SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

18 ta' Ġunju 2015*

"Rikors għal annullament — Direttiva 2013/34/UE — Obbligi fil-qasam ta' dikjarazzjonijiet finanzjarji li għandhom ċerti tipi ta' impriżi — Prinċipji ta' sussidjarjetà u ta' proporzjonalità — Obbligu ta' motivazzjoni"

Fil-Kawża C-508/13,

li għandha bħala suġġett rikors għal annullament skont l-Artikolu 263 TFUE, ippreżentat fit-23 ta' Settembru 2013,

Ir-Repubblika tal-Estonja, irrappreżentata minn K. Kraavi-Käerdi, bħala aġent,

rikorrenti,

vs

Il-Parlament Ewropew, irrappreżentat minn U. Rösslein u M. Allik, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

Il-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, irrappreżentat minn P. Mahnič Bruni u A. Stolfot, bħala aġenti,

konvenuti,

sostnuti minn:

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn H. Støvlbæk u L. Naaber-Kivisoo, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, J.-C. Bonichot (Relatur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: l-Estonjan.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, ir-Repubblika tal-Estonja titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja li tannulla parzjalment l-Artikolu 4(6) u (8) u totalment l-Artikoli 6(3)u 16(3) tad-Direttiva 2013/34/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, dwar id-dikjarazzjonijiet finanzjarji annwali, id-dikjarazzjonijiet finanzjarji kkonsolidati u r-rapporti relatati ta' ċerti tipi ta' impriżi, u li temenda d-Direttiva 2006/43/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u li tħassar id-Direttivi tal-Kunsill 78/660/KEE u 83/349/KEE (ĠU L 182, p. 19, iktar 'il quddiem id-"direttiva").

Il-kuntest ġuridiku

2 Il-premessi 4, 8, 10 u 55 tad-direttiva jipprovdu:

"(4) [...] Il-leġislazzjoni dwar il-kontabbiltà tal-Unjoni teħtieġ tikseb bilanċ adatt bejn l-interessi tad-destinatarji tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji u l-interess tal-impriżi li r-rekwiżiti tar-rapportar ma joħolqux piż żejjed bla bżonn fuq l-impriża.

[...]

(8) Barra minn hekk, huwa meħtieġ li, fuq il-livell tal-Unjoni, jiġu stabbiliti rekwiżiti legali minimi ekwivalenti fil-livell tal-Unjoni fir-rigward tal-ammont ta' informazzjoni finanzjarja li għandha tkun disponibbli għall-pubbliku minn impriżi li jkunu f'kompetizzjoni ma' xulxin.

[...]

(10) Din id-Direttiva għandha tiżgura li r-rekwiżiti għal impriżi żgħar ikunu ġeneralment armonizzati fl-Unjoni kollha. Din id-Direttiva hi bbażata fuq il-prinċipju 'aħseb l-ewwel żgħir [fl-impriżi żgħar u medji]'. Sabiex jiġu evitati piżijiet amministrattivi sproporzjonati fuq dawk l-impriżi, l-Isati [l-Istati] Membri għandhom jitħallew jesiġu biss ftit divulgazzjonijiet permezz ta' noti li huma addizzjonali għan-noti mandatorji. Madankollu, fil-każ ta' sistema ta' filing waħda, l-Istati Membri jistgħu f'ċerti każijiet jesiġu numru limitat ta' divulgazzjonijiet addizzjonali meta dawn ikunu espliċitament rikjesti mil-leġislazzjoni fiskali nazzjonali tagħhom u jkunu strettament meħtieġa għall-finijiet ta' ġbir ta' taxxa. Għandu jkun possibbli li l-Istati Membri jimponu rekwiżiti fuq impriżi medji u kbar li jmorru lil hinn mir-rekwiżiti minimi stipulati f'din id-Direttiva.

[...]

(55) Peress li l-għanijiet ta' din id-Direttiva, jiġifieri li jitħaffu l-investimenti transkonfinali u li jittejbu l-komparabbiltà fl-UE kollha u l-kunfidenza tal-pubbliku fid-dikjarazzjonijiet u rapporti finanzjarji permezz ta' zvelar speċifiku mtejjeb u konsistenti, ma jistgħux jintlaħqu suffiċjentement mill-Istati Membri u jistgħu għalhekk, minħabba l-iskala u l-effetti ta' din id-Direttiva, jintlaħqu aħjar fil-livell Komunitarju, il-Komunità tista' tadotta miżuri, skond il-prinċipju ta' sussidjarjetà kif stabbilit fl-Artikolu 5 tat-Trattat. Skond il-prinċipju tal-proporzjonalità, kif stabbilit f'dak l-Artikolu, din id-Direttiva ma tmurx lil hinn minn dak li hu meħtieġ sabiex jinkiseb dak l-objettiv."

3 L-Artikolu 4(5) sa (8) ta' din id-direttiva, intitolat "Dispożizzjonijiet ġenerali", jipprovdi:

"5. L-Istati Membri jistgħu jesiġu li l-intrapriżi minbarra l-intrapriżi ż-żgħar jiżvelaw l-informazzjoni fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji annwali tagħhom li tkun supplimentari għal dik meħtieġa skont din id-Direttiva.

