



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 juni 2015*

„Beroep tot nietigverklaring — Richtlijn 2013/34/EU — Verplichtingen inzake financiële overzichten voor bepaalde ondernemingsvormen — Subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel — Motiveringsplicht”

In zaak C-508/13,

betreffende een beroep tot nietigverklaring krachtens artikel 263 VWEU, ingesteld op 23 september 2013,

Republiek Estland, vertegenwoordigd door K. Kraavi-Käerdi als gemachtigde,

verzoekster,

tegen

Europees Parlement, vertegenwoordigd door U. Rösslein en M. Allik als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door P. Mahnič Bruni en A. Stolfot als gemachtigden,

verweerders,

ondersteund door:

Europese Commissie, vertegenwoordigd door H. Støvlbæk en L. Naaber-Kivisoo als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Ests.

het navolgende

Arrest

- 1 De Republiek Estland verzoekt het Hof om gedeeltelijke nietigverklaring van artikel 4, leden 6 en 8, van richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PB L 182, blz. 19; hierna: „richtlijn”), en om gehele nietigverklaring van artikel 6, lid 3, en artikel 16, lid 3, van deze richtlijn.

Toepasselijke bepalingen

- 2 Overwegingen 4, 8, 10 en 55 van de richtlijn luiden als volgt:

„(4) [...] De boekhoudwetgeving van de Unie moet een juist evenwicht vinden tussen de belangen van de adressaten van een financieel overzicht en het belang van ondernemingen om niet overmatig te worden belast met verslagleggingsregels.”

[...]

(8) Bovendien is het noodzakelijk dat gelijkwaardige juridische minimumvoorschriften op het niveau van de Unie worden vastgesteld met betrekking tot de mate waarin concurrerende ondernemingen financiële gegevens aan het publiek ter beschikking dienen te stellen.

[...]

(10) Deze richtlijn dient ervoor te zorgen dat de voorschriften voor kleine ondernemingen overal in de Unie grotendeels uniform zijn. Deze richtlijn berust op het „denk eerst klein”-principe. Om onevenredige administratieve lasten op die ondernemingen te vermijden, moet aan de lidstaten uitsluitend worden toegestaan om enkele informatieverplichtingen door middel van bijkomende toelichtingen, naast de verplichte vermeldingen voor te schrijven. In het geval van eenmalige neerlegging van financiële overzichten kunnen de lidstaten in sommige gevallen evenwel een beperkt aantal bijkomende toelichtingen eisen indien die toelichtingen uitdrukkelijk bij hun nationale belastingwetgeving voorgeschreven zijn en met het oog op de belastinginning strikt noodzakelijk zijn. Het moet voor de lidstaten mogelijk zijn om aan middelgrote en grote ondernemingen voorschriften op te leggen die verder gaan dan de minimumvoorschriften die bij deze richtlijn zijn voorgeschreven.

[...]

(55) Daar de doelstellingen van deze richtlijn, namelijk een vergemakkelijking van grensoverschrijdende beleggingen en een verbetering van de vergelijkbaarheid in de gehele Unie en van het vertrouwen van het publiek in financiële overzichten en verslagen door de verschaffing van verdergaande en consistente, specifieke informatie, niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve vanwege de omvang en de gevolgen van deze richtlijn, beter door de Unie kunnen worden verwezenlijkt, kan de Unie, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel, gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.”

- 3 Artikel 4, leden 5 tot en met 8, van deze richtlijn, met het opschrift „Algemene bepalingen”, luidt als volgt:

„5. De lidstaten kunnen eisen dat ondernemingen, andere dan kleine ondernemingen, in hun jaarlijkse financiële overzichten bijkomende informatie verstrekken naast de uit hoofde van deze richtlijn voorgeschreven informatie.

6. In afwijking van lid 5 kunnen de lidstaten eisen dat kleine ondernemingen in het financiële overzicht informatie samenstellen, vermelden en openbaar maken die verder gaat dan de eisen van deze richtlijn, mits dergelijke informatie wordt vergaard in het kader van een systeem van eenmalige neerlegging van financiële overzichten en die vermeldingen bij de nationale belastingwetgeving uitsluitend met het oog op de belastinginning voorgeschreven zijn. De overeenkomstig dit lid vereiste informatie wordt opgenomen in het desbetreffende deel van de financiële overzichten.

