



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 juni 2015\*

”Talan om ogiltigförklaring — Direktiv 2013/34/EU — Krav på redovisning för vissa typer av företag — Subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen — Motiveringsskyldighet”

I mål C-508/13,

angående en talan om ogiltigförklaring enligt artikel 263 FEUF, som väckts den 23 september 2013,

**Republiken Estland**, företrädd av K. Kraavi-Käerdi, i egenskap av ombud,

sökande,

mot

**Europaparlamentet**, företrädd av U. Rösslein och M. Allik, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

**Europeiska unionens råd**, företrädd av P. Mahnič Bruni och A. Stolfot, båda i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

**Europeiska kommissionen**, företrädd av H. Støvlbæk och L. Naaber-Kivisoo, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

\* Rättegångsspråk: estniska.

följande

### Dom

- 1 Republiken Estland har yrkat att domstolen delvis ska ogiltigförklara artikel 4.6 och 4.8 och helt ska ogiltigförklara artiklarna 6.3 och 16.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, s. 19) (nedan kallat direktivet).

### Tillämpliga bestämmelser

- 2 I skälen 4, 8, 10 och 55 i direktivet anges följande:

”(4) ... I unionslagstiftningen om redovisning måste man göra en lämplig avvägning mellan bokslutens mottagares intressen och företagens intresse att inte belastas alltför hårt med rapporteringskrav.

...

(8) Dessutom är det nödvändigt att ... uppställa likvärdiga rättsliga minimikrav på unionsnivå på omfattningen av den finansiella information som konkurrerande företag ska vara skyldiga att låta allmänheten ta del av.

...

(10) Detta direktiv bör säkerställa att kraven för små företag i stor utsträckning är harmoniserade i hela unionen. Detta direktiv bygger på principen 'tänk småskaligt först'. För att undvika orimliga administrativa bördor för dessa företag bör medlemsstaterna endast tillåtas att kräva ett fåtal upplysningar i form av noter utöver de obligatoriska noterna. Om ett enda registreringsystem tillämpas får medlemsstaterna dock i vissa fall kräva ett begränsat antal ytterligare upplysningar när dessa uttryckligen krävs i den nationella skattelagstiftningen och är absolut nödvändiga för skatteuppbörden. Det bör vara möjligt för medlemsstaterna att införa krav för medelstora och stora företag som går utöver de minimikrav som föreskrivs i detta direktiv.

...

(55) Eftersom målen för detta direktiv, nämligen att förenkla investeringar över gränserna samt att förbättra jämförbarheten inom hela unionen och stärka det allmänna förtroendet för finansiella redovisningar och rapporter genom förbättrade och konsekventa särskilda upplysningar, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför på grund av direktivets omfattning och verkningar bättre kan uppnås på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att nå dessa mål.”

- 3 I artikel 4.5–4.8 i detta direktiv, som har rubriken ”Allmänna bestämmelser”, föreskrivs följande:

”5. Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag lämnar upplysningar i sina årsbokslut som går utöver det som krävs enligt detta direktiv.

6. Med avvikelse från punkt 5 får medlemsstaterna kräva att små företag utarbetar, lämnar och offentliggör upplysningar i de finansiella rapporterna som går utöver kraven i detta direktiv, förutsatt att alla sådana uppgifter samlas in inom ramen för ett enda registreringssystem och att upplysningskravet ingår i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl. ...
7. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna alla ytterligare upplysningar som de kräver i enlighet med punkt 6 vid införlivandet av detta direktiv och när de inför nya krav i enlighet med punkt 6 i den nationella lagstiftningen.
8. De medlemsstater som använder elektroniska lösningar för inlämning och offentliggörande av årsbokslut ska se till att små företag i enlighet med kapitel 7 inte är skyldiga att offentliggöra de ytterligare upplysningar som krävs i den nationella skattelagstiftningen enligt punkt 6.”
- 4 I artikel 6.1 och 6.3 i nämnda direktiv, som har rubriken ”Allmänna principer för finansiell rapportering”, föreskrivs följande:
- ”1. Poster som ingår i årsbokslutet och koncernredovisningen ska redovisas och värderas i enlighet med följande allmänna principer:
- ...
- h) Poster i resultat- och balansräkningarna ska redovisas och presenteras med beaktande av den ekonomiska innebörden av transaktionen eller överenskommelsen i fråga.
- ...
3. Medlemsstaterna får undanta företag från kraven i punkt 1 h.”
- 5 Artikel 16.3 i samma direktiv, som har rubriken ”Innehåll i noterna till de finansiella rapporterna för alla företag”, har följande lydelse:
- ”Medlemsstaterna får inte kräva upplysningar från små företag utöver vad som krävs eller tillåts enligt denna artikel.”