6. B'deroga mill-paragrafu 5, l-Istati Membri jistgħu jirrikjedu lill-impriżi żgħar jippreparaw, jiżvelaw u jippublikaw informazzjoni fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji li jmorru lil hinn mir-rekwiżiti ta' din id-Direttiva, sakemm kwalunkwe tali informazzjoni tinġabar f'sistema ta' filing waħda u r-rekwiżit ta' divulgazzjoni jkun jinsab fil-leġislazzjoni fiskali nazzjonali għall-finijiet stretti ta' ġbir ta' taxxa. [...]

7. L-Istati Membri għandhom jikkomunikaw lill-Kummissjoni kwalunkwe informazzjoni addizzjonali meħtieġa skont il-paragrafu 6 mat-traspożizzjoni ta' din id-Direttiva u meta jintroduċu fil-liġi nazzjonali rekwiżiti ġodda skont il-paragrafu 6.

8. L-Istati Membri li jużaw soluzzjonijiet elettroniċi għall-iffaljar u l-pubblikazzjoni tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji annwali għandhom jiżguraw li impriżi żgħar ma jkunux meħtieġa jippubblikaw, skont il-Kapitolu 7, l-iżvelarj [l-informazzjoni] addizzjonali meħtieġa mil-leġislazzjoni fiskali nazzjonali, kif imsemmi fil-paragrafu 6."

4 L-Artikolu 6(1) u (3) tal-imsemmija direttiva, intitolat "Prinċipji ġenerali għar-rappurtar finanzjarju", jipprovdi:

"1. L-entrati ppreżentati fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji annwali u kkonsolidati għandhom jiġu rikonoxxuti u kkalkolati skont il-prinċipji ġenerali li ġejjin:

[...]

h) l-entrati fil-kont tal-qligħ u t-telf u fil-karta tal-bilanċ għandhom jiġu kkontabilizzati u ppreżentati b'kont meħud tas-sustanza tat-transazzjoni jew tal-arranġament konċernat;

[...]

3. L-Istati Membri jistgħu jeżentaw lill-impriżi mir-rekwiżiti tal-punt (h) tal-paragrafu 1."

5 L-Artikolu 16(3) tal-istess direttiva, intitolat "Kontenut tan-noti għad-dikjarazzjonijiet finanzjarji li jirrigwardaw l-impriżi kollha", jaqra' kif ġej:

"L-Istati Membri ma għandhomx jesiġu divulgazzjoni għall-impriżi żgħar lil hinn minn dak li hu rikjest jew permess minn dan l-Artikolu."

Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u t-talbiet tal-partijiet

6 Ir-Repubblika tal-Estonja titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— Prinċipalment, tannulla d-dispożizzjonijiet li ġejjin tad-direttiva:

  — l-Artikolu 4(6) sa fejn jissuġġetta l-possibbiltà għall-Istati Membri li jimponu fuq jimponu fuq l-impriżi ż-żgħar rekwiżiti ta' informazzjoni tal-kontabbiltà li jmorru lil hinn minn dawk tad-direttiva, bil-kundizzjoni li dan ir-rekwiżit ikun "jinsab fil-leġislazzjoni fiskali nazzjonali għall-finijiet stretti ta' ġbir ta' taxxa";

— l-Artikolu 4(8) sa fejn jirreferi għall-kundizzjoni marbuta ma li r-rekwiżit ta' informazzjoni addizzjonali jkun "jinsab fil-leġislazzjoni fiskali nazzjonali għall-finijiet stretti ta' ġbir ta' taxxa"; imsemmi fl-Artikolu 4(6);

— l-Artikolu 6(3); u

— l-Artikolu 16(3);

— sussidjarjament, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-annullament parzjali ma huwiex ammissibbli, tannulla d-direttiva fl-intier tagħha, u

— tikkundanna lill-Parlament Ewropew u lill-Kunsill tal-Unjoni Ewropea għall-ispejjeż.

7 Il-Parlament u l-Kunsill jitolbu li l-Qorti tal-Ġustizzja:

— tiċħad ir-rikors, u

— tikkundanna lir-Repubblika tal-Estonja għall-ispejjeż.

8 Konformement mal-Artikolu 131(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni Ewropea ġie ammess sabiex tintervjeni insostenn tal-konklużjonijiet tal-Parlament u tal-Kunsill.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ammissibbiltà

L-argumenti tal-partijiet

9 Il-Parlament u l-Kunsill isostnu li t-talba għall-annullament parzjali tad-direttiva hija inammissibbli peress li d-dispożizzjonijiet tagħha li l-annullament tagħhom jintalab mir-Repubblika tal-Estonja ma humiex separabbli mid-dispożizzjonijiet l-oħra tagħha.

10 Madankollu, ir-Repubblika tal-Estonja tqis li l-annullament biss tad-dispożizzjonijiet ikkontestati ma jaffettwax is-sustanza tad-direttiva. Għaldaqstant, it-talba għal annullament parzjali hija ammissibbli.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

11 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-annullament parzjali ta' att tal-Unjoni huwa possibbli biss sa fejn l-elementi li jkun qiegħed jintalab l-annullament tagħhom ikunu separabbli mill-kumplament tal-att (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Kunsill, C-29/99, EU:C:2002:734, punt 45, kif ukoll kif ukoll Il-Kummissjoni vs Il-Parlament u l-Kunsill, C-427/12, EU:C:2014:170, punt 16).

12 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet diversi drabi li dan ir-rekwiżit ta' separabbiltà ma jkunx sodisfatt meta l-annullament parzjali ta' att ikollu l-effett li jibdel is-sustanza tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-504/09 P, EU:C:2012:178, punt 98 u l-ġurisprudenza ċċitata).