7. De lidstaten stellen de Commissie van enige bijkomende informatie die zij in overeenstemming met lid 6 eisen in kennis op het tijdstip van omzetting van deze richtlijn en telkens wanneer zij in overeenstemming met lid 6 in hun nationale wetgeving nieuwe voorschriften betreffende te verstrekken informatie opnemen.

8. De lidstaten die van elektronische oplossingen voor het neerleggen en openbaar maken van jaarlijkse financiële overzichten gebruikmaken, zorgen ervoor dat kleine ondernemingen niet gehouden zijn tot openbaarmaking, overeenkomstig hoofdstuk 7, van de uit hoofde van de nationale belastingwetgeving vereiste bijkomende vermeldingen als bedoeld in lid 6.”

- 4 Artikel 6, leden 1 en 3, van deze richtlijn, met het opschrift „Algemene beginselen voor financiële verslaglegging”, bepaalt:

„1. De opname en waardering van de in de jaarlijkse financiële overzichten en de geconsolideerde financiële overzichten te presenteren posten geschiedt volgens de onderstaande algemene beginselen:

[...]

h) posten van de winst-en-verliesrekening en de balans worden verantwoord en gepresenteerd gelet op het wezen van de desbetreffende transactie of overeenkomst;

[...]

3. De lidstaten kunnen ondernemingen vrijstelling verlenen van de voorschriften van lid 1, onder h).”

- 5 Artikel 16, lid 3, van deze richtlijn, met het opschrift „Inhoud van de toelichting bij de financiële overzichten voor alle ondernemingen”, luidt als volgt:

„De lidstaten eisen van kleine ondernemingen geen andere informatie dan hetgeen in dit artikel wordt voorgeschreven of toegestaan.”

Procesverloop bij het Hof en conclusies van partijen

- 6 De Republiek Estland verzoekt het Hof:
 - primair om de volgende bepalingen van de richtlijn nietig te verklaren:
 - artikel 4, lid 6, voor zover daarin de mogelijkheid voor lidstaten om kleine ondernemingen te belasten met verplichtingen inzake financiële verslaglegging die verder gaan dan de eisen van de richtlijn, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat deze verplichtingen „bij de nationale belastingwetgeving uitsluitend met het oog op de belastinginning voorgeschreven zijn”;
 - artikel 4, lid 8, voor zover daarin wordt verwezen naar de voorwaarde dat de verplichting inzake bijkomende vermeldingen bestaat „uit hoofde van de nationale belastingwetgeving” als bedoeld in artikel 4, lid 6;
 - artikel 6, lid 3, en
 - artikel 16, lid 3;
 - subsidiair, indien het Hof van oordeel zou zijn dat dit verzoek om gedeeltelijke nietigverklaring niet-ontvankelijk is, om de richtlijn in haar geheel nietig te verklaren, en
 - om het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie te verwijzen in de kosten.
- 7 Het Parlement en de Raad verzoeken het Hof:
 - het beroep te verwerpen en
 - de Republiek Estland te verwijzen in de kosten.
- 8 Overeenkomstig artikel 131, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof is de Europese Commissie toegelaten tot interventie aan de zijde van het Parlement en de Raad.

Beroep

Ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

- 9 Het Parlement en de Raad betogen dat het verzoek tot gedeeltelijke nietigverklaring van de richtlijn niet-ontvankelijk is op de grond dat de bepalingen van de richtlijn waarvan de Republiek Estland nietigverklaring verzoekt, niet kunnen worden afgesplitst van de overige bepalingen ervan.
- 10 De Republiek Estland is daarentegen van opvatting dat de nietigverklaring van uitsluitend de bestreden bepalingen niet zou raken aan de kern van de richtlijn. Het verzoek tot gedeeltelijke nietigverklaring is dus ontvankelijk.