### **Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden**

- 6 Republiken Estland har yrkat att domstolen
- i första hand ska ogiltigförklara följande bestämmelser i direktivet:
    - artikel 4.6, i den mån som medlemsstaternas möjlighet att kräva små företag på bokföringsuppgifter som går utöver kraven i detta direktiv villkoras med att detta krav ska ”ingå ... i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl”,
    - artikel 4.8, i den mån som det hänvisas till villkoret i artikel 4.6 om att krav på ytterligare upplysningar ska ”ingå ... i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl”,
    - artikel 6.3, och
    - artikel 16.3,
  - i andra hand, för det fall domstolen bedömer att talan om delvis ogiltigförklaring inte kan tas upp till prövning i sak, ska ogiltigförklara direktiv i dess helhet, och

- förplikta Europaparlamentet och Europeiska unionens råd att ersätta rättegångskostnaderna.
- 7 Parlamentet och rådet har yrkat att domstolen ska
  - ogilla talan, och
  - förplikta Republiken Estland att ersätta rättegångskostnaderna.
- 8 I enlighet med artikel 131.2 i domstolens rättegångsregler har Europeiska kommissionen tillåtit att intervensera till stöd för parlaments och rådets yrkanden.

## Prövning av talan

### *Upptagande till sakprövning*

#### Parternas argument

- 9 Parlamentet och rådet har gjort gällande att talan om delvis ogiltigförklaring av direktivet inte kan tas upp till sakprövning med anledning av att de bestämmelser i direktivet som Republiken Estland har begärt ska ogiltigförklaras inte kan avskiljas från direktivets övriga bestämmelser.
- 10 Republiken Estland anser däremot att en ogiltigförklaring av enbart de angripna bestämmelserna inte skulle ändra direktivets kärninnehåll. Talan om delvis ogiltigförklaring kan därför prövas i sak.

#### Domstolens bedömning

- 11 Det framgår av domstolens fasta rättspraxis att en del av en unionsrättsakt kan ogiltigförklaras endast om de delar för vilka ogiltigförklaring har yrkats kan avskiljas från rättsakten i övrigt (se, bland annat, dom kommissionen/rådet, C-29/99, EU:C:2002:734, punkt 45, och dom Tyskland/kommissionen, C-427/12, EU:C:2014:170, punkt 16).
- 12 Domstolen har vid upprepade tillfällen fastställt att detta krav på avskiljbarhet inte är uppfyllt när rättsaktens kärninnehåll skulle ändras om en del av den ogiltigförklarades (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Polen, C-504/09 P, EU:C:2012:178, punkt 98 och där angiven rättspraxis).
- 13 I förevarande fall följer det av skälen 4, 8 och 10 i direktivet att den unionslagstiftning som harmoniserar redovisning dels ska lägga grunden för en lämplig avvägning mellan de motstående intressen som användarna av den finansiella informationen och de som tillhandahåller den – det vill säga företagen – har, dels ska beakta den särskilda börda som denna rapportering utgör för de minsta företagen.
- 14 Unionslagstiftaren antog sålunda direktivet i syfte att uppnå dubbel jämvikt, dels mellan företagen och användarna av den finansiella informationen, dels mellan stora och små företag, då den administrativa bördan relativt sett är större för den sistnämnda gruppen när samma krav, i samtliga avseenden, ställs på de båda grupperna.