13 F'din il-kawża, mill-premessi 4, 8 u 10 tad-direttiva jirriżulta li l-leġiżlazzjoni tal-Unjoni li tarmonizza l-kontabbiltà għandha, minn naħa, tistabbilixxi bilanċ ġust bejn ir-rekwiżiti kuntrarji tal-utenti tal-informazzjoni finanzjarja u l-produtturi tagħhom li huma l-impriżi, min-naħa l-oħra, iqisu l-piż speċjali li tirrappreżenta l-produzzjoni ta' din l-informazzjoni għall-impriżi żgħar ħafna.

14 B'hekk, il-leġiżlatur tal-Unjoni, billi adotta d-direttiva, fittex essenzjalment sabiex jikseb bilanċ doppju, kemm bejn impriżi u utenti ta' informazzjoni finanzjarja, kif ukoll bejn impriżi kbar u żgħar, peress li dawn tal-aħħar isostnu piż amministrattiv relattivament ogħla għal tal-ewwel meta kemm dawn tal-ewwel u dawn tal-aħħar għandhom jissodisfaw fl-aspetti kollha l-istess rekwiżiti.

15 Issa, id-dispożizzjonijiet ikkontestati, għal tal-ewwel, jillimitaw il-marġni ta' manuvra mħollija lill-Istati Membri sabiex itaqqlu l-piż amministrattiv, u, għall-oħrajn, jipprovdu deroga għall-armonizzazzjoni fir-rigward ta' prinċipju ġenerali tal-informazzjoni finanzjarja. Konsegwentement dawn huma dispożizzjonijiet bl-istess sustanza għall-kisba tal-bilanċ imfittex mil-leġiżlatur tal-Unjoni msemmi fil-punt 14 ta' din is-sentenza.

16 Minn dan isegwi li l-annullament eventwali tad-dispożizzjonijiet ikkontestati jaffettwa biss is-sustanza tad-direttiva u li, konsegwentement, l-imsemmija dispożizzjonijiet ma jistgħux jitqiesu li huma separabbli mill-qafas leġiżlattiv li hija tistabbilixxi.

17 Għaldaqstant, ir-rikors tar-Repubblika tal-Estonja huwa ammissibbli sa fejn itendi għall-annullament totali tad-direttiva.

Fuq il-legalità tad-direttiva kkontestata

18 Insostenn tat-talba tagħha tad-direttiva, ir-Repubblika tal-Estonja tinvoka tliet motivi bbażati fuq il-ksur, rispettivament, tal-prinċipju ta' proporzjonalità, tal-prinċipju tas-sussidjarjetà u l-obbligu ta' motivazzjoni.

Fuq l-ewwel motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità

– L-argumenti tal-partijiet

19 Ir-Repubblika tal-Estonja ssostni, f'dak li jirrigwarda, l-ewwel nett, id-dispożizzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltà għall-Istati Membri li jidderogaw mill-projbizzjoni li jimponu rekwiżiti addizzjonali għall-impriżi negozji ż-żgħar li jinsabu fl-Artikoli 4(6) u (8), u 16(3) tad-direttiva, li huma ma jimplementawx miżuri xierqa għaż-żewġ għanijiet segwiti mid-direttiva u ma jikkostitwixxux il-miżuri l-inqas restrittivi sabiex jinkisbu dawn l-għanijiet.

20 Taħt l-ewwel għan, jiġifieri t-titjib taċ-ċarezza u tal-paragunabbiltà tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi fis-suq intern, dan l-Istat Membru jsostni li r-regoli nazzjonali tiegħu stess ġew żviluppati fuq il-mudell ta' standards internazzjonali ta' rappurtar finanzjarju, li jirrikjedu informazzjoni addizzjonali fir-rigward ta' dik provduta mid-direttiva. Huwa jqis li l-Kummissjoni wettqet żball ta' evalwazzjoni fil-kriterji użati fl-istadju tal-analiżi tal-impatt, sa fejn din tal-aħħar tibbaża prinċipalment fuq l-indikaturi kwantitattivi dwar in-numru ta' impriżi żgħar, minflok ma tibbaża fuq indikaturi kwalitattivi bħall-parti tad-dħul mill-bejgħ tal-bejgħ tal-imsemmija impriżi żgħar fl-ekonomija nazzjonali. Issa, fl-Estonja, l-impriżi żgħar jikkontribwixxu iktar milli fi Stati Membri oħra għad-dħul mill-bejgħ tal-impriżi kollha flimkien. F'dan, l-Artikoli 4(6) u (8) u 16(3) tal-imsemmija direttiva jiksru l-Artikolu 5 tal-Protokoll (Nru 2) dwar l-applikazzjoni tal-Prinċipji ta' sussidjarjetà u proporzjonalità, anness mat-Trattat UE u mat-trattat FUE (iktar 'il quddiem il-"Protokoll Nru 2").