Beoordeling door het Hof

- 11 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is gedeeltelijke nietigverklaring van een handeling van de Unie slechts mogelijk wanneer de elementen waarvan nietigverklaring wordt gevorderd, kunnen worden gescheiden van de rest van de handeling (zie met name arresten Commissie/Raad, C-29/99, EU:C:2002:734, punt 45, en Commissie/Parlement en Raad, C-427/12, EU:C:2014:170, punt 16).
- 12 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat niet aan dit vereiste van scheidbaarheid is voldaan wanneer de gedeeltelijke nietigverklaring van een handeling tot gevolg zou hebben dat de kern van deze handeling wordt gewijzigd (zie in deze zin arrest Commissie/Polen, C-504/09 P, EU:C:2012:178, punt 98 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 13 In de onderhavige zaak blijkt uit de overwegingen 4, 8 en 10 van de richtlijn dat de tot harmonisering van de financiële verslaglegging strekkende wetgeving van de Unie in de eerste plaats een juist evenwicht dient te creëren tussen de wensen van de adressaten van de financiële informatie en de tegengestelde wensen van de ondernemingen als verschaffers van deze informatie, en in de tweede plaats rekening dient te houden met de specifieke belasting die deze informatieverschaffing betekent voor de kleinste ondernemingen.
- 14 De Uniewetgever heeft bij vaststelling van de richtlijn in wezen dan ook een tweeledig evenwicht nagestreefd: tussen ondernemingen en adressaten van financiële informatie alsmede tussen grote en kleine ondernemingen, waarbij laatstgenoemde ondernemingen vergeleken met eerstgenoemde betrekkelijk zwaardere administratieve lasten dragen wanneer zowel de grote als kleine ondernemingen op alle punten aan dezelfde verplichtingen moeten voldoen.
- 15 De bestreden bepalingen beperken, wat de ene groep betreft, de bewegingsruimte van de lidstaten om die administratieve lasten te verzwaren, en maken, wat de andere groep betreft, een uitzondering op de geharmoniseerde regels voor zover het een algemeen beginsel van de financiële verslaglegging betreft. Het gaat dus om bepalingen die onlosmakelijk zijn verbonden met het tot stand brengen van het door de Uniewetgever nagestreefde evenwicht als bedoeld in punt 14 van dit arrest.
- 16 Hieruit volgt dat de eventuele nietigverklaring van de bestreden bepalingen noodzakelijkerwijs zou raken aan de kern van de richtlijn, zodat er niet van kan worden uitgegaan dat die bepalingen kunnen worden gescheiden van het bij die richtlijn vastgestelde wetgevingskader.
- 17 Derhalve is het beroep van de Republiek Estland slechts ontvankelijk voor zover het strekt tot de gehele nietigverklaring van de richtlijn.

Wettigheid van de bestreden richtlijn

- 18 Ter ondersteuning van haar verzoek tot nietigverklaring van de richtlijn voert de Republiek Estland drie middelen aan, ontleend aan schending van onderscheidenlijk het evenredigheidsbeginsel, het subsidiariteitsbeginsel en de motiveringsplicht.

Eerste middel, ontleend aan schending van het evenredigheidsbeginsel

– Argumenten van partijen

- 19 Wat om te beginnen de in artikel 4, leden 6 en 8, en artikel 16, lid 3, van de richtlijn vervatte bepalingen betreft waarbij is voorzien in een beperking van de mogelijkheid voor de lidstaten om af te wijken van het verbod om aanvullende verplichtingen op te leggen aan kleine ondernemingen, betoogt

de Republiek Estland dat deze bepalingen geen passende maatregelen behelzen voor de twee met de richtlijn nagestreefde doelstellingen, en niet de minst bezwarende maatregelen bevatten voor de verwezenlijking van deze doelstellingen.