- 15 De angripna bestämmelserna begränsar, för den ena gruppen, medlemsstaternas möjlighet att öka nämnda administrativa börda och inför, för den andra gruppen, ett undantag från harmonisering vad avser en allmän princip om finansiell rapportering. Det rör sig följaktligen om bestämmelser som är en förutsättning för uppnåendet av den jämnvikt som unionslagstiftaren strävar efter och som omnämns i punkt 14 ovan.
- 16 Av detta följer att en eventuell ogiltigförklaring av de angripna bestämmelserna med nödvändighet skulle påverka direktivets kärninnehåll och det är följaktligen inte möjligt att avskilja dem från den rättsliga ram som direktivet utgör.
- 17 Republiken Estlands talan kan således bara tas upp till prövning i sak såvitt avser yrkandet om ogiltigförklaring av direktivet i dess helhet.

*Huruvida det angripna direktivet är lagenligt*

- 18 Republiken Estland har till stöd för sin talan om ogiltigförklaring av direktivet åberopat tre grunder rörande åsidosättande av proportionalitetsprincipen, subsidiaritetsprincipen och motiveringsskyldigheten.

Den första grunden: Åsidosättande av proportionalitetsprincipen

– Parternas argument

- 19 Republiken Estland har inledningsvis – avseende bestämmelserna i artiklarna 4.6, 4.8 och 16.3 i direktivet, vilka begränsar medlemsstaternas möjlighet att avvika från förbudet mot att ställa ytterligare krav på små företag – gjort gällande att dessa inte föreskriver lämpliga åtgärder för att uppnå direktivets båda mål och inte utgör de minst ingripande åtgärderna för att förverkliga dessa mål.
- 20 Vad avser det första målet, nämligen att förbättra överskådligheten och jämförbarheten vad gäller de bokslut som lämnas av företagen på den inre marknaden, har denna medlemsstat anfört följande: De nationella bestämmelserna har utarbetats utifrån internationella redovisningsstandarder, vilka kräver ytterligare upplysningar i förhållande till dem som föreskrivs i direktivet. Kommissionen gjorde en oriktig bedömning vid valet av de kriterier som används vid konsekvensbedömningen, då denna i huvudsak grundas på kvantitativa indikatorer avseende antalet små företag, istället för att grundas på kvalitativa indikatorer, såsom de små företagens andel av den nationella omsättningen. I Estland bidrar små företag i högre grad än i andra medlemsstater till företagets gemensamma omsättning. Artiklarna 4.6, 4.8 och 16.3 i detta direktiv strider härigenom mot punkt 5 i protokoll nr 2 om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, som bifogats EU- och EUF-fördragen (nedan kallat protokoll nr 2).
- 21 Med avseende på direktivets andra mål (att begränsa upplysningskraven för små företag) har Republiken Estland anfört att genomförandet av artiklarna 4.6, 4.8 och 16.3 i direktivet inte leder till en sådan begränsning, utan enbart innebär att detta krav förflyttas, eftersom upplysningar som inte längre behöver tas med i boksluten fortfarande kan krävas av vissa nationella myndigheter. Denna medlemsstat har gjort gällande att den redan har genomfört nationell politik vilken syftar till att minska den administrativa bördan för företag genom att införa ett system för elektronisk deklarerings som kallas "one-stop-shop".