21 Taħt it-tieni għan tad-direttiva (il-limitazzjoni ta' rekwiżiti ta' informazzjoni fuq l-impriżi żgħar) ir-Repubblika tal-Estonja tafferma li l-implementazzjoni tal-Artikoli 4(6) u (8) u 16(3) tagħha ma jwasslu għal tali limitazzjoni, iżda biss għal spostament ta' dan ir-rekwiżit, sa fejn l-informazzjoni li mhux ser tibqa' tidher fid-dikjarazzjonijiet finanzjarji jibqgħu rikjesti min-naħa ta' ċerti awtoritajiet

nazzjonali. Dan l-imsemmi Stat Membru jsostni li huwa diġà, min-naħa tiegħu, implementa politika nazzjonali ta' tnaqqis tal-piż amministrattiv tal-impriżi permezz ta' sistema ta' dikjarazzjoni elettronika msejħa "one stop shop".

22 Fir-rigward, insegwitu, tad-dispożizzjonijiet magħquda tal-Artikolu 6(1)(h) u 6(3) tad-direttiva li jippermettu lill-Istati Membri li jeżentaw l-impriżi mill-osservanza tal-prinċipju tal-kontabbiltà tas-"supremazija tas-sustanza fuq il-forma", ir-Repubblika tal-Estonja tafferma li din id-dispensa, peress li tidderoga mill-prinċipju tad-"dehra ġusta", tmur kontra l-għan ta' titjib tal-paragunabbiltà u taċ-ċarezza tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi.

23 Ir-Repubblika tal-Estonja tallega fl-aħħar nett, b'mod iktar ġenerali, li l-prinċipju ta' proporzjonalità kien inkiser sa fejn il-leġiżlatur tal-Unjoni ma ħax inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni partikolari ta' Stat Membru avvanzat fil-qasam tal-amministrazzjoni elettronika, jew ukoll minħabba l-possibbiltà li jiġu applikati l-istandards internazzjonali tal-kontabbiltà previsti mir-Regolament Nru 1606/2002, tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tad-19 ta' Lulju 2002, rigward l-applikazzjoni ta' standards internazzjonali tal-kontabilità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 13, Vol. 29, p. 609).

24 Għall-kuntrarju, il-Parlament u l-Kunsill jispjegaw, fir-rigward tad-dispożizzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltajiet ta' piżijiet addizzjonali fuq l-impriżi ż-żgħar, li d-deċiżjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jiddifferenzja r-rekwiżiti fil-qasam ta' dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi skont id-daqs hija għażla politika bbażata fuq kriterji oġġettivi, wara bbilanċjar tal-interessi kollha preżenti. Il-prinċipju ta' proporzjonalità kien jirrikjedi li din l-għażla tikkostitwixxi miżura xierqa fid-dawl tal-għanijiet segwiti mid-direttiva fil-livell tal-Unjoni, u mhux, fi kwalunkwe każ, fid-dawl tas-sitwazzjoni partikolari ta' Stat Membru. Dawn l-istituzzjonijiet isostnu wkoll li tali miżura tkun neċessarja sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet u jkun għal-kuntrarju sproporzjonat li jiġi impost fuq l-impriżi ż-żgħar l-istess obbligi bħal dawk kbar. Il-Kunsill iżid li, jekk id-deroga mill-projbizzjoni ta' piżijiet addizzjonali għall-impriżi ż-żgħar tkun miftuħa għal skopijiet oħra barra l-ġbir tat-taxxa, dan iwassal għal regolamentazzjoni żejda.

25 Fir-rigward tal-possibbiltà għall-Istati Membri sabiex jagħtu lill-impriżi derogi mill-prinċipju tas-"supremazija tas-sustanza fuq il-forma", il-Parlament ifakkar li din hija miżura inqas restrittiva mill-applikazzjoni tagħha għall-impriżi kollha, u, għaldaqstant, ta' armonizzazzjoni inqas li n-natura tagħha ma hijiex stabbilita mir-Repubblika tal-Estonja.

26 Il-Kummissjoni tafferma li l-kritika tar-Repubblika tal-Estonja kontra l-analiżi tagħha tal-impatt hija mingħajr bażi peress li din l-analiżi twettqet permezz tal-proċedura xierqa minn kuntrattur estern, wara konsultazzjoni mal-kumitat rilevanti u filwaqt li titqies is-sitwazzjoni kemm tal-Unjoni kif ukoll ta' kull Stat Membru.

27 Il-Parlament u l-Kunsill isostnu, dejjem dwar l-analiżi tal-impatt tal-Kummissjoni li, fi kwalunkwe każ, l-invokazzjoni mir-Repubblika tal-Estonja tal-Artikolu 5 tal-Protokoll Nru 2 hija irrilevanti peress li din id-dispożizzjoni timplika mhux il-proċedura ta' żvilupp ta' direttivi, iżda dik ta' abbozzi ta' atti leġiżlattivi u ma għandha l-ebda valur vinkolanti dwar kif il-leġiżlatur tal-Unjoni għandu jipproċedi sabiex jevalwa l-konformità ta' att leġiżlattiv mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

28 Bħala punt preliminari, għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' proporzjonalità, li huwa wieħed mill-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, jeħtieġ li l-miżuri implementati permezz ta' dispożizzjoni jkunu adatti sabiex jintlaħaq l-għan mixtieq u ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dan jintlaħaq [ara, b'mod partikolari, is-sentenzi British American Tobacco (Investments) u Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 122, kif ukoll Digital Rights Ireland *et*, C-293/12 u C-594/12, EU:C:2014:238, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata].