- 20 Met betrekking tot de eerste doelstelling, te weten de verbetering van de duidelijkheid en vergelijkbaarheid van de financiële overzichten van ondernemingen binnen de interne markt, stelt deze lidstaat dat zijn eigen nationale voorschriften zijn opgesteld aan de hand van het model van de internationale standaarden voor financiële verslaglegging, op grond waarvan aanvullende gegevens zijn vereist naast die welke de richtlijn voorschrijft. Deze lidstaat is van mening dat de Commissie een beoordelingsfout heeft gemaakt bij de voor de impactanalyse gebruikte criteria doordat deze analyse vooral is gebaseerd op kwantitatieve indicatoren inzake het aantal kleine ondernemingen in plaats van op kwalitatieve indicatoren zoals het aandeel van de omzet van deze kleine ondernemingen in de nationale economie. In Estland leveren kleine ondernemingen een grotere bijdrage aan de omzet van alle ondernemingen gezamenlijk dan in andere lidstaten. Op dat punt zijn artikel 4, leden 6 en 8, en artikel 16, lid 3, van deze richtlijn in strijd met artikel 5 van het aan het VEU en VWEU aangehechte Protocol (nr. 2) betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid (hierna: „protocol nr. 2”).
- 21 Met betrekking tot de tweede doelstelling van de richtlijn (beperking van de verslagleggingsverplichtingen voor kleine ondernemingen) stelt de Republiek Estland dat de tenuitvoerlegging van artikel 4, leden 6 en 8, en artikel 16, lid 3, van deze richtlijn niet zal leiden tot een dergelijke beperking, maar slechts tot een verlegging van die verplichting, aangezien bepaalde nationale autoriteiten de gegevens die niet meer mogen worden opgenomen in de financiële overzichten zullen blijven opvragen. Deze lidstaat betoogt dat hij van zijn kant reeds een nationaal beleid heeft uitgevoerd tot vermindering van de administratieve lasten voor ondernemingen door middel van een elektronisch aangiftesysteem genaamd „one-stop-shop”.
- 22 Wat vervolgens lid 1, onder h), in samenhang met lid 3 van artikel 6 van de richtlijn betreft, op grond waarvan het de lidstaten is toegestaan om ondernemingen vrijstelling te verlenen van de inachtneming van het boekhoudkundige beginsel van „inhoud boven de vorm”, stelt de Republiek Estland dat een dergelijke ontheffing afbreuk doet aan het beginsel van het „getrouwe beeld” en daarmee haaks staat op de doelstelling inzake de verbetering van de vergelijkbaarheid en de duidelijkheid van de financiële overzichten van ondernemingen.
- 23 De Republiek Estland voert ten slotte in meer algemene zin aan dat het evenredigheidsbeginsel is geschonden doordat de Uniewetgever geen rekening heeft gehouden met de specifieke situatie waarin zij verkeert als lidstaat in een vergevorderd stadium van elektronisch bestuur, en tevens vanwege de mogelijkheid om toepassing te geven aan de internationale standaarden voor jaarrekeningen als vervat in verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PB L 243, blz. 1).
- 24 Daarentegen betogen het Parlement en de Raad in verband met de bepalingen die een beperking inhouden van de mogelijkheden om kleine ondernemingen aanvullende lasten op te leggen, dat de beslissing van de Uniewetgever om de financiële verslagleggingsvoorschriften voor ondernemingen te differentiëren naargelang van hun omvang een politieke keuze is die is gemaakt op basis van objectieve criteria en na afweging van alle betrokken belangen. Het evenredigheidsbeginsel vereist dat deze keuze een geschikte maatregel vormt met het oog op de doelstellingen die met de richtlijn op Unieniveau worden nagestreefd, en in ieder geval niet met het oog op de specifieke situatie van een lidstaat. Deze instellingen stellen voorts dat een dergelijke maatregel noodzakelijk is om die doelstellingen te bereiken en dat het juist onevenredig zou zijn om aan kleine ondernemingen dezelfde verplichtingen op te leggen als aan grote. De Raad voegt daaraan toe dat indien met een ander oogmerk dan dat van de belastinginning kon worden afgeweken van het verbod om kleine ondernemingen aanvullende lasten op te leggen, dit zou leiden tot overregulering.

- 25 Wat betreft de mogelijkheid voor de lidstaten om ondernemingen toe te staan om af te wijken van het beginsel van „inhoud boven de vorm”, wijst het Parlement erop dat dit een minder bezwarende maatregel vormt dan toepassing ervan op alle ondernemingen, en derhalve een geringere mate van harmonisering betekent, waarvan de Republiek Estland de onevenredigheid niet heeft aangetoond.
- 26 De Commissie stelt dat de bezwaren van de Republiek Estland tegen haar impactanalyse niet steekhoudend zijn aangezien deze analyse volgens de daartoe bestemde procedure is verricht door een externe partij na raadpleging van het bevoegde comité en rekening houdend met de situatie van zowel de Unie als elk van de lidstaten.
- 27 Verder voeren het Parlement en de Raad in verband met de impactanalyse van de Commissie aan dat het beroep van de Republiek Estland op artikel 5 van protocol nr. 2 in ieder geval niet kan slagen aangezien deze bepaling niet van toepassing is op de voorbereidingsprocedure van richtlijnen, maar op de procedure inzake de ontwerpen van wetgevingshandelingen, en aangezien deze bepaling niet bindend is wat betreft de wijze waarop de Uniewetgever dient te beoordelen of een wetgevingshandeling in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel.

