



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 18 czerwca 2015 r.*

Skarga o stwierdzenie nieważności — Dyrektywa 2013/34/UE — Obowiązki w zakresie sprawozdań finansowych spoczywające na niektórych rodzajach jednostek — Zasada pomocniczości i zasada proporcjonalności — Obowiązek uzasadnienia

W sprawie C-508/13

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie nieważności na podstawie art. 263 TFUE, wniesioną w dniu 23 września 2013 r.,

Republika Estońska, reprezentowana przez K. Kraavi-Käerdi, działającą w charakterze pełnomocnika,

strona skarżąca,

przeciwko

Parlamentowi Europejskiemu, reprezentowanemu przez U. Rössleina oraz M. Allika, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

Radzie Unii Europejskiej, reprezentowanej przez P. Mahnič Bruni oraz A. Stolfot, działające w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Komisję Europejską, reprezentowaną przez H. Støvlbæka oraz L. Naaber-Kivisoo, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: estoński.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Republika Estońska wnosi w skardze skierowanej do Trybunału o stwierdzenie nieważności w części art. 4 ust. 6 i 8 oraz w całości art. 6 ust. 3 i art. 16 ust. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.U. L 182, s. 19) (zwanej dalej „dyrektywą”).

Ramy prawne

- 2 Motywy 4, 8, 10 i 55 dyrektywy wskazują, co następuje:

„(4) [...] W ramach unijnych przepisów dotyczących rachunkowości należy osiągnąć odpowiednią równowagę między interesami adresatów sprawozdań finansowych a interesami jednostek w taki sposób, by nadmiernie nie obciążać jednostek wymogami sprawozdawczymi”.

[...]

(8) Ponadto niezbędne jest ustanowienie minimalnych równoważnych wymogów prawnych na poziomie Unii dotyczących zakresu informacji finansowych, które powinny być podawane do wiadomości publicznej przez konkurujące ze sobą jednostki.

[...]

(10) Niniejsza dyrektywa powinna zapewniać duży stopień harmonizacji wymogów dla małych jednostek w całej Unii. U podstaw niniejszej dyrektywy leży zasada »najpierw myśl na małą skalę«. Aby uniknąć nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych dla tych jednostek, państwa członkowskie powinny mieć możliwość nałożenia wymogu ujawniania jedynie niektórych [nielicznych] informacji w ramach informacji dodatkowej [...] do [informacji obowiązkowej]. W przypadku jednolitego zintegrowanego systemu sprawozdawczości państwa członkowskie mogą jednak w niektórych przypadkach wymagać określonej liczby dodatkowych ujawnień [informacji], jeżeli są one wyraźnie wymagane na mocy ich krajowego prawa podatkowego i są absolutnie konieczne do celów poboru podatków. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość nakładania na średnie i duże jednostki wymogów idących dalej niż minimalne wymogi określone w niniejszej dyrektywie.

[...]

(55) Ponieważ cele niniejszej dyrektywy, a mianowicie ułatwienie inwestycji transgranicznych oraz zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych [i innych sprawozdań] na poziomie Unii i wzmocnienie zaufania publicznego do sprawozdań finansowych i innych sprawozdań dzięki udoskonalonemu i jednolicie stosowanemu ujawnianiu określonych informacji, nie mogą zostać osiągnięte w wystarczającym stopniu przez państwa członkowskie, natomiast z uwagi na skalę i skutki niniejszej dyrektywy cele te mogą zostać osiągnięte skuteczniej na poziomie Unii, Unia może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów”.

3 Artykuł 4 ust. 5–8 tej dyrektywy, zatytułowany „Przepisy ogólne”, przewiduje:

„5. Państwa członkowskie mogą wymagać, aby jednostki niebędące małymi jednostkami ujawniały w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych bardziej szczegółowe [dodatkowe] informacje niż te wymagane na mocy niniejszej dyrektywy.

6. Na zasadzie odstępstwa od ust. 5 państwa członkowskie mogą wymagać sporządzania, ujawniania i ogłaszania przez małe jednostki informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, które to informacje wykraczają poza wymogi niniejszej dyrektywy, pod warunkiem że wszelkie takie informacje są gromadzone w ramach jednego zintegrowanego systemu sprawozdawczości, a wymóg dotyczący ujawniania informacji jest zawarty w krajowych przepisach podatkowych wyłącznie do celów poboru podatków [...].

7. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie dodatkowe informacje, których wymagają na mocy ust. 6 przy transpozycji niniejszej dyrektywy i wprowadzeniu do prawa krajowego nowych wymogów na mocy ust. 6.