29 Fir-rigward tal-istħarriġ ġudizzjarju tal-kundizzjonijiet imsemmija fil-punt preċedenti, għandu jiġi rrikonoxxut li l-leġiżlatur Komunitarju għandu diskrezzjoni wiesgħa f'qasam, bħal dak f'dan il-każ, li jimplika għażliet, min-naħa tal-leġiżlatur Komunitarju, ta' natura politika, ekonomika u soċjali u li fih jkollu jwettaq evalwazzjonijiet kumplessi. Konsegwentement, hija biss in-natura manifestament mhux xierqa ta' miżura adottata f'dan il-qasam, meta mqabbla mal-għan li l-istituzzjoni kompetenti tixtieq tilħaq, li tista' taffettwa l-legalità ta' miżura bħal din [ara s-sentenzi British American Tobacco (Investments) u Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123, u Vodafone *et*, C-58/08, EU:C:2010:321, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata].

30 Għal dak li jirrigwarda l-għan imfittex mid-direttiva, għandu jiġi rrilevat li, kif jirriżulta b'mod partikolari mill-Artikoli 4, 6 u 16 kif ukoll mill-premessi 8, 10, 38 u 55 tagħha, din tal-aħħar hija intiża, minn naħa, li jiġu stabbiliti regoli armonizzati dwar l-informazzjoni finanzjarja li għandha ssir disponibbli għall-pubbliku sabiex titjieb il-paragunabbiltà tad-dikjarazzjonijiet annwali tal-impriżi fl-Unjoni kollha u l-ieħor li jiġi evitat li l-applikazzjoni ta' dawn ir-regoli ma tikkostitwixxix piż fuq l-impriżi ż-żgħar billi jipprovdi għal ċerti derogi li jirrigwardahom.

31 Għal dawn l-għanijiet, il-leġiżlatur tal-Unjoni, b'mod partikolari, ipprovda żewġ tipi ta' miżuri li r-Repubblika tal-Estonja tikkontesta l-konformità mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

32 Minn naħa, l-Artikoli 4(6) u (8) u 16(3) tad-Direttiva jinkwadraw l-għażliet miftuħa għall-Istati Membri li jirrikjedu mill-impriżi żgħar li jdaħħlu, fil-karti tal-bilanċ tagħhom, dikjarazzjonijiet tad-dħul u annessi, obbligi addizzjonali għal dawk li tipprevedi d-direttiva b'mod armonizzat. F'dan ir-rigward, id-direttiva tipprojbixxi fil-prinċipju lill-Istati Membri li jimponu fuq dawn l-impriżi tali rekwiżiti addizzjonali, u tidderoga minn din il-projbizzjoni biss billi tistabbilixxi limiti preċiżi fuq dawn l-eċċezzjonijiet. Fost dawn il-limitazzjonijiet hemm ir-rekwiżit, previst fl-Artikolu 4(6), li l-obbligi addizzjonali imposti mill-Istat Membru huma diġà previsti fil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali u huma għall-għanijiet biss tal-ġbir tat-taxxa.

33 Billi jistabbilixxi tali limitu, ibbażat fuq kriterji oġġettivi, il-leġiżlatur tal-Unjoni ried, essenzjalment, li l-impriżi ż-żgħar ma jkunux marbuta li jipprovdu dokumenti jew informazzjoni ta' natura ta' kontabbiltà minbarra, minn naħa, obbligi informattivi previsti mid-direttiva u, min-naħa l-oħra, obbligi ta' dikjarazzjonijiet previsti mil-leġiżlazzjonijiet fiskali nazzjonali.

34 Limitazzjoni ta' din in-natura hija, evidentement, adatta sabiex jintlaħqu l-għanijiet tad-direttiva, jiġifieri li tiġi limitata ż-żieda fil-piż amministrattiv fuq l-impriżi ż-żgħar.

35 Barra minn hekk, ir-Repubblika tal-Estonja ma wrietx kif il-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea kien, bit-tqegħid ta' dan il-limitu, adotta miżura li tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan segwit, b'mod partikolari sa fejn twassal għal preġudizzju manifestament eċċessiv għall-interessi ta' utenti ta' dikjarazzjonijiet finanzjarji fir-rigward tal-effetti benefiċi mistennija fil-qasam tal-piż amministrattiv fuq impriżi żgħar.

36 Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 6(3) tad-direttiva jippermetti lill-Istati Membri li jeżentaw l-impriżi, fir-redazzjoni tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji tagħhom, mill-osservanza tal-prinċipju ta' kontabbiltà tas-"supremazija tas-sustanza fuq il-forma". Din il-possibbiltà hija spjegata b'mod partikolari mill-fatt li l-piż amministrattiv ta' accountant huwa mħaffef jekk huwa possibbli li jkun limitat li jirrintraċċa l-forma ġuridika milli s-sustanza kummerċjali tagħha.

37 Issa, fir-rigward ta' din il-possibbiltà, ma jirriżultax mill-fajl quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li r-Repubblika tal-Estonja kellha, kif obbligata tagħmel fir-rigward tal-istħarriġ magħmul mill-Qorti tal-Ġustizzja u mfakkar fil-punt 29 ta' din is-sentenza, inkludiet fil-motiv tagħha elementi suffiċjenti sabiex tista' tistabbilixxi n-natura manifestament mhux xierqa tal-miżuri adottati mil-leġiżlatur tal-Unjoni fir-rigward tal-għan ta' titjib tal-paragunabbiltà u taċ-ċarezza tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi koperti minn id-direttiva.