- 22 Vad avser bestämmelserna i artikel 6.1 h och 6.3 i direktivet, i förening – vilka ger medlemsstaterna rätt att undanta företag från kravet på iakttagande av den redovisningsprincip enligt vilken ”innehållet är viktigare än formen” – har Republiken Estland anfört att ett sådant undantag, genom att principen om en ”rättvisande bild” härigenom frångås, strider mot målet att förbättra överskådligheten och jämförbarheten av företagens bokslut.
- 23 Republiken Estland har slutligen, mera allmänt, gjort gällande att proportionalitetsprincipen åsidosatts i den mån unionslagstiftaren inte beaktade den omständigheten att Estland befinner sig i en särskild situation, eftersom landet har kommit långt på området för e-förvaltning, eller till följd av möjligheten att tillämpa de internationella redovisningsstandarder som föreskrivs i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, s. 1).
- 24 Parlamentet och rådet har däremot, med avseende på bestämmelserna som begränsar möjligheten att ställa ytterligare krav på små företag, anfört att unionslagstiftarens beslut att uppställa olika redovisningskrav beroende på företagets storlek är ett politiskt val baserat på objektiva kriterier, vilket gjordes efter det att samtliga föreliggande intressen hade vägts mot varandra. Proportionalitetsprincipen kräver att detta val utgör en lämplig åtgärd för att uppnå direktivets mål på unionsnivå, men inte, under några omständigheter, med beaktande av en medlemsstats särskilda situation. Parlamentet och rådet har också anfört att en sådan åtgärd är nödvändig för att uppnå dessa mål och att det däremot vore oproportionerlig att ålägga små företag samma skyldigheter som stora företag. Rådet har tillagt att om undantaget från förbudet mot att ställa ytterligare krav på små företag kunde användas i andra syften än uppbörd av skatt skulle detta leda till överreglering.
- 25 Vad gäller medlemsstaternas möjlighet att undanta företag från skyldigheten att iaktta principen enligt vilken ”innehållet är viktigare än formen”, har parlamentet erinrat om att det rör sig om en mindre ingripande åtgärd än om denna princip skulle tillämpas med avseende på alla företag, och därmed om en mindre harmonisering, vilken Republiken Estland inte har visat är oproportionerlig.
- 26 Kommissionen har anfört att Republiken Estlands kritik mot institutionens konsekvensbedömning saknar grund, då denna bedömning genomfördes i enlighet med det tillämpliga förfarandet av en extern kontrahent, efter det att den behöriga kommittéen hade konsulterats och med beaktande av såväl situationen i unionen som situationen i var och en av medlemsstaterna.
- 27 Vad gäller kommissionens konsekvensbedömning, har parlamentet och rådet vidare anfört att Republiken Estlands åberopande av punkt 5 i protokoll nr 2 i vilket fall som helst är verkningslöst, då denna bestämmelse inte är tillämplig på förfarandet för utarbetande av direktiv, utan på förfarandet för utarbetande av förslag till lagstiftningsakter och inte är tvingande med avseende på det sätt på vilket unionslagstiftaren ska utvärdera om en lagstiftningsakt är förenlig med proportionalitetsprincipen.

– Domstolens bedömning

- 28 Det ska inledningsvis erinras om att proportionalitetsprincipen, vilken ingår bland de allmänna principerna i unionsrätten, kräver att de åtgärder som föreskrivs i en bestämmelse är ägnade att säkerställa att det eftersträvade målet förverkligas och att de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (se, bland annat, dom *British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 122, och dom *Digital Rights Ireland m.fl.*, C-293/12 och C-594/12, EU:C:2014:238, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 29 Vad gäller domstolsprövningen av de krav som tas upp i föregående punkt, måste unionslagstiftaren ges ett vidsträckt utrymme för skönsmässig bedömning inom ett område som det förevarande, inom vilket unionslagstiftaren ställs inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste göra komplexa bedömningar. Följaktligen kan en åtgärd på detta område endast förklaras ogiltig om den är uppenbart

olämplig i förhållande till det mål som den behöriga institutionen eftersträvar (se dom *British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123, och dom *Vodafone m.fl.*, C-58/08, EU:C:2010:321, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