– Beoordeling door het Hof

- 28 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het recht van de Unie, vereist dat de middelen waarmee een bepaling het gestelde doel beoogt te bereiken, geschikt zijn en niet verder gaan dan daartoe noodzakelijk is [zie met name arresten *British American Tobacco (Investments)* en *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 122, en *Digital Rights Ireland e.a.*, C-293/12 en C-594/12, EU:C:2014:238, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 29 Wat het rechterlijk toezicht op de in het voorgaande punt vermelde voorwaarden betreft, beschikt de Uniewetgever over een ruime discretionaire bevoegdheid op een gebied als het thans aan de orde zijnde, waarin van hem politieke, economische en sociale keuzes worden verlangd en waarin hij ingewikkelde beoordelingen moet maken. Derhalve is een op dit gebied vastgestelde maatregel slechts onrechtmatig, wanneer zij kennelijk ongeschikt is ter bereiking van het door de bevoegde instelling nagestreefde doel [zie arresten *British American Tobacco (Investments)* en *Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123, en *Vodafone e.a.*, C-58/08, EU:C:2010:321, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 30 Wat betreft de door de richtlijn nagestreefde doelstelling, dient erop te worden gewezen dat met deze richtlijn enerzijds wordt beoogd om geharmoniseerde regels vast te stellen met betrekking tot de aan het publiek ter beschikking te stellen financiële gegevens teneinde de vergelijkbaarheid van de jaarlijkse financiële overzichten van ondernemingen in de gehele Unie te verbeteren, en anderzijds om te vermijden dat de toepassing van die regels een belasting vormt voor kleine ondernemingen door voor hen te voorzien in bepaalde afwijkingsmogelijkheden, zoals met name blijkt uit de artikelen 4, 6 en 16 alsmede uit de overwegingen 8, 10, 38 en 55 van de richtlijn.
- 31 Met het oog hierop heeft de Uniewetgever met name voorzien in twee typen maatregelen, die volgens de Republiek Estland niet in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.
- 32 Ten eerste bakenen artikel 4, leden 6 en 8, en artikel 16, lid 3, van de richtlijn de mogelijkheden af die de lidstaten hebben om van kleine ondernemingen te eisen dat zij in hun balans, winst-en-verliesrekening en toelichting, aanvullende verplichtingen opnemen naast de geharmoniseerde verplichtingen waarin de richtlijn voorziet. In dit verband is het de lidstaten op grond van de richtlijn in beginsel verboden om aan deze ondernemingen dergelijke aanvullende verplichtingen op te leggen, en kan van dit verbod slechts worden afgeweken in door de richtlijn nauwkeurig begrensde uitzonderingsgevallen. Tot deze begrenzing behoort het in artikel 4, lid 6, van

de richtlijn vervatte vereiste dat de door de lidstaat verlangde aanvullende verplichtingen reeds bij de nationale belastingwetgeving zijn voorgeschreven, en wel uitsluitend met het oog op de belastinginning.

- 33 Met deze op objectieve criteria gebaseerde begrenzing heeft de Uniewetgever in wezen beoogd te bewerkstelligen dat kleine ondernemingen niet zijn gehouden om boekhoudkundige documenten en inlichtingen te verstrekken naast de informatieverplichtingen volgens de richtlijn en de aangifteverplichtingen volgens de nationale belastingwetgeving.
- 34 Een dergelijke begrenzing is duidelijk geschikt voor de verwezenlijking van een van de doelstellingen van de richtlijn, te weten de verzwaring van de op kleine ondernemingen rustende administratieve lasten te beperken.
- 35 Verder toont de Republiek Estland niet aan in welk opzicht de Uniewetgever met deze begrenzing een maatregel zou hebben vastgesteld die verder gaat dan nodig is voor het bereiken van het nagestreefde doel, met name in die zin dat die maatregel de belangen van de adressaten van financiële overzichten kennelijk buitensporig benadeelt in verhouding tot de daarvan te verwachten gunstige gevolgen voor de administratieve lasten van kleine ondernemingen.
- 36 Ten tweede kunnen de lidstaten op grond van artikel 6, lid 3, van de richtlijn ondernemingen vrijstelling verlenen van de verplichting om bij het opstellen van hun financiële overzichten het boekhoudkundige beginsel van „inhoud boven de vorm” in acht te nemen. Deze mogelijkheid vindt haar verklaring in het bijzonder in de omstandigheid dat het een verlichting betekent voor de administratieve lasten van een boekhouder indien hij zich kan beperken tot het nagaan van de juridische vorm van een transactie in plaats van het commerciële wezen ervan.
- 37 Wat betreft deze mogelijkheid, blijkt niet uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de Republiek Estland, zoals op haar weg zou hebben gelegen gelet op het in punt 29 van dit arrest in herinnering gebrachte door het Hof uitgeoefende toezicht, haar middel heeft doen steunen op voldoende gegevens om aan te tonen dat de door de Uniewetgever vastgestelde maatregelen kennelijk ongeschikt zijn voor de met de richtlijn nagestreefde doelstelling om de vergelijkbaarheid en duidelijkheid van de financiële overzichten van ondernemingen te verbeteren.
- 38 Uit de beoordeling van de in de punten 32 en 36 van dit arrest bedoelde maatregelen blijkt dus niet dat de Uniewetgever de grenzen van zijn beoordelingsvrijheid kennelijk heeft overschreden door die maatregelen vast te stellen.
- 39 Wat ten slotte het argument van de Republiek Estland betreft dat het evenredigheidsbeginsel is geschonden doordat de Uniewetgever geen rekening heeft gehouden met de specifieke situatie waarin zij verkeert als lidstaat in een vergevorderd stadium van elektronisch bestuur, dient erop te worden gewezen dat richtlijn 2013/34 gevolgen heeft voor alle lidstaten, en berust op het uitgangspunt dat er, rekening houdend met de met de richtlijn nagestreefde doelstellingen, een evenwicht moet worden gewaarborgd tussen de verschillende betrokken belangen. Derhalve kan niet worden geoordeeld dat het in strijd is met het evenredigheidsbeginsel om bij het streven naar een dergelijk evenwicht niet zozeer de specifieke situatie van een enkele lidstaat, maar die van alle lidstaten van de Unie in aanmerking te nemen.
- 40 Uit een en ander volgt dat het eerste middel, ontleend aan schending van het evenredigheidsbeginsel, moet worden afgewezen.