8. Państwa członkowskie stosujące elektroniczne rozwiązania do przedkładania i ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych zapewniają, by na małe jednostki nie nakładano wymogu ogłaszania – zgodnie z rozdziałem 7 – dodatkowych informacji wymaganych na mocy krajowych przepisów podatkowych, zgodnie z ust. 6”.

4 Artykuł 6 ust. 1 i 3 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Ogólne zasady sprawozdawczości finansowej”, stanowi:

„1. Pozycje prezentowane w rocznym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są ujmowane i wyceniane zgodnie z następującymi zasadami ogólnymi:

[...]

h) pozycje rachunku zysków i strat oraz bilansu są ujmowane i prezentowane z uwzględnieniem treści ekonomicznej danej transakcji lub umowy;

[...]

3. Państwa członkowskie mogą zwolnić jednostki z wymogów ust. 1 lit. h)”.

5 Artykuł 16 ust. 3 tej dyrektywy, zatytułowany „Treść informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego w przypadku wszystkich jednostek”, brzmi następująco:

„Państwa członkowskie nie wymagają ujawniania przez małe jednostki informacji bardziej szczegółowych niż te, które są wymagane lub dozwolone niniejszym artykułem”.

Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

6 Republika Estońska wnosi do Trybunału o:

— tytułem żądania głównego – stwierdzenie nieważności następujących przepisów dyrektywy:

— art. 4 ust. 6 w zakresie, w jakim uzależnia możliwość obciążenia przez państwa członkowskie małych przedsiębiorstw wymogiem ujawnienia informacji księgowych wykraczającym poza wymogi dyrektywy od spełnienia warunku, by wymóg ten został „zawarty w krajowych przepisach podatkowych wyłącznie do celów poboru podatków”;

- art. 4 ust. 8 w zakresie, w jakim nawiązuje do warunku, by wymóg ujawnienia dodatkowych informacji został „zawarty w krajowych przepisach podatkowych wyłącznie do celów poboru podatków”, o czym mowa w art. 4 ust. 6;
 - art. 6 ust. 3; oraz
 - art. 16 ust. 3;
 - posiłkowo, jeśli Trybunał uzna, że żądanie stwierdzenia nieważności w części jest niedopuszczalne, stwierdzenie nieważności dyrektywy w całości; oraz
 - obciążenie Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej kosztami postępowania.
- 7 Parlament i Rada wnoszą do Trybunału o:
- oddalenie skargi; oraz
 - obciążenie Republiki Estońskiej kosztami postępowania.
- 8 Zgodnie z art. 131 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem Komisja Europejska została dopuszczona do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Parlamentu i Rady.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

Argumentacja stron

- 9 Parlament i Rada twierdzą, że żądanie stwierdzenia nieważności dyrektywy w części jest niedopuszczalne, ponieważ przepisów, których stwierdzenia nieważności domaga się Republika Estońska, nie można wydzielić z pozostałych przepisów tej dyrektywy.
- 10 Republika Estońska uważa natomiast, że stwierdzenie nieważności samych zaskarżonych przepisów nie narusza istoty dyrektywy. W związku z tym żądanie stwierdzenia nieważności w części jest dopuszczalne.