- 30 Vad avser det mål som eftersträvas med direktivet, ska det noteras att direktivet, såsom bland annat följer av artiklarna 4, 6 och 16 samt skälen 8, 10, 38 och 55, dels syftar till att fastställa harmoniserade regler för den finansiella information som allmänheten ska få ta del av i syfte att förbättra jämförbarheten inom hela unionen av företagens årsbokslut, dels syftar till att undvika att tillämpningen av dessa regler blir en börda för små företag genom att föreskriva vissa undantag för dem.
- 31 I detta syfte har unionslagstiftaren särskilt föreskrivit två slags åtgärder, vilka Republiken Estland anser strider mot proportionalitetsprincipen.
- 32 För det första anges i artiklarna 4.6, 4.8 och 16.3 i direktivet de gränser inom vilka medlemsstaterna kan utnyttja den möjlighet som de har fått att kräva av små företag att de, i sina balansräkningar, resultaträkningar och bilagor, beaktar ytterligare skyldigheter vilka går utöver de harmoniserade skyldigheter som anges i direktivet. I detta avseende innehåller direktivet ett principiellt förbud för medlemsstaterna mot att ställa sådana ytterligare krav på dessa företag, och avvikelser från detta förbud tillåts endast genom undantag för vilka tydliga gränser anges. En sådan gräns utgörs av kravet i artikel 4.6 på att ytterligare skyldigheter vilka uppställs av medlemsstaten redan ska ingå i den nationella skattelagstiftningen och detta enbart av skatteuppbördsskäl.
- 33 Genom att ange en sådan gräns, vilken baseras på objektiva kriterier, önskade unionslagstiftaren se till att små företag inte har någon skyldighet att tillhandahålla handlingar eller upplysningar av redovisningskaraktär, utöver den informationsskyldighet som föreskrivs i direktivet och den rapporteringsskyldighet som föreskrivs i nationell skattelagstiftning.
- 34 Det är uppenbart att en gräns av detta slag är ägnad att säkerställa förverkligandet av ett av de mål som eftersträvas med direktivet, nämligen att begränsa den administrativa bördan för små företag.
- 35 Republiken Estland har i övrigt inte visat på vilket sätt unionslagstiftaren, genom att ange denna gräns, vidtog en åtgärd som gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det eftersträlvade målet, särskilt i den del det påstås att åtgärden klart utgör ett överdrivet ingrepp i bokslutens användares intressen i förhållande till de förväntade gynnsamma effekterna på den administrativa bördan för små företag.
- 36 För det andra ger artikel 6.3 i direktivet medlemsstaterna rätt att undanta företag från kravet på iakttagande av redovisningsprincipen enligt vilken ”innehållet är viktigare än formen” vid utarbetandet av boksluten. Denna möjlighet har i synnerhet sin förklaring i att en bokhållares administrativa börda lättas om vederbörande kan inskränka sig till att redogöra för en transaktions rättsliga form istället för dess affärsmässiga innehåll.
- 37 Vad avser denna möjlighet följer det emellertid inte av de handlingar som har ingetts till domstolen att Republiken Estland – såsom den är skyldig att göra med hänsyn till den prövning som domstolen utför, vilken det erinrats om i punkt 29 ovan – till stöd för sin grund har lagt fram tillräckliga uppgifter för att det ska kunna fastställas att de bestämmelser som unionslagstiftaren antagit är uppenbart olämpliga i förhållande till målet i direktivet att förbättra jämförbarheten och överskådligheten av företagens bokslut.
- 38 Av analysen av de bestämmelser som avses i punkterna 32 och 36 i förevarande dom följer följaktligen inte att unionslagstiftaren, genom att anta nämnda bestämmelser, uppenbart överskred gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning.

