



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

18 юни 2015 година*

„Жалба за отмяна — Директива 2013/34/ЕС — Задължения в областта на финансовите отчети в тежест на някои видове предприятия — Принципи на субсидиарност и на пропорционалност — Задължение за мотивиране“

По дело C-508/13

с предмет жалба за отмяна на основание член 263 ДФЕС, подадена на 23 септември 2013 г.,

Република Естония, за която се явява К. Kraavi-Käerdi, в качеството на представител,

жалбоподател,

срещу

Европейски парламент, за който се явяват U. Rösslein и M. Allik, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

Съвет на Европейския съюз, за който се явяват P. Mahnič Bruni и A. Stolfot, в качеството на представители,

ответници,

подпомагани от:

Европейска комисия, за която се явяват H. Støvlbæk и L. Naaber-Kivisoo, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, J.-С. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, J. L. da Cruz Vilaça и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: естонски.

постанови настоящото

Решение

- 1 С жалбата си Република Естония иска от Съда да отмени отчасти член 4, параграфи 6 и 8 и изцяло член 6, параграф 3 и член 16, параграф 3 от Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (ОВ L 182, стр. 19, наричана по-нататък „Директивата“).

Правна уредба

- 2 Съображения 4, 8, 10 и 55 от Директивата гласят:

„(4) [...] Законодателството на Съюза в счетоводната област трябва да постигне подходящ баланс между интересите на адресатите на финансовите отчети и интерес[а] на предприятията да не бъдат ненужно обременявани с изисквания за отчитане.

[...]

(8) Освен това е необходимо на равнището на Съюза да бъдат установени минимални еквивалентни правни изисквания за количеството финансова информация, която конкуриращите се предприятия следва да предоставят на обществеността.

[...]

(10) Настоящата директива следва да гарантира, че изискванията за малките предприятия са до голяма степен хармонизирани в рамките на Съюза. Тя се основава на принципа „мисли първо за [малките и средните]“. За да се избегне непропорционалната административна тежест за тези предприятия, държавите членки следва да имат право да изискват само незначителен брой оповестявания чрез бележки, които се явяват допълнителни по отношение на задължителните бележки. Когато обаче съществува единна система за подаване на данни, държавите членки могат в определени случаи да изискват ограничен брой допълнителни оповестявания, когато тези оповестявания се изискват изрично от тяхното национално данъчно законодателство и са строго необходими за целите на събирането на данъци. Държавите членки следва да могат да налагат на средните и големите предприятия изисквания, които надхвърлят минималните изисквания на настоящата директива.

[...]

(55) Тъй като целите на настоящата директива, а именно улесняване на трансграничните инвестиции и подобряване на съпоставимостта на финансовите отчети и доклади в рамките на Съюза и повишаване на общественото доверие в тях чрез подобрени и последователни конкретни оповестявания, не могат да бъдат постигнати в достатъчна степен от държавите членки и следователно, поради обхвата и последствията на настоящата директива, могат да бъдат по-добре постигнати на равнището на Съюза, Съюзът може да приема мерки в съответствие с принципа на субсидиарност, уреден в

член 5 от Договора за Европейския съюз. В съответствие с принципа на пропорционалност, посочен в същия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигането на тези цели“.

3 Член 4, параграфи 5—8 от Директивата, озаглавен „Общи разпоредби“, предвижда:

„5. Държавите членки могат да изискват предприятията, които не са малки предприятия, да оповестяват в годишните си финансови отчети и други данни наред с информацията, която се изисква съгласно настоящата директива.

6. Чрез дерогация от параграф 5 държавите членки могат да изискват малките предприятия да изготвят, да оповестяват и да публикуват информация във финансовите отчети, които надхвърлят изискванията на настоящата директива, при условие че всяка такава информация се събира по единна система за подаване на данни и изискването за оповестяване се съдържа в националното данъчно законодателство единствено за целите на събирането на данъци. [...]

7. Държавите членки съобщават на Комисията всякаква допълнителна информация, която те изискват в съответствие с параграф 6, при транспонирането на настоящата директива и когато те въвеждат в националното законодателство нови изисквания в съответствие с параграф 6.

8. Държавите членки, които използват електронни решения за подаване и публикуване на годишните финансови отчети, правят необходимото от малките предприятия да не се изисква да публикуват в съответствие с глава 7 допълнителните оповестявания, изисквани от националното данъчно законодателство, както е посочено в параграф 6“.