Ocena Trybunału

- 11 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału stwierdzenie nieważności części aktu Unii jest możliwe tylko pod warunkiem, że przepisy, których stwierdzenia nieważności domaga się strona, mogą zostać oddzielone od pozostałych przepisów tego aktu (zob. w szczególności wyroki: Komisja/Rada, C-29/99, EU:C:2002:734, pkt 45; a także Komisja/Parlament i Rada, C-427/12, EU:C:2014:170, pkt 16).
- 12 Trybunał wielokrotnie orzekał, iż ten wymóg podzielności nie jest spełniony, jeśli konsekwencją stwierdzenia nieważności części aktu jest zmiana jego istoty (zob. podobnie wyrok Komisja/Polska, C-504/09 P, EU:C:2012:178, pkt 98 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 13 W niniejszej sprawie z motywów 4, 8, i 10 dyrektywy wynika, że prawodawstwo Unii harmonizujące rachunkowość powinno, po pierwsze, ustanowić właściwą równowagę między sprzecznymi wymogami adresatów sprawozdawczości finansowej a wymogami ich autorów, którymi są przedsiębiorstwa, a po drugie, uwzględnić szczególny ciężar, jaki sporządzanie sprawozdawczości stanowi dla najmniejszych przedsiębiorstw.
- 14 Tak więc przyjmując dyrektywę, prawodawca Unii starał się zasadniczo osiągnąć podwójną równowagę zarówno między przedsiębiorstwami a adresatami sprawozdawczości finansowej, jak i między dużymi a małymi przedsiębiorstwami, gdyż na tych ostatnich spoczywa stosunkowo więcej obciążeń administracyjnych niż na dużych przedsiębiorstwach, w wypadku gdy zarówno duże, jak i małe przedsiębiorstwa są zobowiązane sprostać takim samym pod każdym względem wymogom.
- 15 Tymczasem jedne z zaskarżonych przepisów ograniczają pozostawioną państwom członkowskim swobodę w zakresie zwiększenia wspomnianych obciążeń administracyjnych, natomiast drugie przewidują odstępstwo od harmonizacji w odniesieniu do ogólnej zasady sprawozdawczości finansowej. Chodzi w konsekwencji o przepisy nieodzowne do uzyskania poszukiwanej przez prawodawcę Unii równowagi, o której mowa w pkt 14 niniejszego wyroku.
- 16 Z powyższego wynika, że ewentualne stwierdzenie nieważności zaskarżonych przepisów doprowadziłoby do naruszenia istoty dyrektywy, a co za tym idzie – wspomnianych przepisów nie można postrzegać jako dających się wydzielić z ram prawnych, które dyrektywa ta ustanawia.
- 17 W związku z powyższym skarga Republiki Estońskiej jest dopuszczalna tylko w zakresie, w jakim zmierza do stwierdzenia nieważności dyrektywy w całości.

W przedmiocie zgodności z prawem zaskarżonej dyrektywy

- 18 W uzasadnieniu żądania stwierdzenia nieważności dyrektywy Republika Estońska podnosi trzy zarzuty, dotyczące naruszenia odpowiednio zasady proporcjonalności, zasady pomocniczości oraz obowiązku uzasadnienia.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia zasady proporcjonalności

– Argumentacja stron

- 19 Republika Estońska twierdzi, jeśli chodzi w pierwszej kolejności o przepisy ograniczające możliwość odstąpienia przez państwa członkowskie od zawartego w art. 4 ust. 6 i 8 oraz w art. 16 ust. 3 dyrektywy zakazu nałożenia dodatkowych wymogów na małe przedsiębiorstwa, że przepisy te nie przewidują środków odpowiednich do osiągnięcia dwóch celów dyrektywy, a ustanowione środki nie służą osiągnięciu tych celów w sposób najmniej uciążliwy.
- 20 W odniesieniu do pierwszego celu, czyli poprawy zrozumiałości i porównywalności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw na rynku wewnętrznym, wspomniane państwo członkowskie twierdzi, że jego własne zasady krajowe zostały opracowane w oparciu o model międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej, które ustanawiają wymóg ujawnienia dodatkowych informacji w stosunku do informacji przewidzianych dyrektywą. Państwo to ocenia, że Komisja dopuściła się błędu w ocenie przy doborze kryteriów na etapie oceny skutków regulacji w zakresie, w jakim instytucja ta oparła się przede wszystkim na wskaźnikach ilościowych dotyczących liczby małych przedsiębiorstw, zamiast oprzeć się na wskaźnikach jakościowych, takich jak udział obrotu wspomnianych małych przedsiębiorstw w gospodarce krajowej. Otóż w Estonii małe przedsiębiorstwa mają większy udział w obrocie wszystkich przedsiębiorstw niż w innych państwach członkowskich.

Z tego powodu art. 4 ust. 6 i 8 i art. 16 ust. 3 tej dyrektywy naruszają art. 5 protokołu (nr 2) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności dołączonego do traktatu UE i do traktatu TFUE (zwanego dalej „protokołem nr 2”).

