasniegtu (skat. it īpaši spriedumus *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 122. punkts, kā arī *Digital Rights Ireland* u.c., C-293/12 un C-594/12, EU:C:2014:238, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Attiecībā uz iepriekšējā punktā minēto apstākļu pārbaudi tiesā ir jāatzīst Savienības likumdevējam plaša rīcības brīvība tādā jomā, par kādu ir runa šajā gadījumā, kurā tam ir jāizdara izvēle ar politiku, ekonomiku un sociālām lietām saistītos jautājumos un kurā tam ir jāveic sarežģīts novērtējums. Līdz ar to šajā jomā veikta pasākuma likumīgumu var ietekmēt tikai šī pasākuma acīmredzama neatbilstība kompetentās iestādes izvirzītajam mērķim (skat. spriedumus *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 123. punkts, un *Vodafone* u.c., C-58/08, EU:C:2010:321, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 30 Attiecībā uz šajā direktīvā izvirzīto mērķi ir jānorāda, kā tas tostarp izriet no tās 4., 6. un 16. panta, kā arī tās preambulas 8., 10., 38. un 55. apsvēruma, ka tajā ir paredzēts, pirmkārt, noteikt harmonizētas normas attiecībā uz sabiedrības zināšanai nododamo finanšu informāciju, lai uzlabotu uzņēmumu finanšu pārskatu salīdzināmību visā Savienībā, un, otrkārt, izvairīties no tā, lai šo normu piemērošana nebūtu slogs mazajiem uzņēmumiem, paredzot noteiktas atkāpes attiecībā uz tiem.
- 31 Šādiem nolūkiem Savienības likumdevējs tostarp ir noteicis divu veidu pasākumus, kuru atbilstību samērīguma principam apstrīd Igaunijas Republika.
- 32 Pirmkārt, direktīvas 4. panta 6. un 8. punktā un 16. panta 3. punktā ir paredzēti nosacījumi attiecībā uz dalībvalstīm atstātajām iespējām prasīt no mazajiem uzņēmumiem, lai tie savās bilancēs, peļņas pārskatos un pielikumos ietver papildu pienākumus [informāciju] tiem, kuri harmonizētā veidā ir prasīti direktīvā. Šajā ziņā direktīvā ir principiāli noteikts aizliegums dalībvalstīm noteikt šiem uzņēmumiem šādus papildu pienākumus un tajā ir pieļautas atkāpes no šī aizlieguma, tikai nosakot izņēmumus, kuri tajā ir paredzēti ar precīziem ierobežojumiem. Šajos ierobežojumos ietilpst tās 4. panta 6. punktā noteiktā prasība, ka dalībvalsts noteiktiem papildu pienākumiem jau ir jābūt iekļautiem attiecīgās valsts tiesību aktos nodokļu jomā un tam ir jābūt paredzētam vienīgi nodokļu iekasēšanas mērķiem.
- 33 Paredzot šādu uz objektīviem kritērijiem balstītu ierobežojumu, Savienības likumdevējs būtībā ir vēlējis, lai mazajiem uzņēmumiem nebūtu pienākuma sniegt dokumentus vai grāmatvedības informāciju papildus, pirmkārt, direktīvā paredzētajiem informācijas sniegšanas pienākumiem un, otrkārt, valstu tiesību aktos nodokļu jomā paredzētajiem deklarēšanas pienākumiem.
- 34 Šāda veida ierobežojums acīmredzami ir piemērots, lai īstenotu vienu no direktīvā izvirzītajiem mērķiem, proti, ierobežot mazajiem uzņēmumiem uzliktā administratīvā sloga palielināšanu.
- 35 Turklāt Igaunijas Republika nepierāda, kādēļ Savienības likumdevējs, nosakot šo ierobežojumu, būtu noteicis pasākumu, kas pārsniegtu to, kas ir nepieciešamas izvirzītā mērķa sasniegšanai, tostarp, kādēļ ar šo pasākumu būtu acīmredzami aizskartas finanšu pārskatu izmantotāju intereses, salīdzinot ar labvēlīgajām sekām, kādas rastos mazo uzņēmumu administratīvā sloga jomā.
- 36 Otrkārt, Direktīvas 6. panta 3. punktā dalībvalstīm ir atļauts atbrīvot uzņēmumus, tiem izstrādājot savus gada pārskatus, no grāmatvedības principa “saturs ir pārāks par formu” ievērošanas. Šī iespēja it īpaši ir izskaidrojama ar faktu, ka grāmatveža administratīvais slogs ir atvieglots, ja tam ir iespējams aprobežoties ar darījuma juridiskās formas, nevis tā komerciālās būtības reproducēšanu.
- 37 Attiecībā uz šo iespēju no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka Igaunijas Republika savam prasības pamatam būtu pievienojusi, kā tas tai ir jā dara, ņemot vērā Tiesas veiktās pārbaudes veidu, kas ir atgādināts šī sprieduma 29. punktā, pietiekamus pierādījumus, ar kuriem var pierādīt Savienības likumdevēja noteikto pasākumu acīmredzami nepiemēroto raksturu attiecībā pret direktīvā izvirzīto uzņēmumu finanšu pārskatu salīdzināmības un skaidrības un uzlabošanas mērķi.
- 38 Līdz ar to no šī sprieduma 32. un 36. punktā minēto pasākumu analīzes neizriet, ka Savienības likumdevējs, tos nosakot, būtu acīmredzami pārsniedzis savas rīcības brīvības robežas.
- 39 Visbeidzot attiecībā uz Igaunijas Republikas argumentu par to, ka esot pārkāpts samērīguma princips, ciktāl Savienības likumdevējs neesot ņēmis vērā tās īpašo situāciju kā elektroniskās valsts pārvaldes jomā attīstītu dalībvalsti, ir jānorāda, ka Direktīva 2013/34 ietekmē visas dalībvalstis, un tas nozīmē, ka ir jānodrošina līdzsvars starp dažādajām iesaistītajām interesēm, ievērojot ar šo direktīvu izvirzītos mērķus. Līdz ar to tiekšanās uz šādu līdzsvaru, ņemot vērā nevis vienas dalībvalsts īpašo situāciju, bet gan visu Savienības dalībvalstu situāciju kopā, nevar tikt uzskatīta par pretēju samērīguma principam.
- 40 No iepriekš minētā izriet, ka pirmais pamats par samērīguma principa pārkāpumu ir jānoraida.