4 Член 6, параграфи 1 и 3 от Директивата, озаглавен „Общи принципи за финансово отчитане“, гласи:

„1. Позициите, които се представят в годишните и в консолидираните финансови отчети, се признават и оценяват в съответствие със следните общи принципи:

[...]

з) позициите в отчета за приходите и разходите и в баланса се отчитат и представят с оглед на същността на съответната сделка или споразумение;

[...]

3. Държавите членки могат да освобождават предприятията от изискванията по параграф 1, буква з)“.

5 Член 16, параграф 3 от същата директива, озаглавен „Съдържание на бележките към финансовите отчети, което важи за всички предприятия“, гласи следното:

„Държавите членки не могат да изискват оповестявания от малките предприятия, надхвърлящи изискването или разрешеното по настоящия член“.

Производство пред Съда и искания на страните

- 6 Република Естония иска от Съда:
- като главно искане, да отмени следните разпоредби от Директивата:
 - член 4, параграф 6, доколкото той подчинява възможността за държавите членки да наложат счетоводни изисквания за оповестяване в тежест на малките предприятия, надхвърлящи изискванията на Директивата, при условие че това изискване „се съдържа в националното данъчно законодателство единствено за целите на събирането на данъци“,
 - член 4, параграф 8, доколкото препраща към условието изискването за допълнителни оповестявания да „се съдържа в националното данъчно законодателство единствено за целите на събирането на данъци“, посочено в член 4, параграф 6,
 - член 6, параграф 3, и
 - член 16, параграф 3,
 - при условията на евентуалност, в хипотезата, в която Съдът приеме, че искането за частична отмяна не е допустимо, да отмени Директивата в нейната цялост и
 - да осъди Европейския парламент и Съвета на Европейския съюз да заплатят съдебните разноски.
- 7 Парламентът и Съветът искат от Съда:
- да отхвърли жалбата, и
 - да осъди Република Естония да заплати съдебните разноски.
- 8 Съгласно член 131, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда Европейската комисия е допусната да встъпи в подкрепа на исканията на Парламента и на Съвета.

По жалбата

По допустимостта

Доводи на страните

- 9 Парламентът и Съветът изтъкват, че искането за частична отмяна на Директивата е недопустимо, тъй като разпоредбите, чиято отмяна иска Република Естония, не могат да бъдат отделени от другите разпоредби на Директивата.
- 10 За разлика от това, Република Естония смята, че отмяната единствено на обжалваните разпоредби не би засегнала същността на Директивата. Ето защо според нея жалбата за частична отмяна е допустима.

Съображения на Съда

- 11 Съгласно постоянната практика на Съда частичната отмяна на акт на Съюза е възможна само ако частта, за която се иска отмяна, може да бъде отделена от останалата част на акта (вж. по-специално решения Комисия/Съвет, C-29/99, EU:C:2002:734, т. 45 и Комисия/Парламент и Съвет, C-427/12, EU:C:2014:170, т. 16).
- 12 Съдът нееднократно е постановявал, че това условие за отделимост не е изпълнено, когато частичната отмяна на акта би довела до изменение на неговата същност (решение Комисия/Полша, C-504/09 P, EU:C:2012:178, т. 98 и цитираната съдебна практика).
- 13 В настоящия случай от съображения 4, 8 и 10 от Директивата става ясно, че като хармонизира счетоводните изисквания, законодателството на Съюза трябва, от една страна, да установи подходящ баланс между противоречивите изисквания на адресатите на финансовото отчитане и на тези, които го предоставят, каквито са предприятията, а от друга страна, да отчете особената тежест, която представлява предоставянето на тази информация за най-малките предприятия.
- 14 По този начин с приемането на Директивата законодателят на Съюза е търсил по същество да постигне двоен баланс едновременно между предприятията и адресатите на финансовото отчитане, както и между големите и малките предприятия, тъй като последните понасят административна тежест, сравнително по-голяма от тази на големите предприятия, при положение че както едните, така и другите трябва да отговорят на същите изисквания по всички въпроси.
- 15 Обжалваните разпоредби обаче, от една страна, ограничават предоставената на държавите членки свобода на действие да утежнят посочената административна тежест, а от друга страна, предвиждат изключение от хармонизирането по отношение на общ принцип за финансово отчитане. Следователно става въпрос за разпоредби, които са неотделими от постигането на търсените от законодателя на Съюза баланси, посочени в точка 14 от настоящото решение.
- 16 От това следва, че евентуалната отмяна на обжалваните разпоредби би могла да засегне единствено същността на Директивата, както и че следователно посочените разпоредби не могат да се разглеждат като отделни от законодателната уредба, която установяват.
- 17 Ето защо жалбата на Република Естония е допустима само в частта, в която се иска Директивата да бъде отменена в нейната цялост.