- 21 W odniesieniu do drugiego celu dyrektywy (ograniczenia wymogów ujawnienia informacji spoczywających na małych przedsiębiorstwach) Republika Estońska twierdzi, że wdrożenie art. 4 ust. 6 i 8 oraz art. 16 ust. 3 tego aktu nie będzie skutkowało takim ograniczeniem, lecz przemieszczeniem omawianego wymogu, gdyż informacje, które nie będą musiały już widnieć w sprawozdaniach finansowych, będą nadal wymagane przez określone organy krajowe. To państwo członkowskie twierdzi, że ze swojej strony wdrożyło krajową strategię zmniejszania obciążeń administracyjnych przedsiębiorstw za pomocą systemu deklaracji elektronicznych zwanego „one-stop-shop” (punktem kompleksowej obsługi).
- 22 Jeśli chodzi następnie o rozpatrywane łącznie przepisy art. 6 ust. 1 lit. h) oraz art. 6 ust. 3 dyrektywy, pozwalające państwom członkowskim na zwolnienie przedsiębiorstw z zastosowania obowiązującej w rachunkowości zasady „przewagi treści nad formą”, Republika Estońska twierdzi, że takie zwolnienie, poprzez odstąpienie od zasady „wiernego obrazu”, jest sprzeczne z celem poprawy porównywalności i zrozumiałości sprawozdań finansowych przedsiębiorstw.
- 23 Republika Estońska twierdzi wreszcie bardziej ogólnie, że naruszono zasadę proporcjonalności, ponieważ prawodawca Unii nie uwzględnił szczególnej sytuacji tego państwa członkowskiego, które jest zaawansowane w dziedzinie e-administracji, a ponadto z powodu możliwości zastosowania międzynarodowych standardów rachunkowości przewidzianych rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L 243, s. 1).
- 24 Natomiast Parlament i Rada wyjaśniają w odniesieniu do przepisów ograniczających możliwości nałożenia dodatkowych obciążeń na małe przedsiębiorstwa, że decyzja prawodawcy Unii o zróżnicowaniu wymogów w zakresie sprawozdań finansowych przedsiębiorstw zależnie od ich wielkości jest rozstrzygnięciem politycznym, opartym na obiektywnych kryteriach, dokonany po wyważeniu wszystkich istniejących interesów. Zasada proporcjonalności wymaga, by rozstrzygnięcie to stanowiło odpowiedni środek w świetle celów dyrektywy na poziomie Unii, a w każdym razie nie w świetle szczególnej sytuacji danego państwa członkowskiego. Instytucje te twierdzą także, że środek taki jest konieczny do osiągnięcia tych celów i że właśnie nałożenie na małe przedsiębiorstwa tych samych obowiązków, co na duże przedsiębiorstwa, byłoby nieproporcjonalne. Rada dodaje, że gdyby odstępstwo od zakazu nałożenia dodatkowych obciążeń na małe przedsiębiorstwa zostało dopuszczone do innych celów aniżeli pobór podatków, skutkowałoby to nadmiarem regulacji prawnych.
- 25 Co się tyczy możliwości przyznania przez państwa członkowskie na rzecz przedsiębiorstw odstępstw od zasady „przewagi treści nad formą”, Parlament przypomina, że chodzi o środek mniej uciążliwy niż jego zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw, a w konsekwencji o mniejszy stopień harmonizacji, której dysproporcjonalnego charakteru Republika Estońska nie wykazała.
- 26 Komisja twierdzi, że zastrzeżenia Republiki Estońskiej do oceny skutków regulacji przeprowadzonej przez tę instytucję są bezpodstawne, gdyż ocena ta została przeprowadzona zgodnie z odpowiednią procedurą przez zewnętrznego wykonawcę i po zasięgnięciu opinii właściwego komitetu oraz z uwzględnieniem zarówno sytuacji Unii, jak i każdego z państw członkowskich.
- 27 Parlament i Rada twierdzą, nawiązując w dalszym ciągu do oceny skutków regulacji przeprowadzonej przez Komisję, że w każdym wypadku chybiające jest powołanie się przez Republikę Estońską na art. 5 protokołu nr 2, gdyż przepis ten nie znajduje zastosowania do procesu opracowywania dyrektyw, lecz do procesu opracowywania projektów aktów legislacyjnych, i nie jest wiążący, jeśli chodzi o sposób, w jaki prawodawca Unii powinien procedować w celu oceny zgodności aktu legislacyjnego z zasadą proporcjonalności.