Tweede middel, ontleend aan schending van het subsidiariteitsbeginsel

– Argumenten van partijen

- 41 De Republiek Estland stelt dat de Uniewetgever het subsidiariteitsbeginsel heeft geschonden. Ten eerste geeft de richtlijn, indien een optreden door de Unie al nodig zou zijn om de vergelijkbaarheid van de door ondernemingen opgestelde financiële overzichten te waarborgen, dit optreden niet op adequate wijze gestalte. Ten tweede had de doelstelling om de administratieve lasten voor kleine ondernemingen te verlichten beter bereikt kunnen worden op het niveau van de lidstaten. Ten derde bevond zich onder de bij de ontwerprichtlijn gevoegde stukken geen subsidiariteitsmemorandum als bedoeld in protocol nr. 2. Ten vierde had de rechtvaardiging van de richtlijn met betrekking tot het subsidiariteitsbeginsel moeten plaatsvinden op het niveau van de afzonderlijke bepalingen ervan. Ten vijfde is geen rekening gehouden met de specifieke situatie van elke lidstaat in relatie tot het subsidiariteitsbeginsel.
- 42 Het Parlement en de Raad betogen ten eerste dat de Uniewetgever de ontwerprichtlijn in voldoende mate heeft getoetst aan het subsidiariteitsbeginsel om tot de conclusie te kunnen komen dat een optreden door de Unie noodzakelijk was. Ten tweede doet de situatie van een afzonderlijke lidstaat, ongeacht zijn mate van voortgang in de verwezenlijking van een specifieke doelstelling, niet af aan de noodzaak van een optreden door de Unie teneinde verschillende doelstellingen in de gehele Unie te verwezenlijken. Ten derde wordt niet op het niveau van elke afzonderlijke bepaling beoordeeld of aan de motiveringsplicht voor wetgevingshandelingen wat betreft het subsidiariteitsbeginsel is voldaan, maar gaat het om een algemene beoordeling. Ten vierde vloeit uit dit beginsel niet voort dat er een verplichting is om rekening te houden met de specifieke belangen van elke individuele lidstaat, waardoor de methode van harmonisatie als zodanig ter discussie zou worden gesteld.
- 43 De Commissie is van mening dat de Republiek Estland niet, zoals op haar weg zou hebben gelegen gelet op de aard van het door het Hof uitgeoefende toezicht, heeft aangetoond dat de Uniewetgever een kennelijke beoordelingsfout heeft gemaakt bij de toepassing van het subsidiariteitsbeginsel.