38 Għalhekk, ma jirriżultax mill-analiżi tal-miżuri msemmija fil-punti 32 u 36 ta' din is-sentenza li l-leġiżlatur tal-Unjoni kien, meta adottahom, manifestament eċċeda l-limiti tas-setgħa diskrezzjonali tiegħu.

39 Fl-aħħar nett, rigward l-argument tar-Repubblika tal-Estonja li l-prinċipju ta' proporzjonalità kien inkiser sa fejn il-leġiżlatur tal-Unjoni Ewropea ma ħax inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni partikolari tagħha ta' Stat Membru avvanzat fil-qasam tal-amministrazzjoni elettronika, hemm lok li jiġi rrilevat li d-Direttiva 2013/34 għandha impatt fl-Istati Membri kollha u teħtieġ bilanċ bejn l-interessi differenti involuti, fid-dawl tal-għanijiet ta' din id-direttiva, tiġi żgurata. Għaldaqstant, it-tfittxija għal tali bilanċ, li tieħu inkunsiderazzjoni mhux is-sitwazzjoni partikolari ta' Stat Membru wieħed, iżda tal-Istati Membri kollha tal-Unjoni, ma tistax titqies li tmur kontra l-prinċipju ta' proporzjonalità.

40 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-ewwel motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi miċħud.

Fuq it-tieni motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' sussidjarjetà

– L-argumenti tal-partijiet

41 Ir-Repubblika tal-Estonja ssostni li l-leġiżlatur tal-Unjoni kiser il-prinċipju ta' sussidjarjetà, l-ewwel nett, sa fejn azzjoni fil-livell tal-Unjoni tkun neċessarja sabiex tiżgura l-paragunabbiltà tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi, id-direttiva ma timplementax din l-azzjoni b'mod rilevanti; it-tieni nett, peress li l-għan ta' tnaqqis tal-piż amministrattiv għall-impriżi żgħar seta' jinkiseb aħjar fil-livell tal-Istati Membri; it-tielet nett, minħabba l-assenza, fil-materjal mehmuż mal-abbozz tad-direttiva, tad-dikjarazzjoni ta' konformità tal-osservanza tal-prinċipju ta' sussidjarjetà, previst fil-Protokoll 2; ir-raba' nett, peress li l-ġustifikazzjoni tad-direttiva fir-rigward tal-prinċipju ta' sussidjarjetà kellha ssir fil-livell ta' kull waħda mid-dispożizzjonijiet tagħha; u l-ħames nett, peress li s-sitwazzjoni speċifika ta' kull Stat Membru fir-rigward tal-prinċipju ta' sussidjarjetà ma kinitx ittieħdet inkunsiderazzjoni.

42 Il-Parlament u l-Kunsill isostnu, fl-ewwel lok, li l-leġiżlatur tal-Unjoni għamel eżami suffiċjenti tal-abbozz ta' direttiva fid-dawl tal-prinċipju ta' sussidjarjetà sabiex jikkonkludi fuq il-ħtieġa ta' azzjoni fil-livell tal-Unjoni; fit-tieni lok, li s-sitwazzjoni ta' Stat Membru partikolari, irrispettivament mill-progress tagħha fil-kisba ta' għan speċifiku, ma tipprekludix il-ħtieġa għal azzjoni tal-Unjoni sabiex jintlaħqu l-miri differenti fl-Unjoni kollha; fit-tielet lok, li l-obbligu ta' motivazzjoni ta' atti leġiżlattivi fid-dawl tal-prinċipju ta' sussidjarjetà ma jkunx evalwat fil-livell ta' kull dispożizzjoni meħuda separatament, iżda huwa kunsiderazzjoni ta' natura ġenerali, u, fir-raba' lok, li ma jirriżultax minn dan il-prinċipju l-obbligu li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-interessi partikolari ta' kull Stat Membru b'mod individwali, li jqiegħed inkwistjoni t-teknika stess tal-armonizzazzjoni.

43 Il-Kummissjoni tqis li r-Repubblika tal-Estonja ma stabbilixxietx, kif inhi obbligata fid-dawl tan-natura tal-istħarriġ magħmul mill-Qorti tal-Ġustizzja, li l-leġiżlatur tal-Unjoni kien wettaq żball manifest ta' evalwazzjoni fl-implementazzjoni tal-prinċipju ta' sussidjarjetà.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

44 Għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' sussidjarjetà ddikjarat fl-Artikolu 5(3) KE, li jistabbilixxi li f'oqsma li ma jaqgħux taħt il-kompetenza esklużiva tiegħu, l-Unjoni għandha taġixxi biss, jekk u sakemm l-għanijiet tal-azzjoni proposta ma jkunux jistgħu jintlaħqu sew mill-Istati Membri u għaldaqstant jistgħu, minħabba d-daqs jew l-effetti tal-azzjoni proposta, jiġu milħuqa aħjar mill-Komunità.

Il-Protokoll Nru 2 jistabbilixxi wkoll, fil-paragrafu 5 tiegħu, xi linji gwida sabiex jiġi ddeterminat jekk dawn il-kundizzjonijiet humiex sodisfatti (sentenza Il-Lussemburgu vs Il-Parlament u l-Kunsill, C-176/09, EU:C:2011:290, punt 76 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Fir-rigward ta' qasam, f'din il-kawża t-titjib tal-kundizzjonijiet tal-libertà ta' stabbiliment, li ma huwiex fost dawk li fihom l-Unjoni għandha kompetenza esklużiva, għandu jiġi vverifikat jekk l-għan tal-azzjoni proposta setax jintlaħaq aħjar fil-livell tal-Unjoni [ara s-sentenza British American Tobacco (Investments) u Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 180].