– Ocena Trybunału

- 28 Należy na wstępie przypomnieć, że zasada proporcjonalności, zaliczająca się do podstawowych zasad prawa Unii, wymaga, by środki wprowadzane w drodze danego przepisu były zdatne do realizacji zamierzonego celu oraz by nie wykaczały poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [zob. w szczególności wyroki: *British American Tobacco (Investments)* i *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 122; a także *Digital Rights Ireland* i in., C-293/12 i C-594/12, EU:C:2014:238, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 29 W ramach sądowej kontroli warunków wymienionych w powyższym punkcie należy przyznać prawodawcy Unii szeroki zakres uznania w dziedzinie takiej jak dziedzina rozpatrywana w niniejszej sprawie, wymagającej od niego dokonywania rozstrzygnięć o charakterze politycznym, gospodarczym i społecznym, a także dokonania złożonych ocen. W konsekwencji wyłącznie ewidentnie niewspółmierny charakter przyjętego w tej dziedzinie środka w stosunku do zamierzonego przez właściwą instytucję celu może mieć wpływ na jego zgodność z prawem [zob. wyroki: *British American Tobacco (Investments)* i *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123; *Vodafone* i in., C-58/08, EU:C:2010:321, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 30 Jeśli chodzi o cel przyświecający dyrektywie należy zaznaczyć, że jak wynika zwłaszcza z art. 4, 6 i 16 oraz z motywów 8, 10, 38 i 55, dyrektywa ta zmierza, po pierwsze, do ustanowienia zharmonizowanych zasad dotyczących informacji finansowych, które powinny być podawane do wiadomości publicznej w celu poprawy porównywalności rocznych sprawozdań finansowych przedsiębiorstw w całej Unii, a po drugie, do uniknięcia tego, by zastosowanie tych zasad stanowiło obciążenie dla małych przedsiębiorstw, poprzez określenie w odniesieniu do tych przedsiębiorstw pewnych odstępstw.
- 31 W tym celu prawodawca Unii przewidział w szczególności dwa rodzaje środków, których zgodność z zasadą proporcjonalności podważa Republika Estońska.
- 32 Po pierwsze, art. 4 ust. 6 i 8 oraz art. 16 ust. 3 dyrektywy wyznaczają ramy pozostawionych państwom członkowskim możliwości wymagania od małych przedsiębiorstw, by uwzględniały w swym bilansie rachunku zysków i strat oraz w informacji dodatkowej obowiązki dodatkowe w stosunku do obowiązków przewidzianych w sposób zharmonizowany dyrektywą. W powyższym względzie dyrektywa z zasady zakazuje państwom członkowskim nakładania na te przedsiębiorstwa takich dodatkowych wymogów, a odstępstwa od tego zakazu czyni jedynie z ustanowieniem konkretnych ograniczeń dla przewidzianych na jej mocy wyjątków. Wśród tych ograniczeń znajduje się wymóg przewidziany w art. 4 ust. 6, by dodatkowe obowiązki nałożone przez państwo członkowskie były już zawarte w krajowych przepisach podatkowych, i to wyłącznie do celów poboru podatków.
- 33 Ustanawiając takie ograniczenie, oparte na obiektywnych kryteriach, prawodawca Unii dążył zasadniczo do tego, by małe przedsiębiorstwa nie były zobowiązane dostarczać dokumentów lub informacji o charakterze rachunkowym ponad to, co wymagane zgodnie z jednej strony z obowiązkami informacyjnymi przewidzianymi dyrektywą, a z drugiej strony z obowiązkami zgłoszeniowymi przewidzianymi krajowymi przepisami podatkowymi.
- 34 Ograniczenie o takim charakterze jest bez wątpienia odpowiednie do osiągnięcia jednego z celów dyrektywy, a mianowicie celu ograniczenia zwiększających się obciążeń administracyjnych spoczywających na małych przedsiębiorstwach.
- 35 Ponadto Republika Estońska nie wykazuje, w jaki sposób prawodawca Unii, przyjmując ten środek, wykroczył poza to, co jest konieczne do osiągnięcia wyznaczonego celu, zwłaszcza w kontekście ewidentnie nadmiernego naruszenia interesu adresatów sprawozdań finansowych, zważywszy na korzystne skutki, jakie środek ten wywołuje w zakresie obciążeń administracyjnych małych przedsiębiorstw.