– Beoordeling door het Hof

- 44 Er zij aan herinnerd dat het subsidiariteitsbeginsel is neergelegd in artikel 5, lid 3, VEU, volgens hetwelk de Unie op gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts optreedt indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden door de lidstaten niet voldoende kunnen worden verwezenlijkt en daarom vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt. Verder stelt protocol nr. 2 in artikel 5 ervan richtsnoeren vast aan de hand waarvan kan worden bepaald of aan deze voorwaarden is voldaan (arrest Luxemburg/Parlement en Raad, C-176/09, EU:C:2011:290, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Aangezien sprake is van een gebied dat niet onder de exclusieve bevoegdheid van de Unie valt, in dit geval de verbetering van de voorwaarden inzake de vrijheid van vestiging, dient te worden nagegaan of de doelstelling van het overwogen optreden beter door de Unie kon worden verwezenlijkt [zie arrest British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 180].
- 46 Zoals is opgemerkt in de punten 13 en 14 van dit arrest, wordt met de richtlijn in dit verband een tweeledige doelstelling nagestreefd, waarbij niet alleen de financiële overzichten van de in de Unie gevestigde ondernemingen worden geharmoniseerd zodat de adressaten van financiële informatie beschikken over vergelijkbare gegevens, maar waarbij in dat kader, via een bijzondere, eveneens in zeer hoge mate geharmoniseerde regeling, ook rekening wordt gehouden met de specifieke situatie van kleine ondernemingen, waarvoor de toepassing van de voor middelgrote en grote ondernemingen geldende verslagleggingsvoorschriften een buitensporige administratieve belasting zou betekenen.

- 47 Zelfs indien met de Republiek Estland zou worden aangenomen dat de tweede doelstelling beter kan worden bereikt door een optreden op het niveau van de lidstaten, laat dat onverlet dat het nastreven van deze doelstelling op dat niveau ertoe zou kunnen leiden dat situaties worden bestendigd en zelfs in de hand gewerkt waarin verschillende lidstaten de administratieve lasten voor kleine ondernemingen verdergaand of anders verlichten dan andere lidstaten, hetgeen rechtstreeks zou ingaan tegen de eerste doelstelling van de richtlijn, te weten het vaststellen van gelijkwaardige juridische minimumvoorschriften voor de financiële verslaglegging van concurrerende ondernemingen.
- 48 Vanwege de onderlinge afhankelijkheid van de twee met de richtlijn nagestreefde doelstellingen mocht de Uniewetgever zich op het standpunt stellen dat zijn optreden ook een bijzondere regeling voor kleine ondernemingen vereiste, en dat gezien deze onderlinge afhankelijkheid die tweeledige doelstelling beter kon worden verwezenlijkt door de Unie (zie in deze zin arrest Vodafone e.a., C-58/08, EU:C:2010:321, punt 78).
- 49 De richtlijn is dan ook niet in strijd met het subsidiariteitsbeginsel vastgesteld.
- 50 Het betoog van de Republiek Estland inzake de beweerdelijk gebrekkige wijze waarop de Uniewetgever zich voorafgaand aan zijn optreden heeft verzekerd van de inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, kan niet afdoen aan die slotsom.
- 51 In dit verband kan de Republiek Estland niet met vrucht stellen dat niet voor de richtlijn in haar geheel, maar voor elke bepaling ervan afzonderlijk had moeten worden nagegaan of het subsidiariteitsbeginsel in acht werd genomen. Een dergelijke stelling maakt immers hoe dan ook deel uit van de kritiek op de motivering van de bestreden handeling, en zal worden beoordeeld in het kader van het derde middel.
- 52 Waar de Republiek Estland ten slotte stelt dat de Uniewetgever de situatie van elke lidstaat, en derhalve de hare, onvoldoende in aanmerking heeft genomen, kan dit betoog niet slagen.
- 53 Het subsidiariteitsbeginsel strekt er immers niet toe om de bevoegdheid van de Unie te begrenzen op basis van de situatie van deze of gene individuele lidstaat, maar vereist slechts dat het overwogen optreden vanwege de omvang of de gevolgen ervan beter kan worden verwezenlijkt door de Unie, rekening houdend met haar in artikel 3 VEU opgesomde doelstellingen en met de op verschillende gebieden geldende bijzondere bepalingen, waaronder met name die op het gebied van de verschillende in de Verdragen vervatte vrijheden, zoals de vrijheid van vestiging.
- 54 Dit betekent dat, ook al is een lidstaat verder dan andere lidstaten wat betreft een door de Uniewetgever nagestreefde doelstelling, het subsidiariteitsbeginsel er niet toe kan leiden dat een handeling van de Unie ongeldig wordt als gevolg van de specifieke situatie van die lidstaat, wanneer de Uniewetgever, zoals in dit geval, zich op basis van een uitvoerige onderbouwing, en zonder daarbij een beoordelingsfout te maken, op het standpunt heeft gesteld dat het algemeen belang van de Unie beter kan worden gediend door een optreden van de Unie.
- 55 Gelet op een en ander moet het tweede middel, ontleend aan schending van het subsidiariteitsbeginsel, worden afgewezen.