- 39 Vad slutligen avser Republiken Estlands argument att proportionalitetsprincipen åsidosatts i den mån unionslagstiftaren inte beaktade den omständigheten att Estland befinner sig i en särskild situation, eftersom landet har kommit långt på området för e-förvaltning, konstaterar domstolen att direktiv 2013/34 får följderna i samtliga medlemsstater och kräver att det säkerställs att balans föreligger mellan olika intressen, med beaktande av de mål som eftersträvas med detta direktiv. När försök att nå sådan balans görs med beaktande av situationen i samtliga medlemsstater i unionen, och inte med beaktande av den särskilda situationen i en enskild medlemsstat, kan detta följaktligen inte anses strida mot proportionalitetsprincipen.
- 40 Av det ovan anförda följer att talan inte kan vinna bifall såvitt avser den första grunden avseende åsidosättande av proportionalitetsprincipen.

Den andra grunden: Åsidosättande av subsidiaritetsprincipen

– Parternas argument

- 41 Republiken Estland har gjort gällande att unionslagstiftaren för det första åsidosatte subsidiaritetsprincipen i den mån direktivet, för det fall det var nödvändigt med en åtgärd på unionsnivå för att säkerställa att företags bokslut kan jämföras, inte på ett lämpligt sätt genomför denna åtgärd. För det andra åsidosattes denna princip genom att målet att minska den administrativa bördan för små företag bättre hade kunnat uppnås på nationell nivå. För det tredje åsidosattes nämnda princip genom att den blankett om utvärdering av iakttagandet av subsidiaritetsprincipen, vilken föreskrivs i protokoll nr 2, inte fanns med bland de handlingar som hade bifogats förslaget till direktivet. För det fjärde åsidosattes nämnda princip genom att direktivet, med avseende på subsidiaritetsprincipen, borde ha motiverats med hänvisning till var och en av dess bestämmelser. För det femte åsidosattes denna princip genom att den särskilda situationen i varje enskild medlemsstat, med avseende på subsidiaritetsprincipen, inte beaktades.
- 42 Parlamentet och rådet har för det första gjort gällande att unionslagstiftarens prövning av förslaget till direktiv med hänsyn till subsidiaritetsprincipen var tillräckligt ingående för att den skulle kunna fastställa att det var nödvändigt att agera på unionsnivå. För det andra har nämnda institutioner gjort gällande att en medlemsstats särskilda situation, oberoende av hur långt medlemsstaten har kommit med arbetet att uppnå ett specifikt mål, inte kan utgöra hinder för en nödvändig unionsåtgärd i syfte att uppnå olika mål i hela unionen. För det tredje ska motiveringsskyldigheten, när det gäller lagstiftningsakter, med hänsyn till subsidiaritetsprincipen inte bedömas med avseende på varje enskild bestämmelse beaktad för sig, utan det rör sig om ett allmänt övervägande. För det fjärde följer det inte av denna princip att det finns en skyldighet att beakta varje medlemsstats särskilda intressen för sig, vilket skulle innebära att själva tekniken för harmonisering ifrågasattes.
- 43 Enligt kommissionen har Republiken Estland inte, såsom det åligger medlemsstaten att göra med hänsyn till arten av den prövning som domstolen utför, visat att unionslagstiftaren gjort en uppenbart oriktig bedömning vid genomförandet av subsidiaritetsprincipen.

– Domstolens bedömning

- 44 Det ska erinras om att subsidiaritetsprincipen fastställs i artikel 5.3 FEU, i vilken det föreskrivs att på de områden där unionen inte är ensam behörig, ska den vidta en åtgärd endast om och i den mån målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå. I punkt 5 i protokoll nr 2 fastställs i övrigt riktlinjer för att avgöra om dessa villkor är uppfyllda (dom Luxemburg/parlamentet och rådet, C-176/09, EU:C:2011:290, punkt 76 och där angiven rättspraxis).