- 36 Z drugiej strony art. 6 ust. 3 dyrektywy pozwala państwom członkowskim na zwolnienie przedsiębiorstw, przy sporządzaniu przez nie sprawozdań finansowych, z obowiązku zastosowania obowiązującej w rachunkowości zasady „przewagi treści nad formą”. Możliwość tę uzasadnia w szczególności fakt, iż obciążenie administracyjne dla księgowego jest mniejsze, jeśli może on ograniczyć się do wskazania formy prawnej danej transakcji aniżeli jej treści handlowej.
- 37 Tymczasem jeśli chodzi o tę możliwość, z akt przedstawionych Trybunałowi nie wynika, by Republika Estońska poparła swój zarzut informacjami pozwalającymi wykazać w wystarczającym stopniu ewidentnie niewspółmierny charakter środków przyjętych przez prawodawcę Unii w świetle określonego w dyrektywie celu poprawy porównywalności i zrozumiałości sprawozdań finansowych przedsiębiorstw, co państwo to powinno było uczynić ze względu na kontrolę sprawowaną przez Trybunał, a przypomnianą w pkt 29 niniejszego wyroku.
- 38 W związku z powyższym z analizy środków wymienionych w pkt 32 i 36 niniejszego wyroku nie wynika, by prawodawca Unii, przyjmując te środki, w oczywisty sposób przekroczył granice przysługującego mu zakresu uznania.
- 39 Wreszcie co się tyczy argumentu Republiki Estońskiej, zgodnie z którym zasada proporcjonalności została naruszona, ponieważ prawodawca Unii nie uwzględnił szczególnej sytuacji tego państwa członkowskiego, które jest zaawansowane w dziedzinie e-administracji, należy zaznaczyć, iż dyrektywa 2013/34 oddziałuje na wszystkie państwa członkowskie i zakłada, że zapewniona zostanie równowaga między różnymi istniejącymi interesami zważywszy na cele przyświecające tej dyrektywie. Poszukiwanie takiej równowagi z uwzględnieniem sytuacji wszystkich państw członkowskich Unii, a nie szczególnej sytuacji jednego tylko państwa członkowskiego, nie może zostać uznane za sprzeczne z zasadą proporcjonalności.
- 40 Z powyższego wynika, iż zarzut pierwszy, dotyczący naruszenia zasady proporcjonalności, należy oddalić.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia zasady pomocniczości

– Argumentacja stron

- 41 Republika Estońska twierdzi, że prawodawca Unii naruszył zasadę pomocniczości, po pierwsze, ponieważ, o ile działanie na poziomie Unii jest konieczne do zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych przedsiębiorstw, o tyle dyrektywa nie realizuje tego działania w sposób odpowiedni; po drugie, ponieważ cel zmniejszenia obciążeń administracyjnych małych przedsiębiorstw mógłby zostać lepiej osiągnięty na poziomie państw członkowskich; po trzecie, z powodu braku w dokumentach dołączonych do projektu dyrektywy przewidzianej protokołem nr 2 oceny zgodności z zasadą pomocniczości; po czwarte, ponieważ uzasadnienie dyrektywy w świetle zasady pomocniczości powinno być przeprowadzone w odniesieniu do każdego przepisu dyrektywy; oraz po piąte, ponieważ nie uwzględniono szczególnej sytuacji każdego państwa członkowskiego w świetle zasady pomocniczości.
- 42 Parlament i Rada twierdzą w pierwszej kolejności, że prawodawca Unii dokonał wystarczającej analizy projektu dyrektywy w świetle zasady pomocniczości, zanim zdecydował, że konieczne jest działanie na poziomie Unii; w drugiej kolejności, że szczególna sytuacja danego państwa członkowskiego, niezależnie od stopnia zaawansowania tego państwa w osiągnięciu konkretnego celu, nie może stać na przeszkodzie konieczności podjęcia przez Unię działania służącego osiągnięciu różnych celów w całej Unii; w trzeciej kolejności, że spełnienia obowiązku uzasadnienia aktów legislacyjnych w świetle zasady pomocniczości nie ocenia się w odniesieniu do każdego przepisu z osobna, lecz chodzi

o uwarunkowanie natury ogólnej; oraz w czwartej kolejności, że z zasady tej nie wynika obowiązek uwzględnienia szczególnych interesów każdego państwa członkowskiego z osobna, co podważyłoby samą metodę harmonizacji.

- 43 Komisja uważa, że Republika Estońska nie wykazała, iż prawodawca Unii dopuścił się oczywistego błędu w ocenie przy wdrażaniu zasady pomocniczości – co państwo to powinno było uczynić w świetle kontroli sprawowanej przez Trybunał.