46 F'dan ir-rigward, u kif ġie indikat fil-punti 13 u 14 ta' din is-sentenza, id-direttiva ssegwi għan doppju, li jikkonsisti mhux biss sabiex tarmonizza d-dikjarazzjonijiet finanzjarji ta' impriżi tal-Unjoni sabiex l-utenti tal-informazzjoni finanzjarja jkollhom disponibbli data paragunabbli, iżda wkoll li jsiru dan jitqiesu, permezz ta' skema speċjali, ukoll ħafna iktar armonizzata, is-sitwazzjoni partikolari tal-impriżi żgħar, li fuqhom l-applikazzjoni tar-rekwiżiti ta' kontabbiltà previsti għall-impriżi medji u kbar tpoġġi piż amministrattiv eċċessiv.

47 Issa, anki jekk, kif issostni r-Repubblika tal-Estonja, it-tieni fost dawn iż-żewġ għanijiet jista' jintlaħaq aħjar permezz ta' azzjoni fil-livell ta' Stat Membru, jibqa' l-fatt li l-insegwiment ta' dan l-għan f'tali livell jista' jikkonsolida, jekk ma jikkawżax, sitwazzjonijiet li fihom ċerti Stati Membri jkunu jtaffu iktar jew b'mod differenti minn oħrajn il-piż amministrattiv għall-impriżi ż-żgħar, biex b'hekk imur l-oppost preċiż tal-għan prinċipali tad-direttiva, jiġifieri l-istabbiliment ta' kundizzjonijiet ġuridiċi ekwivalenti minimi għall-kontabbiltà ta' impriżi kompetituri.

48 Mill-interdipendenza taż-żewġ għanijiet intiżi mid-direttiva jirriżulta li l-leġiżlatur tal-Unjoni seta' jqis leġittimament li l-azzjoni tiegħu kellha tinkludi wkoll skema speċjali għal impriżi żgħar u li, minħabba din l-interdipendenza, dan l-għan doppju seta' jintlaħaq aħjar ara, f'dan is-sens, is-sentenza Vodafone *et*, C-58/08, EU:C:2010:321, punt 78).

49 Id-direttiva, konsegwentement, ma ġietx adottata bi ksur tal-prinċipju ta' sussidjarjetà.

50 L-argument imressaq mir-Repubblika tal-Estonja dwar il-mod allegatament difettuż li bih il-leġiżlatur tal-Unjoni kien żgura l-osservanza tal-prinċipju ta' sussidjarjetà qabel l-impenn tal-azzjoni tiegħu ma huwiex tali li jikkontesta din il-konklużjoni.

51 F'dan ir-rigward, ir-Repubblika tal-Estonja ma tistax b'mod validu ssostni li l-verifika tal-osservanza tal-prinċipju ta' sussidjarjetà kellu jsir mhux għad-direttiva fl-intier tagħha, iżda fil-livell ta' kull waħda mid-dispożizzjonijiet tagħha b'mod partikolari. Fil-fatt, tali allegazzjoni fi kwalunkwe każ taqa' fil-kritika tal-motivazzjoni tal-att ikkontestat, u ser tiġi eżaminata fil-kuntest tat-tielet motiv.

52 Fl-aħħar nett, għalkemm ir-Repubblika tal-Estonja ssostni li l-leġiżlatur tal-Unjoni ma jkunx ħa biżżejjed inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni ta' kull Stat Membru u, għaldaqstant, tiegħu stess, tali argument ma jistax jirnexxi.

53 Fil-fatt, il-prinċipju ta' sussidjarjetà ma għandux l-għan li jillimita l-kompetenza tal-Unjoni skont is-sitwazzjoni ta' xi Stat Membru partikolari meħud individwalment, iżda jimponi biss li l-azzjoni proposta tista', minħabba d-dimensjoni jew l-effetti tagħha, tinkiseb aħjar fil-livell tal-Unjoni, fid-dawl tal-għanijiet tagħha, elenkati fl-Artikolu 3 TUE u d-dispożizzjonijiet speċifiċi għal diversi oqsma, b'mod partikolari għall-libertajiet differenti, bħal-libertà ta' stabbiliment, imsemmija bit-trattati.

54 Minn dan jirriżulta li l-prinċipju tas-sussidjarjetà ma jistax ikollu l-effett li jinvalida att tal-Unjoni minħabba s-sitwazzjoni partikolari ta' Stat Membru, kemm jekk ikun iktar avvanzat minn oħrajn fir-rigward ta' għan imfittex mil-leġiżlatur tal-Unjoni, peress li hija, bħal f'din il-kawża, qieset li abbażi ta' elementi ddettaljati u mingħajr ma twettaq żball ta' evalwazzjoni li l-interess ġenerali tal-Unjoni jista' jkun moqdi aħjar b'azzjoni fil-livell ta' din tal-aħħar.

55 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li t-tieni motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-prinċipju ta' sussidjarjetà, għandu jiġi miċħud.