По законосъобразността на обжалваната директива

- 18 В подкрепа на жалбата си за отмяна на Директивата Република Естония изтъква три основания, изведени от неспазването съответно на принципа на пропорционалност, на принципа на субсидиарност и на задължението за мотивиране.

По първото основание, изведено от неспазване на принципа на пропорционалност

– Доводи на страните

- 19 По отношение най-напред на разпоредбите в член 4, параграфи 6 и 8 и в член 16, параграф 3 от Директивата, които ограничават възможността за държавите членки да предвидят изключения от забраната за налагане на допълнителни изисквания на малките предприятия, Република

Естония посочва, че те не въвеждат мерки, подходящи за двете цели, преследвани от Директивата, и не представляват по-малко обременителни мерки за осъществяването на тези цели.

- 20 По първата цел, а именно подобряване на яснотата и съпоставимостта на финансовите отчети на предприятията на вътрешния пазар, тази държава членка поддържа, че собствените ѝ национални правила са били изработени по модела на международните стандарти за финансово отчитане, които изискват допълнителни оповестявания спрямо предвидените в Директивата. Тя смята, че Комисията е допуснала грешка в преценката на критериите, възприети на етапа на анализа на въздействието, доколкото последната се е позовала единствено на количествени показатели за броя на малките предприятия, вместо да се позове на качествени показатели като дела от оборота на посочените малки предприятия в националната икономика. В Естония обаче малките предприятия допринасяли в по-голяма степен, отколкото в други държави членки за оборота на всички предприятия. По този начин член 4, параграфи 6 и 8 и член 16, параграф 3 от Директивата нарушавали член 5 от Протокол (№ 2) относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност (наричан по-нататък „Протокол № 2“).
- 21 По втората цел на Директивата (ограничаване на изискванията за оповестяване в тежест на малките предприятия) Република Естония твърди, че прилагането на член 4, параграфи 6 и 8 и на член 16, параграф 3 няма да доведе до подобно ограничаване, а само до разместване на това изискване, доколкото оповестяванията, които не следва повече да се съдържат във финансовите отчети, ще останат изискуеми от страна на някои национални органи. Въпросната държава членка изтъква, че от своя страна тя вече провежда политика на намаляване на административната тежест на предприятията посредством система за електронно деклариране, наречена „one-stop-shop“.
- 22 По отношение по-нататък на разпоредбата на член 6, параграф 1, буква з) във връзка с тази на член 6, параграф 3 от Директивата, които позволяват на държавите членки да освободят предприятията от спазването на счетоводния принцип за „предимство на съдържанието пред формата“, Република Естония твърди, че подобно освобождаване, като изключение от принципа за „вярно и честно представяне“, би противоречало на целта за подобряване на съпоставимостта и на яснотата на финансовите отчети на предприятията.
- 23 Накрая, Република Естония твърди най-общо, че принципът на пропорционалност не е спазен, доколкото законодателят на Съюза не е отчел особеното положение на държава членка, напреднала в областта на електронната администрация, или също поради възможността за прилагане на международните счетоводни стандарти, предвидени в Регламент № 1606/2002/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти (ОВ L 243, стр. 1; Специално издание на български език, глава 13, том 36, стр. 125).
- 24 Парламентът и Съветът, напротив, посочват по отношение на разпоредбите, ограничаващи възможностите за допълнителна тежест върху малките предприятия, че решението на законодателя на Съюза да разграничи изискванията в областта на финансовите отчети на предприятията в зависимост от техния размер, е политически избор, основан на обективни критерии, след претегляне на всички налични интереси. Принципът на пропорционалност изисквал този избор да представлява подходяща мярка предвид целите, преследвани от Директивата на равнището на Съюза, а не във всеки случай предвид особеното положение на дадена държава членка. Посочените институции поддържат също, че подобна мярка е необходима за постигане на целите и че напротив, би било непропорционално на малките предприятия да се наложат същите задължения като тези на големите. Съветът добавя, че ако изключението от забраната на малките предприятия да се налага допълнителна тежест, е приложимо и за цели, различни от събирането на данъци, то би довело до свръхрегулиране.