– Ocena Trybunału

- 44 Należy przypomnieć, że zasada pomocniczości jest ustanowiona w art. 5 ust. 3 TUE, na podstawie którego Unia podejmuje działania w dziedzinach, które nie należą do jej wyłącznej kompetencji, tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki zamierzonego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii. Protokół nr 2 ustanawia ponadto w art. 5 wytyczne dla określenia, czy te przesłanki zostały spełnione (wyrok Luksemburg/Parlament i Rada, C-176/09, EU:C:2011:290, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Jeśli chodzi o daną dziedzinę, w niniejszym przypadku o poprawę warunków wykonywania swobody przedsiębiorczości, niezaliczającą się do dziedzin, w których Unii przysługuje wyłączna kompetencja, należy ustalić, czy cel zamierzonego działania mógł zostać lepiej osiągnięty na poziomie Unii [zob. wyrok *British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 180].
- 46 W tym względzie, jak wskazano w pkt 13 i 14 niniejszego wyroku, dyrektywie przyświeca podwójny cel polegający nie tylko na zharmonizowaniu sprawozdań finansowych przedsiębiorstw w Unii po to, by adresaci sprawozdawczości finansowej posiadali porównywalne dane, ale także na przeprowadzeniu tej harmonizacji – za pomocą specjalnego systemu, również w dużym stopniu zharmonizowanego – z uwzględnieniem szczególnej sytuacji małych przedsiębiorstw, wobec których zastosowanie wymogów rachunkowości przewidzianych dla średnich i dużych przedsiębiorstw stanowiłoby nadmierne obciążenie administracyjne.
- 47 Tymczasem nawet przy założeniu, że, jak twierdzi Republika Estońska, drugi z tych dwóch celów może zostać lepiej osiągnięty poprzez działanie na poziomie państw członkowskich, realizacja tego celu na takim poziomie mogłaby utrwalić, o ile nie pogłębić, sytuację, w której pewne państwa członkowskie zmniejszyłyby bardziej lub w inny sposób niż pozostałe państwa obciążenia administracyjne małych przedsiębiorstw, przeciwdziałając tym samym osiągnięciu pierwszego celu dyrektywy, czyli ustanowienia minimalnych równoważnych wymogów prawnych w przypadku rachunkowości konkurujących ze sobą przedsiębiorstw.
- 48 Ze współzależności dwóch celów określonych przez dyrektywę wynika, że prawodawca Unii mógł zasadnie ocenić, że jego działanie powinno obejmować specjalny system małych przedsiębiorstw i że z powodu wspomnianej współzależności ten podwójny cel mógł zostać lepiej osiągnięty na poziomie Unii (zob. podobnie wyrok *Vodafone i in.*, C-58/08, EU:C:2010:321, pkt 78).
- 49 Dyrektywa nie została zatem przyjęta z naruszeniem zasady pomocniczości.
- 50 Argumentacja przedstawiona przez Republikę Estońską w sprawie rzekomo wadliwego sposobu, w jaki prawodawca Unii zapewnił poszanowanie zasady pomocniczości przed podjęciem przez siebie działania, nie podważają tego wniosku.

- 51 W tym względzie Republika Estońska nie może skutecznie twierdzić, że ustalenie, czy poszanowano zasadę pomocniczości, powinno być zostać dokonane w odniesieniu do każdego odrębnego przepisu dyrektywy, a nie w odniesieniu do całości dyrektywy. W każdym wypadku takie twierdzenie dotyczy zastrzeżeń do uzasadnienia zaskarżonego aktu i zostanie zbadane w ramach zarzutu trzeciego.
- 52 Wreszcie nie można uwzględnić argumentacji Republiki Estońskiej, zgodnie z którą prawodawca Unii niewystarczająco uwzględnił sytuację poszczególnych państw członkowskich, a w konsekwencji sytuację tego państwa.
- 53 Przedmiotem zasady pomocniczości nie jest bowiem ograniczenie kompetencji Unii w zależności od sytuacji takiego czy innego państwa członkowskiego z osobna; zasada ta wymaga natomiast jedynie, by zamierzone działanie mogło, ze względu na jego rozmiary lub skutki, zostać lepiej zrealizowane na poziomie Unii, uwzględniając jej cele wymienione w art. 3 TUE oraz szczegółowe przepisy odnoszące się do różnych dziedzin, w szczególności do różnych swobód, o których mowa w traktatach, jak swoboda przedsiębiorczości.
- 54 Z powyższego wynika, że zasada pomocniczości nie może skutkować unieważnieniem aktu Unii z powodu szczególnej sytuacji danego państwa członkowskiego, nawet gdyby państwo to było bardziej zaawansowane niż pozostałe państwa w świetle celu przyświecającego prawodawcy Unii, w wypadku gdy prawodawca ten, jak w niniejszej sprawie, uznał na podstawie szczegółowych informacji i bez dopuszczenia się błędu w ocenie, że działanie na poziomie Unii będzie lepiej służyć ogólnemu interesowi Unii.
- 55 Z powyższych rozważań wynika, że zarzut drugi, dotyczący naruszenia zasady pomocniczości, należy oddalić.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego naruszenia obowiązku uzasadnienia