Par otro pamatu – subsidiaritātes principa pārkāpumu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 41 Igaunijas Republika apgalvo, ka Savienības likumdevējs esot pārkāpis subsidiaritātes principu, pirmkārt, ciktāl, ja bija nepieciešama rīcība Savienības līmenī, lai nodrošinātu uzņēmumu finanšu pārskatu salīdzināmību, ar direktīvu šī rīcība netiek ieviesta piemērotā veidā, otrkārt, tāpēc, ka administratīvā sloga mazajiem uzņēmumiem samazināšanas mērķi varētu labāk sasniegt dalībvalstu līmenī; treškārt, tādēļ, ka direktīvas projektam pievienotajos materiālos nebija novērtējuma ziņojuma, kas ir paredzēts 2. protokolā, ceturtkārt, tādēļ, ka direktīvas pamatojumu, ievērojot subsidiaritātes principu, esot bijis jāveic par katru tās normu atsevišķi, un, piektkārt, tādēļ, ka neesot tikusi ņemta vērā katras dalībvalsts īpašā situācija, ievērojot subsidiaritātes principu.
- 42 Parlaments un Padome apgalvo, pirmkārt, ka Savienības likumdevējs ir veicis pietiekamu direktīvas projekta pārbaudi saistībā ar subsidiaritātes principu, lai secinātu, ka pastāv nepieciešamība rīkoties Savienības līmenī; otrkārt, ka konkrētas dalībvalsts situācija, lai kāds arī nebūtu tās sasniegtais progress specifiska mērķa īstenošanā, nevar būt šķērslis nepieciešamībai pēc Savienības rīcības dažādu mērķu īstenošanai visā Savienībā; treškārt, ka pienākums norādīt leģislatīvo aktu pamatojumu saistībā ar subsidiaritātes principu ir novērtējams nevis attiecībā uz katru normu, skatītu atsevišķi, bet gan tas ir vispārēja rakstura novērtējums un, ceturtkārt, no šī principa neizriet pienākums ņemt vērā katras dalībvalsts, individuāli ņemot, atsevišķās intereses, kas būtu tieši pretēji pašai harmonizācijas tehnikai.
- 43 Komisija uzskata, ka Igaunijas Republika nav, kā tas tai bija jādara, ievērojot Tiesas veiktās pārbaudes raksturu, pierādījusi, ka Savienības likumdevējs būtu pieļāvis acīmredzamu kļūdu novērtējumā, piemērojot subsidiaritātes principu.