- 25 Кolkото до възможността за държавите членки да предвидят за предприятията изключения от принципа за „предимство на съдържанието пред формата“, Парламентът припомня, че става въпрос за по-малко обременителна мярка от прилагането ѝ за всички предприятия и следователно за по-малка степен на хармонизация, чийто непропорционален характер не е установен от Република Естония.
- 26 Комисията твърди, че критиките на Република Естония срещу анализа ѝ на въздействие са неоснователни, тъй като анализът е извършен съобразно подходящата процедура от външен контрагент, след консултация със съответния компетентен комитет, като се отчита положението както на Съюза, така и на всяка от държавите членки.
- 27 Парламентът и Съветът поддържат, отново по отношение на анализа на въздействие на Комисията, че във всеки случай позоваването на Република Естония на член 5 от Протокол № 2 е неотнoсимо, тъй като тази разпореда се прилага не към процедурата по изготвяне на директивите, а към проектите за законодателни актове и няма задължителна сила спрямо начина, по който законодателят на Съюза трябва да действа, за да прецени съответствието на законодателен акт с принципа на пропорционалност.

– Съображения на Съда

- 28 В началото следва да се припомни, че принципът на пропорционалност, който е част от основните принципи на правото на Съюза, изисква с въведените с разпореда мерки да може да се постигне преследваната цел и те да не надхвърлят необходимото за нейното постигане (вж. по-специално решения *British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, т. 122 и *Digital Rights Ireland* и др., C-293/12 и C-594/12, EU:C:2014:238, т. 46 и цитираната съдебна практика).
- 29 Що се отнася до съдебния контрол върху условията, посочени в предходната точка, на законодателя на Съюза следва да се признае широко право на преценка в област като тази в разглеждания случай, която включва той да направи от своя страна политически, икономически или социален избор и в която е призван да извършва комплексни преценки. Следователно само явно неподходящият характер на мярка, приета в тази област с оглед на целта, която компетентната институция възнамерява да постигне, може да засегне законосъобразността на такава мярка (вж. решения *British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, т. 123 и *Vodafone* и др., C-58/08, EU:C:2010:321, т. 52 и цитираната съдебна практика).
- 30 По отношение на преследваната с Директивата цел следва да се посочи, както става ясно по-специално от членове 4, 6 и 16, както и от съображения 8, 10, 38 и 55, че тя има за цел, от една страна, да установи хармонизирани правила относно финансовата информация, която трябва да се предостави на обществеността, за да се подобри съпоставимостта на годишните финансови отчети на предприятията в рамките на Съюз, а от друга страна, да не допусне прилагането на тези правила да представлява тежест за малките предприятия, като предвиди няколко изключения по отношения на тях.
- 31 За тази цел законодателят на Съюза е предвидил по-специално два вида мерки, чието съответствие с принципа на пропорционалност Република Естония оспорва.
- 32 От друга страна, член 4, параграфи 6 и 8 и член 16, параграф 3 от Директивата включват възможностите, оставени на държавите членки, да изискват от малките предприятия да включат в своите баланси, отчети за приходите и разходите и бележки към финансовите отчети задължения, които са допълнителни на предвидените от Директивата по хармонизиран начин. В това отношение по принцип Директивата забранява на държавите членки да налагат на тези

предприятия подобни допълнителни изисквания, като се отклонява от тази забрана само за да посочи изключенията, които предвижда в ясни граници. В рамките на тези граници е посочено изискването, предвидено в член 4, параграф 6, допълнителните задължения, наложени от държавата членка, да се съдържат вече в националното данъчно законодателство единствено за целите на събирането на данъци.