- 45 Vad avser ett område, i förevarande fall förbättrandet av villkoren för etableringsfriheten, vilket inte ingår bland de områden på vilka unionen har exklusiv behörighet, ska det undersökas om målet för den planerade åtgärden bättre kunde uppnås på unionsnivå (se dom *British American Tobacco (Investments)* och *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 180).
- 46 Såsom anges i punkterna 13 och 14 ovan, har direktivet två mål. Dels ska de bokslut som lämnas av företagen i unionen harmoniseras i syfte att förse användarna av den finansiella informationen med jämförbara uppgifter, dels ska detta – med tillämpning av ett särskilt system, vilket också harmoniserats i stor utsträckning – ske med beaktande av den särskilda situation som små företag befinner sig. Små företag skulle belastas med en alltför stor administrativ börda om samma redovisningskrav som ställs på medelstora och stora företag ställdes på dem.
- 47 Även om sistnämnda mål, såsom Republiken Estland har gjort gällande, bättre skulle kunna uppnås genom åtgärder på nationell nivå, skulle sådana nationella åtgärder i syfte att uppnå detta mål kunna befästa, om än inte leda till, situationer i vilka vissa medlemsstater i större utsträckning eller på ett annat sätt än andra minskade den administrativa bördan för små företag, vilket skulle gå stick i stäv med direktivets första mål, nämligen att uppställa likvärdiga rättsliga minimikrav på konkurrerande företags redovisning.
- 48 Samspelet mellan direktivets båda mål medför att unionslagstiftaren med rätta kunde anse att dess åtgärder måste innefatta särskilda bestämmelser avseende små företag och att de båda målen, med anledning av nämnda samspel, bättre kunde uppnås på unionsnivå (se, för ett liknande resonemang, dom *Vodafone m.fl.*, C-58/08, EU:C:2010:321, punkt 78).
- 49 Direktivet antogs således inte i strid med subsidiaritetsprincipen.
- 50 Republiken Estlands resonemang avseende det bristfälliga sätt på vilket unionslagstiftaren, innan den vidtog sina åtgärder, ska ha säkerställt att subsidiaritetsprincipen iaktogs, påverkar inte denna slutsats.
- 51 Republiken Estland kan i detta hänseende inte med framgång göra gällande att prövningen av huruvida subsidiaritetsprincipen iakttagis inte borde ha skett med avseende på direktivet i dess helhet, utan med avseende på varje enskild bestämmelse häri. Ett sådant påstående utgör nämligen, under alla omständigheter, kritik av den omtvistade rättsaktens motivering, och ska undersökas inom ramen för den tredje grunden.
- 52 Slutligen kan Republiken Estlands argument att unionslagstiftaren inte i tillräcklig utsträckning beaktade situationen i varje medlemsstat, inklusive situationen i Estland, inte godtas.
- 53 Subsidiaritetsprincipen har nämligen inte till syfte att begränsa unionens befogenheter i förhållande till situationen i en viss medlemsstat betraktad för sig, utan kräver endast att den planerade åtgärden, till följd av dess omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå med beaktande av dess mål, vilka räknas upp i artikel 3 FEU och särskilda bestämmelser på olika områden, bland annat områdena för de olika friheterna, såsom etableringsfriheten, vilka avses i fördragen.
- 54 Av detta följer att subsidiaritetsprincipen inte kan leda till att en unionsrättsakt blir ogiltig på grund av den särskilda situationen i en medlemsstat, även om medlemsstaten har gått ett steg längre än andra medlemsstater vad avser ett mål som eftersträvas av unionslagstiftaren, när denna, såsom i förevarande fall, på grundval av närmare uppgifter och utan att göra sig skyldig till en oriktig bedömning har fastställt att det är bättre för unionens allmänna intresse att en åtgärd vidtas på unionsnivå.
- 55 Av övervägandena ovan följer att talan inte kan vinna bifall på den andra grunden om åsidosättande av subsidiaritetsprincipen.