– Tiesas vērtējums

- 44 Jāatgādina, ka subsidiaritātes princips ir noteikts LES 5. panta 3. punktā, saskaņā ar kuru jomās, kuras nav ekskluzīvā Savienības kompetencē, Savienība rīkojas tikai atbilstīgā apmērā un vienīgi tad, ja paredzētās darbības mērķus nevar pietiekami labi sasniegt dalībvalstīs, bet ierosinātās darbības mēroga vai seku dēļ tie ir labāk sasniedzami Savienības līmenī. 2. protokola 5. pantā ir paredzētas arī pamatnostādnes, lai noteiktu, vai šie nosacījumi ir izpildīti (spriedums Luksemburga/Parlaments un Padome, C-176/09, EU:C:2011:290, 76. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Attiecībā uz noteiktu jomu, kas šajā lietā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību nosacījumu uzlabošana, kura neietilpst to jomu skaitā, attiecībā uz kurām Savienībai ir ekskluzīva kompetence, ir jāpārbauda, vai iecerētās rīcības mērķi ir labāk sasniedzami Savienības līmenī (skat. spriedumu *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, 180. punkts).
- 46 Šajā ziņā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 13. un 14. punktā, direktīvā ir izvirzīts dubults mērķis, kas izpaužas ne vien kā uzņēmumu finanšu pārskatu harmonizācija Savienībā, lai finanšu informācijas izmantotāju rīcībā būtu salīdzināmi dati, bet tas turklāt, ievērojot speciālu kārtību, kura arī ir lielā mērā harmonizēta, ir jādara, ņemot vērā mazo uzņēmumu īpašo situāciju, kuriem vidējiem un lielajiem uzņēmumiem paredzēto grāmatvedības prasību piemērošana nozīmētu pārmērīga administratīvā sloga uzlikšanu.
- 47 Pat ja pieņemtu, kā to apgalvo Igaunijas Republika, ka otro no šiem mērķiem varētu labāk sasniegt ar rīcību dalībvalstu līmenī, tomēr šī mērķa sasniegšana šādā līmenī varētu vairo, ja ne radīt, situācijas, kurās noteiktas dalībvalstīs piešķirtu lielākus vai cita veida administratīvā sloga atvieglojumus mazajiem uzņēmumiem, tādējādi rīkojoties tieši pretrunā pirmajam direktīvas mērķim, tas ir, noteikt līdzvērtīgu tiesisko prasību minimumu savstarpēji konkurējošiem uzņēmumiem.

- 48 No direktīvā minēto abu mērķu savstarpējās atkarības izriet, ka Savienības likumdevējs leģitīmi varēja uzskatīt, ka ar tā rīcību bija jāaptver arī speciāla kārtība mazajiem uzņēmumiem, un šis savstarpējās atkarības dēļ šo dubulto mērķi varēja labāk īstenot Savienības līmenī (šajā ziņā skat. spriedumu *Vodafone u.c.*, C-58/08, EU:C:2010:321, 78. punkts).
- 49 Tātad direktīva nav pieņemta, pārkāpjot subsidiaritātes principu.
- 50 Igaunijas Republikas izvirzītā argumentācija par apgalvoti kļūdaino veidu, ar kuru Savienības likumdevējs esot pārliecinājies par subsidiaritātes principa ievērošanu pirms savas rīcības uzsākšanas, nav tāda, ar kuru var atspēkot šo secinājumu.
- 51 Šajā ziņā Igaunijas Republika nevar lietderīgi apgalvot, ka pārbaudi par subsidiaritātes principa ievērošanu esot bijis jāveic nevis par direktīvu kopumā, bet gan attiecībā uz katru no tās normām atsevišķi. Šāds apgalvojums katrā ziņā attiecas uz apstrīdētā akta pamatojuma kritiku, un tas tiks izskatīts saistībā ar trešo pamatu.
- 52 Visbeidzot, ja Igaunijas Republika apgalvo, ka Savienības likumdevējs nav pietiekami ņēmis vērā katras dalībvalsts situāciju un tātad arī tās situāciju, šādai argumentācijai nevar piekrist.
- 53 Subsidiaritātes principa mērķis nav ierobežot Savienības kompetences atkarībā no situācijas kādā no dalībvalstīm, skatītām atsevišķi, ar to tiek prasīts vienīgi tas, lai iecerēto darbību tās mēroga vai seku dēļ varētu labāk īstenot Savienības līmenī, ievērojot tai izvirzītos mērķus, kuri ir uzskaitīti LES 3. pantā, un speciālās normas attiecībā uz dažādām jomām, tostarp attiecībā uz Līgumā minētajām dažādajām brīvībām, piemēram, brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 54 No tā izriet, ka subsidiaritātes principam nevar būt tādas sekas, ka ar to Savienības tiesību akts tiktu padarīts par spēkā neesošu īpašās situācijas dalībvalstī dēļ, pat ja tā būtu attīstītāka nekā citas attiecībā uz Savienības likumdevēja izvirzīto mērķi, tiklīdz šis likumdevējs – kā šajā lietā – ir uzskatījis, pamatojoties uz detalizētu informāciju un nepieļaujot acīmredzamu kļūdu vērtējumā, ka Savienības vispārējās intereses varēja sasniegt labāk ar rīcību Savienības līmenī.
- 55 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka otrais pamats par subsidiaritātes principa pārkāpumu ir jānoraida.