- 33 Като поставя подобна граница, основана на обективни критерии, желанието на законодателя на Съюза по същество е било малките предприятия да не са длъжни да предоставят документи или сведения със счетоводен характер, заедно, от една страна, със задължения за оповестяване, предвидени в Директивата, и от друга страна, задължения за деклариране, предвидени в националните данъчни законодателства.
- 34 Граница от подобно естество очевидно може да изпълни една от целите, посочени от Директивата, а именно тази да се намали административната тежест върху малките предприятия.
- 35 От друга страна, Република Естония не доказва по какъв начин законодателят на Съюза, поставяйки подобна граница, е приел мярка, която надхвърляла необходимото за постигане на преследваната цел, в частност тъй като явно засягала прекомерно интереса на адресатите на финансовите отчети с оглед на благотворното въздействие, което се очаква в областта на административната тежест на малките предприятия.
- 36 От една страна, член 6, параграф 3 от Директивата позволява на държавите членки да освободят предприятията при изготвяне на финансовите им отчети от спазване на счетоводния принцип за „предимство на съдържанието пред формата“. Тази възможност се обяснява по-специално с факта, че административната тежест на счетоводителя е по-малка, ако същият може да се ограничи до проследяване на правната форма на дадена сделка, отколкото на търговската ѝ същност.
- 37 По отношение на тази възможност обаче от материалите по делото, предадени на Съда, не може да се направи извод, че Република Естония, както следва да постъпи предвид упражнявания от Съда контрол и както бе припомнено в точка 29 от настоящото решение, е подкрепила основанието си с достатъчно доказателства, от които да може да се установи явно неподходящият характер на мерките, приети от законодателя на Съюза с оглед на посочената от Директивата цел за подобряване на съпоставимостта и яснотата на финансовите отчети на предприятията.
- 38 Следователно от анализа на мерките, посочени в точки 32 и 36 от настоящото решение, не следва, че като ги е приел, законодателят на Съюза е надхвърлил явно границите на правото си на преценка.
- 39 Накрая, по отношение на довода на Република Естония, че принципът на пропорционалност бил нарушен, доколкото законодателят на Съюза не отчетел особеното положение на държава членка, напреднала в областта на електронната администрация, следва да се посочи, че Директива 2013/34 има последици във всички държави членки и предполага гарантиране на баланс между различните налични интереси, като се вземат предвид преследваните от Директивата цели. Ето защо търсенето на подобно равновесие, като се отчете не само особеното положение на една-единствена държава членка, но и това на всички държави членки от Съюза, не може да се приеме за противоречащо на принципа на пропорционалност.
- 40 От изложеното по-горе следва, че първото основание, изведено от неспазване на принципа на пропорционалност, трябва да се отхвърли.

По второто правно основание, изведено от неспазване на принципа на субсидиарност

– Доводи на страните

- 41 Република Естония поддържа, че законодателят на Съюза нарушил принципа на субсидиарност, първо, доколкото, ако на равнището на Съюза е необходимо да се предприемат действия, за да се гарантира съпоставимостта на финансовите отчети на предприятията, Директивата не прилага тези действия релевантно; второ, защото целта да се намали административната тежест на малките предприятия, можела да се постигне по-добре на равнището на държавите членки; трето, поради липса в документите, приложени към проекта за директива, на формуляр за оценка, предвиден в Протокол № 2, дали е спазен принципът на субсидиарност; четвърто, защото обосновката на Директивата с оглед на принципа на субсидиарност е трябвало да се изложи за всяка от разпоредбите ѝ; и пето, защото особеното положение на всяка от държавите членки не било взето предвид с оглед на принципа на субсидиарност.
- 42 Парламентът и Съветът изтъкват, на първо място, че законодателят на Съюза е разгледал в достатъчна степен проекта за директива с оглед на принципа на субсидиарност, за да направи извод, че е необходимо да се предприемат действия на равнището на Съюза; на второ място, че особеното положение на държава членка, колкото и напреднала да е в осъществяването на специфична цел, не може да представлява пречка пред необходимостта да се предприемат действия на Съюза за изпълнението на различни цели в рамките на Съюз; на трето място, че задължението за мотивиране на законодателните актове с оглед на принципа на субсидиарност не се преценява за всяка разпоредба, взета отделно, а че става въпрос за оценка от общ характер; и на четвърто място, че от този принцип не следва задължение да се отчетат особените интереси на всяка държава членка поотделно, което би поставило под въпрос самата техника на хармонизиране.
- 43 Комисията смята, че Република Естония не е установила, че законодателят на Съюза е допуснал явна грешка в преценката при прилагането на принципа на субсидиарност, както е трябвало да стори това с оглед на естеството на контрола на Съда.