### Den tredje grunden: Åsidosättande av motiveringsskyldigheten

#### – Parternas argument

- 56 Republiken Estland har dels gjort gällande att unionslagstiftaren, i rättsligt och faktiskt hänseende, inte i tillräcklig utsträckning har redogjort för skälen för de begränsningar som den har infört, i artiklarna 4.6, 4.8 och 16.3 i direktivet, vad gäller möjligheten att kräva små företag på ytterligare redovisningsuppgifter i förhållande till dem som föreskrivs i direktivet, dels att lagstiftaren borde ha gett en mer utförlig motivering för att medlemsstaterna gavs möjlighet att avvika från den redovisningsprincip enligt vilken ”innehållet är viktigare än formen”.
- 57 Enligt parlamentet, rådet och kommissionen är direktivet tillräckligt motiverat vad avser de krav som uppställs i artikel 296 FEUF. Nämnda institutioner har i detta avseende bland annat gjort gällande att unionslagstiftaren inte behövde ange någon särskild motivering för de olika tekniska lösningar som valdes.

#### – Domstolens bedömning

- 58 Domstolen erinrar härvid om att det av den motivering som krävs enligt artikel 296 FEUF klart och tydligt ska framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att domstolen ges möjlighet att utföra sin prövning. Det krävs dock inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen (se, bland annat, dom kommissionen/rådet, C-122/94, EU:C:1996:68, punkt 29).
- 59 Det kan i synnerhet inte krävas att motiveringen närmare ska ange de ibland mycket talrika och komplicerade detaljer som föranlett att ett direktiv har antagits och inte heller att den ska innehålla en mer eller mindre fullständig bedömning av dessa detaljer (se, analogt, domen Italien/rådet och kommissionen, C-100/99, EU:C:2001:383, punkt 63).
- 60 Det är följaktligen onödigt att kräva en särskild motivering för de olika tekniska lösningar som har valts, om det syfte som institutionen eftersträvar väsentligen framgår av den omtvistade rättsakten (se, bland annat, dom Italien/rådet och kommissionen, C-100/99, EU:C:2001:383, punkt 64).
- 61 För övrigt följer det av domstolens rättspraxis att iakttagandet av motiveringsskyldigheten inte bara ska bedömas med hänsyn till den omtvistade rättsaktens lydelse utan också med hänsyn till det sammanhang som den ingår i och omständigheterna i det enskilda fallet, och särskilt det intresse av att få förklaringar som de vilka rättsakten är riktad till, eller andra personer som direkt eller personligen berörs av den, kan ha (dom VBA/Florimex m.fl., C-265/97 P, EU:C:2000:170, punkt 93).
- 62 Det ska noteras att Republiken Estland, i enlighet med bestämmelserna i EUF-fördraget, deltog i det lagstiftningsförfarande som ledde fram till att direktivet antogs. Såsom framgår av artikel 55 i direktivet, riktar det sig till Estland på samma sätt som det riktar sig till övriga medlemsstater som är representerade i rådet. Republiken Estland kan följaktligen, i vilket fall som helst, inte med framgång göra gällande att parlamentet och rådet, som antog direktivet, inte gjorde det möjligt för medlemsstaten att få kännedom om skälen för valen av de planerade åtgärderna.
- 63 Vad avser frågan huruvida unionslagstiftaren gjort det möjligt för domstolen att utföra sin prövning för att fastställa huruvida dessa val var lagenliga, konstaterar domstolen att lagstiftaren inte kan kritiseras med beaktande av att direktivet innehåller tillräckliga faktiska och rättsliga uppgifter, vilka det bland annat erinras om i punkterna 2 och 3 ovan.
- 64 Under dessa omständigheter kan talan inte vinna bifall på den tredje grunden om åsidosättande av motiveringsskyldigheten.

- 65 Av övervägandena ovan följer att talan inte kan vinna bifall på någon av de grunder som Republiken Estland har åberopat till stöd för sin talan. Talan ska därför ogillas.

### **Rättegångskostnader**

- 66 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Parlamentet och rådet har yrkat att Republiken Estland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Estland har tappat målet, ska parlamentets och rådets yrkanden bifallas. I enlighet med artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska kommissionen, som har intervenerat i förevarande mål, bära sin rättegångskostnad.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) Talan ogillas.**
- 2) Republiken Estland ska ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) Europeiska kommissionen ska bära sin rättegångskostnad.**

Underskrifter