Par trešo pamatu – pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpumu

– Lietas dalībnieku argumenti

- 56 Igaunijas Republika apgalvo, pirmkārt, ka Savienības likumdevējs nav juridiski un faktiski pietiekami izklāstījis motīvus ierobežojumiem, kurus direktīvas 4. panta 6. un 8. punktā un 16. panta 3. punktā tas ir noteicis iespējai prasīt no mazajiem uzņēmumiem papildu grāmatvedības datus salīdzinājumā ar tiem, kuri ir paredzēti direktīvā, un, otrkārt, ka šim likumdevējam esot bijis jāsniedz plašāks attaisnojums iespējai, kuru tas atstāj dalībvalstīm atkāpties no grāmatvedības principa “satus ir pārāks par formu”.
- 57 Parlaments, Padome, kā arī Komisija apgalvo, ka direktīvai ir norādīts pietiekams pamatojums atbilstoši LESD 296. panta prasībām. Šīs iestādes turklāt šajā ziņā apgalvo, ka Savienības likumdevējam nav pienākuma sniegt īpašu pamatojumu par katru tā veikto tehnisko izvēli.

– Tiesas vērtējums

- 58 Jāatgādina, ka, lai arī pamatojumam, kas prasīts LESD 296. pantā, ir skaidri un nepārprotami jāparāda Savienības iestādes, kas ir attiecīgā akta autors, pamatojums tā, lai ļautu ieinteresētajām personām uzzināt pieņemtā pasākuma pamatojumu un Tiesai veikt kontroli, tomēr netiek prasīts, lai tajā tiktu norādīti visi attiecīgie fakti un tiesību elementi (skat. it īpaši spriedumu Komisija/Padome, C-122/94, EU:C:1996:68, 29. punkts).
- 59 Konkrētāk, nevar prasīt, lai šajā pamatojumā būtu speciāli uzskaitīti dažādie fakti, kuri reizēm var būt ļoti lielā skaitā un sarežģīti, uz kuriem balstoties ir pieņemta direktīva, *a fortiori* nevar prasīt, lai tajā tiktu sniegts vairāk vai mazāk pilnīgs novērtējums par tiem (pēc analogijas skat. spriedumu Itālija/Padome un Komisija, C-100/99, EU:C:2001:383, 63. punkts).
- 60 Tātad, ja apstrīdētais akts atklāj būtisko mērķi, kuru cenšas sasniegt iestāde, būtu lieki prasīt arī īpašu paskaidrojumu par iemesliem katrai attiecīgās iestādes izdarītajai tehniskajai izvēlei (skat. it īpaši spriedumu Itālija/Padome un Komisija, C-100/99, EU:C:2001:383, 64. punkts).
- 61 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka tas, vai ir ievērots pienākums norādīt pamatojumu, ir jānovērtē, ne tikai ņemot vērā apstrīdētā akta tekstu, bet arī tā kontekstu un lietas apstākļus, it īpaši akta adresātu vai citu personu, kuras šis akts skar tieši un individuāli, intereses saņemt paskaidrojumus (spriedums *VBA/Florimex* u.c., C-265/97 P, EU:C:2000:170, 93. punkts).
- 62 Šajā ziņā ir svarīgi uzsvērt, ka Igaunijas Republika atbilstoši LESD paredzētajiem nosacījumiem ir piedalījies likumdošanas procesā, kura noslēgumā tika pieņemta direktīva, kuras adresāte tā ir tieši tāpat kā pārējās Padomē pārstāvētās dalībvalstis saskaņā ar minētās direktīvas 55. pantu. Līdz ar to katrā ziņā tā nevar lietderīgi apgalvot, ka Parlaments un Padome – direktīvas autori – tai nebūtu darījuši zināmu visu pamatojumu par izvēlētajiem pasākumiem, kurus šīs iestādes bija iecerējušas noteikt.
- 63 Attiecībā uz jautājumu par to, vai Savienības likumdevējs ir rīkojies tā, lai Tiesa varētu veikt savu uzdevumu īstenot šo izvēļu tiesiskuma kontroli, ir jākonstatē, ka, ievērojot direktīvā norādītos pietiekamos juridiskos un faktiskos apstākļus, kuri, starp citu, ir atgādināti šī sprieduma 2. un 3. punktā, likumdevējam nevar izteikt pārmetumus šajā ziņā.
- 64 Šādos apstākļos trešais pamats par pienākuma norādīt pamatojumu pārkāpumu ir jānoraida.
- 65 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka, tā kā nevar tikt apmierināts neviens no Igaunijas Republikas tās prasības atbalstam izvirzītajiem pamatiem, tā ir jānoraida.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 66 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Parlaments un Padome ir prasījuši piespriezt Igaunijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Saskaņā ar šī paša reglamenta 140. panta 1. punktu Komisija, kas ir persona, kura iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) prasību noraidīt;
- 2) Igaunijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus;

3) Eiropas Komisija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

[Paraksti]