Fuq it-tielet motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni

– L-argumenti tal-partijiet

56 Ir-Repubblika tal-Estonja ssostni, minn naħa, li l-leġiżlatur tal-Unjoni ma kienx espona b'mod suffiċjenti fid-dritt u fil-fatt il-motivi tal-limitazzjonijiet li għamel, fl-Artikoli 4(6) u (8) u 16(3) tad-Direttiva, għall-possibbiltà li jirrikjedi minn impriżi żgħar data ta' kontabbiltà addizzjonali relatata ma' dik prevista mid-direttiva u, min-naħa l-oħra, li dan il-leġiżlatur lanqas ma ġġustifika l-possibbiltà li jħalli lill-Istati Membri li jidderogaw mill-prinċipju ta' kontabbiltà tas-"supremazija ta-sustanza fuq il-forma".

57 Skont il-Parlament, il-Kunsill kif ukoll il-Kummissjoni, id-direttiva hija suffiċjentement motivata fid-dawl tar-rekwiżiti tal-Artikolu 296 TFUE. Dawn l-istituzzjonijiet, b'mod partikolari, isostnu li l-leġiżlatur tal-Unjoni ma huwiex obbligat jimmotiva speċifikament kull waħda mill-għażliet tekniċi li huwa jagħmel.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

58 Għandu jitfakkar li, għalkemm il-motivazzjoni meħtieġa mill-Artikolu 296 TFUE għandha tesponi b'mod ċar u mhux ekwivoku r-raġunament tal-awtorità tal-Unjoni, li tkun adottat l-att ikkontestat, b'tali mod li l-persuni kkonċernati jkunu jistgħu jsiru jafu l-ġustifikazzjonijiet tal-miżura adottata u sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tagħmel l-istħarriġ tagħha, madankollu ma huwiex meħtieġ li din tispeċifika l-elementi kollha ta' dritt jew ta' fatt rilevanti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Kunsill, C-122/94, EU:C:1996:68, punt 29).

59 B'mod iktar partikolari, ma jistax ikun rikjest li din il-motivazzjoni tispeċifika l-fatti differenti, ħafna drabi numerużi u kumplessi ħafna, li fid-dawl tagħhom ġiet adottata direttiva u lanqas *a fortiori* li din tipprovdi evalwazzjoni ftit jew wisq sħiħa (ara, b'analoġija, is-sentenza L-Italja vs Il-Kunsill u l-Kummissjoni, C-100/99, EU:C:2001:383, punt 63).

60 Għaldaqstant, jekk l-att ikkontestat juri l-għan essenzjali li l-istituzzjoni trid tikseb, ikun inutili li tkun meħtieġa motivazzjoni speċifika għal kull waħda mill-għażliet tekniċi li hija għamlet (ara, b'mod partikolari, is-sentenza L-Italja vs Il-Kunsill u Il-Kummissjoni, C-100/99, EU:C:2001:383, punt 64).

61 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-osservanza tal-obbligu ta' motivazzjoni għandha tiġi evalwata mhux biss fir-rigward tal-formulazzjoni tal-att ikkontestat, iżda wkoll mill-kuntest u miċ-ċirkustanzi tal-kawża, u b'mod partikolari mill-interess li d-destinatarji jew persuni oħra direttament jew individwalment ikkonċernati bl-att jista' jkollhom li jirċievu spjegazzjonijiet (sentenza VBA vs Florimex *et*, C-265/97 P, EU:C:2000:170, punt 93).

62 Issa, f'dan ir-rigward, huwa importanti li jiġi enfasizzat li r-Repubblika tal-Estonja pparteċipat, skont il-modalitajiet previsti mit-Trattat FUE, fil-proċedura leġiżlattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-direttiva, li hija indirizzata lilha bl-istess mod bħall-Istati Membri l-oħra rrappreżentati fil-Kunsill skont l-Artikolu 55 ta' din id-direttiva. Għaldaqstant, u fi kwalunkwe każ, hija ma tistax validament tinvoka minn dan li l-Parlament u l-Kunsill, l-awturi tad-direttiva, ma setgħux ikunu f'pożizzjoni li jkunu jafu r-raġunijiet għall-għażla tal-miżuri li jkunu biħsiebhom jadottaw.

63 Dwar il-punt jekk l-leġiżlatur tal-Unjoni poġġiex lill-Qorti tal-Ġustizzja f'pożizzjoni li l-missjoni tagħha li tistħarreġ il-legalità ta' dawn l-għażliet, għandu jiġi kkonstatat li l-leġiżlatur ma jistax jiġi akkużat minħabba l-punti insuffiċjenti ta' fatt u ta' liġi li jinsabu fid-direttiva, imfakkra fil-punti 2 u 3 ta' din is-sentenza.

64 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tielet motiv, ibbażat fuq il-ksur tal-obbligu ta' motivazzjoni, għandu jiġi miċħud.

65 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li, peress li ebda wieħed mill-motivi mqajma mir-Repubblika tal-Estonja insostenn tar-rikors tagħha ma seta' jintlaqa', dan għandu jiġi miċħud.

Fuq l-ispejjeż

66 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li r-Repubblika tal-Estonja tilfet, hemm lok li hija jiġi ordnat ibati l-ispejjeż, kif mitlub mill-Parlament u mill-Kunsill. Fl-applikazzjoni tal-Artikolu 140(1) tal-imsemmija Regoli tal-Proċedura, il-Kummissjoni, parti intervenjenti f'din il-kawża, għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) Ir-rikors huwa miċħud.

2) Ir-Repubblika tal-Estonja hija kkundannata għall-ispejjeż.

3) Il-Kummissjoni għandha tbati l-ispejjeż tagħha.

Firem