– Argumentacja stron

- 56 Republika Estońska twierdzi, po pierwsze, że prawodawca Unii nie wyjaśnił wystarczająco prawnych i faktycznych powodów wprowadzonych w art. 4 ust. 6 i 8 oraz w art. 16 ust. 3 dyrektywy ograniczeń dotyczących możliwości wymagania od małych przedsiębiorstw dodatkowych danych rachunkowych w stosunku do danych określonych w dyrektywie, a po drugie, że prawodawca ten powinien był szerzej uzasadnić pozostawioną państwom członkowskim możliwość dokonania odstępstwa od obowiązującej w rachunkowości zasady „przewagi treści nad formą”.
- 57 Wedle Parlamentu, Rady oraz Komisji dyrektywa jest wystarczająco uzasadniona w świetle wymogów art. 296 TFUE. Instytucje te twierdzą w powyższym względzie zwłaszcza, że prawodawca Unii nie jest zobowiązany szczegółowo uzasadniać każdego z przyjmowanych przez siebie rozstrzygnięć technicznych.

– Ocena Trybunału

- 58 Należy przypomnieć, iż wprawdzie uzasadnienie wymagane w art. 296 TFUE musi opisywać w sposób jasny i jednoznaczny rozumowanie instytucji Unii, która wydała zaskarżony akt, pozwalając zainteresowanym poznać podstawy podjętej decyzji, a właściwemu sądowi dokonać jego kontroli, jednakże nie jest wymagane, by uzasadnienie wyszczególniało wszystkie istotne elementy faktyczne i prawne (zob. w szczególności wyrok Komisja/Rada, C-122/94, EU:C:1996:68, pkt 29).

- 59 W szczególności nie można wymagać, by wspomniane uzasadnienie wyszczególniało rozmaite fakty, często bardzo liczne i złożone, w kontekście których dana dyrektywa została przyjęta, ani tym bardziej by zawierało ich mniej lub bardziej pełną ocenę (zob. analogicznie wyrok Włochy/Rada i Komisja, C-100/99, EU:C:2001:383, pkt 63).
- 60 W związku z tym jeżeli z kwestionowanego aktu wynika cel, jaki zamierza osiągnąć instytucja, wymaganie szczegółowego uzasadnienia każdego z przyjmowanych przez nią rozstrzygnięć technicznych jest już zbędne (zob. w szczególności wyrok Włochy/Rada i Komisja, C-100/99, EU:C:2001:383, pkt 64).
- 61 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że poszanowanie obowiązku uzasadnienia należy ocenić z uwzględnieniem nie tylko brzmienia zaskarżonego aktu, ale także kontekstu, w jakim został on przyjęty, oraz konkretnej sytuacji, a w szczególności interesu, jaki w uzyskaniu informacji mogą mieć adresaci aktu lub inne osoby, których dotyczy on bezpośrednio i indywidualnie (wyrok VBA/Florimex i in., C-265/97 P, EU:C:2000:170, pkt 93).
- 62 Otóż w tym względzie należy podkreślić, że Republika Estońska brała udział na zasadach przewidzianych w traktacie FUE w procesie ustawodawczym zakończonym przyjęciem dyrektywy, która na mocy art. 55 tej dyrektywy jest skierowana do tego państwa w taki sam sposób jak do innych państw członkowskich reprezentowanych w Radzie. W związku z powyższym w żadnym razie państwo to nie może skutecznie powoływać się na okoliczność, iż Parlament i Rada, autorzy dyrektywy, pozbawiły go możliwości zapoznania się z uzasadnieniami rozstrzygnięć w zakresie środków, które instytucje te zamierzały przyjąć.
- 63 Jeśli chodzi o ustalenie, czy prawodawca Unii umożliwił Trybunałowi wypełnienie swojego zadania w zakresie kontroli zgodności z prawem tych rozstrzygnięć, należy stwierdzić, że w kontekście wystarczających okoliczności faktycznych i prawnych, jakie zawiera dyrektywa, przypomnianych zwłaszcza w pkt 2 i 3 niniejszego wyroku – nie można zarzucić prawodawcy popełnienia błędu.
- 64 W tych okolicznościach zarzut trzeci dotyczący naruszenia obowiązku uzasadnienia należy oddalić.
- 65 Z całości powyższych rozważań wynika, że żaden z zarzutów podniesionych przez Republikę Estońską na poparcie skargi nie może zostać uwzględniony, a zatem skargę należy oddalić.

W przedmiocie kosztów

- 66 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Parlament i Rada wniosły o obciążenie Republiki Estońskiej kosztami postępowania, a Republika Estońska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. W myśl art. 140 § 1 tego regulaminu Komisja, będąca interwenientem w niniejszej sprawie, pokrywa własne koszty

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Republika Estońska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Komisja Europejska pokrywa własne koszty.**

Podpisy