– Съображения на Съда

- 44 Следва да се припомни, че принципът на субсидиарност е прогласен в член 5, параграф 3 ДЕС, по силата на който в областите, които не са от неговата изключителна компетентност, Съюзът предприема действия само ако и доколкото целите на предлаганото действие не могат да бъдат достатъчно добре постигнати от държавите членки и поради обхвата или последиците от предлаганото действие могат да бъдат по-успешно осъществени от Съюза. Протокол № 2 определя между другото в член 5 основни насоки за преценка дали тези условия са изпълнени (решение Люксембург/Парламент и Съвет, C-176/09, EU:C:2011:290, т. 76 и цитираната съдебна практика).
- 45 По отношение на областта, в настоящия случай подобряването на условията на свободата на установяване, която не е сред областите, в които Съюзът разполага с изключителна компетентност, следва да се провери дали целта на замислените действия може да бъде изпълнена по-добре на равнището на Съюза (вж. решение *British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, т. 180).
- 46 В това отношение, а и както бе посочено в точки 13 и 14 от настоящото решение, Директивата преследва двойна цел, състояща се не само в хармонизиране на финансовите отчети на предприятията на Съюза, за да разполагат адресатите на финансовата информация със съпоставими данни, но и в хармонизиране чрез отчитане посредством специален режим, който

също е много широко хармонизиран, на особеното положение на малките предприятия, за които прилагането на счетоводните изисквания, предвидени за средните и големите предприятия, представлява прекомерна административна тежест.

- 47 Дори да се приеме обаче, както поддържа Република Естония, че втората от тези две цели може да бъде постигната по-добре чрез действия на равнището на държавите членки, вярно е също, че преследването на тази цел на такова равнище би могло да консолидира, ако не и да породи положения, в които някои държави членки биха облекчили повече или по различен начин от другите административната тежест на малките предприятия, стигайки по този начин до точно обратното на първата цел на Директивата, а именно установяването на минимални еквивалентни правни изисквания за счетоводството на конкурентни предприятия.
- 48 От взаимозависимостта на тези две цели, посочени от Директивата, става ясно, че законодателят на Съюза основателно е могъл да прецени, че неговото действие трябва да включи специален режим за малките предприятия и че поради тази взаимозависимост двойната цел може да бъде изпълнена по-добре на равнището на Съюза (вж. в този смисъл решение Vodafone и др., C-58/08, EU:C:2010:321, т. 78).
- 49 Следователно Директивата не е била приета в нарушение на принципа на субсидиарност.
- 50 Изложеният от Република Естония довод за начина, по който законодателят на Съюза гарантирал спазването на принципа на субсидиарност, преди да предприеме действия, за който тя твърди, че на практика такъв липсва, не е от естество да отхвърли този извод.
- 51 В това отношение Република Естония не може да поддържа успешно, че проверката дали е спазен принципът на субсидиарност, трябвало да се извърши не за Директивата в нейната цялост, а за всяка от разпоредбите ѝ поотделно. Всъщност подобно твърдение във всеки случай спада към критиката на задължението за мотивиране и ще бъде разгледано в рамките на третото основание.
- 52 Накрая, ако Република Естония поддържа, че законодателят на Съюза не е отчел в достатъчна степен положението на всяка от държавите членки, а следователно и нейното, този довод не може да се приеме.
- 53 Всъщност принципът на субсидиарност няма за предмет да ограничи компетентността на Съюза в зависимост от положението на тази или онази държава членка, взети поотделно, а налага единствено предприетото действие да може, поради обхвата и последиците си, да бъде изпълнено по-добре на равнището на Съюза, като се вземат предвид целите на последния, изброени в член 3 ДЕС, и разпоредбите, характерни за различните области, по-специално за различните свободи, установени с Договорите, каквато е свободата на установяване.
- 54 От това следва, че принципът на субсидиарност не може да има за резултат акт на Съюза да бъде обявен за недействителен поради особеното положение на една държава членка, била тя по-напреднала от другите с оглед на преследвана от законодателя на Съюза цел, след като той е преценил въз основа на конкретни обстоятелства и без да допусне грешка в преценката, че общият интерес на Съюза може да бъде обслужен по-добре чрез действия на равнището на Съюза.
- 55 От изложените по-горе съображения следва, че второто основание, изведено от неспазването на принципа на субсидиарност, трябва да се отхвърли.

По третото основание, изведено от неспазване на задължението за мотивиране

– Доводи на страните

- 56 Република Естония поддържа, от една страна, че законодателят на Съюза не е изложил в достатъчна степен правните и фактическите основания за ограниченията, въведени в член 4, параграфи 6 и 8 и в член 16, параграф 3 от Директивата, на възможността да се изискват от малките предприятия допълнителни счетоводни данни спрямо предвидените от Директивата, а от друга страна, че законодателят е трябвало да обоснове в по-голяма степен възможността, която е предоставил на държавите членки, да предвидят изключения от счетоводния принцип за „предимство на съдържанието пред формата“.
- 57 Според Парламента, Съвета, както и според Комисията Директивата е мотивирана в достатъчна степен с оглед на изискванията по член 296 ДФЕС. В това отношение тези институции посочват по-конкретно, че законодателят на Съюза не е длъжен да мотивира по-специално всеки от техническите избори, които прави.

– Съображения на Съда

- 58 Следва да се припомни, че ако мотивите, които се изискват по член 296 ДФЕС, трябва по ясен и недвусмислен начин да излагат съображенията на съответния орган на Съюза, който издава акта, така че да дадат възможност на заинтересованите лица да се запознаят с основанията на взетата мярка, а на Съда — да упражни своя контрол, не се изисква мотивите да уточняват всички относими фактически и правни обстоятелства (вж. по-специално решение Комисия/Съвет, C-122/94, EU:C:1996:68, т. 29).
- 59 По-специално не може да се изисква мотивите да уточняват различните факти, понякога твърде многобройни и сложни, въз основа на които дадена директива е приета, нито а fortiori да предоставят повече или по-малко пълна преценка (вж. по аналогия решение Италия/Съвет и Комисия, C-100/99, EU:C:2001:383, т. 63).
- 60 Следователно, ако от оспорвания акт може да се изведе същността на преследваната от институцията цел, би било безполезно да се изискват специфични мотиви за всеки от направените технически избори (вж. по-специално решение Италия/Съвет и Комисия, C-100/99, EU:C:2001:383, т. 64).
- 61 От друга страна, от практиката на Съда става ясно, че задължението за мотивиране трябва да се преценява с оглед не само на съдържанието на обжалвания акт, но и на контекста и обстоятелствата в конкретния случай, и по-специално на интереса, който адресатите или други лица, засегнати пряко или лично от акта, могат да имат от получаване на разяснения (решение VBA/Florigimex и др., C-265/97 P, EU:C:2000:170, т. 93).
- 62 В това отношение обаче е важно да се подчертае, че Република Естония е участвала, според начините, предвидени в Договора за функционирането на ЕС, в законодателната процедура, довела до приемането на Директивата, чийто адресат е на същото основание като другите държави членки, представени в Съвета, по силата на член 55 от Директивата. Следователно и във всеки случай тя не може да се позове успешно на факта, че Парламентът и Съветът, които са автори на Директивата, не са я запознали с обосновките на избраните мерки, които са имали намерение да предприемат.

- 63 Кolkото до въпроса дали законодателят на Съюза е позволил на Съда да изпълни задачата си да упражни контрол върху законосъобразността на този избор, налага се констатацията, че законодателят не може да не е изпълнил задълженията си предвид достатъчните фактически и правни обстоятелства, които съдържа Директивата и които бяха припомнени в точки 2 и 3 от настоящото решение.
- 64 При тези условия третото основание, изведено от неспазване на задължението за мотивиране, трябва да се отхвърли.
- 65 От всички изложени по-горе съображения следва, че нито едно от основанията, изтъкнати от Република Естония в подкрепа на жалбата ѝ, не може да бъде уважено и следователно тя трябва да се отхвърли.

По съдебните разноски

- 66 По смисъла на член 138, параграф 1 от Процедурния правилник всяка страна, загубила делото, се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено искане в този смисъл. След като Парламентът и Съветът са направили искане за осъждането на Република Естония и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати разноските. Освен това съгласно член 140, параграф 1 от посочения правилник Комисията, която е встъпила в производството по настоящия спор страна, понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Отхвърля жалбата.**
- 2) Осъжда Република Естония да заплати съдебните разноски.**
- 3) Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноски.**

Подписи