Derde middel, ontleend aan schending van de motiveringsplicht

– Argumenten van partijen

- 56 De Republiek Estland stelt dat de Uniewetgever rechtens en feitelijk niet genoegzaam heeft uiteengezet waarom hij in artikel 4, leden 6 en 8, en artikel 16, lid 3, van de richtlijn beperkingen heeft aangebracht in de mogelijkheid om van kleine ondernemingen boekhoudkundige gegevens te eisen in aanvulling op

die waarin de richtlijn voorziet, en voorts dat de wetgever uitvoeriger had moeten rechtvaardigen waarom hij de lidstaten de mogelijkheid heeft gegeven om af te wijken van het boekhoudkundige beginsel van „inhoud boven de vorm”.

57 Volgens het Parlement, de Raad en de Commissie is de richtlijn toereikend gemotiveerd in het licht van de eisen van artikel 296 VWEU. Deze instellingen betogen in dit verband met name dat de Uniewetgever niet is gehouden om elke technische keuze te motiveren.

– Beoordeling door het Hof

58 Er zij aan herinnerd dat de door artikel 296 VWEU vereiste motivering weliswaar de redenering van de instelling van de Unie die de handeling heeft verricht, duidelijk en ondubbelzinnig tot uitdrukking moet doen komen zodat de belanghebbenden de rechtvaardigingsgronden van de genomen maatregel kunnen kennen en het Hof zijn toezicht kan uitoefenen, doch het is niet noodzakelijk dat alle gegevens, feitelijk of rechtens, daarin worden gespecificeerd (zie met name arrest Commissie/Raad, C-122/94, EU:C:1996:68, punt 29).

59 Meer in het bijzonder kan niet worden verlangd dat de motivering een gedetailleerde opsomming geeft van de soms talrijke en ingewikkelde feiten met het oog waarop een richtlijn is vastgesteld, en mag zeker niet een min of meer volledige beoordeling van die feiten worden verwacht (zie naar analogie Italië/Raad en Commissie, C-100/99, EU:C:2001:383, punt 63).

60 Het zou derhalve nutteloos zijn om voor elke technische keuze van de instelling een specifieke motivering te verlangen indien de essentie van het door deze instelling nagestreefde doel uit de betwiste handeling blijkt (zie met name arrest Italië/Raad en Commissie, C-100/99, EU:C:2001:383, punt 64).

61 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat bij de beoordeling van de vraag of de motiveringsplicht is nageleefd niet alleen acht moet worden geslagen op de bewoordingen van de bestreden handeling, doch ook op de context en de omstandigheden van het geval, en in het bijzonder op het belang dat de adressaten of andere personen die rechtstreeks en individueel door de handeling worden geraakt bij een toelichting kunnen hebben (arrest VBA/Florimex e.a., C-265/97 P, EU:C:2000:170, punt 93).

62 In dit verband dient te worden benadrukt dat de Republiek Estland volgens de in het VWEU bepaalde modaliteiten heeft deelgenomen aan de wetgevingsprocedure die is uitgemond in de vaststelling van de richtlijn, die krachtens artikel 55 ervan tot haar is gericht evenals tot de overige in de Raad vertegenwoordigde lidstaten. Zij kan zich er dan ook in ieder geval niet met vrucht op beroepen dat het Parlement en de Raad, die de richtlijn hebben vastgesteld, haar niet in staat hebben gesteld om kennis te nemen van de rechtvaardigingsgronden van de door hen gekozen maatregelen.

63 Wat betreft de vraag of de Uniewetgever het Hof in staat heeft gesteld om zijn toezicht uit te oefenen op de wettigheid van deze keuzen, dient te worden geconstateerd dat de wetgever geen verwijt treft gelet op de toereikende feitelijke en juridische gegevens zoals deze uit de richtlijn blijken en met name in de punten 2 en 3 van dit arrest in herinnering zijn gebracht.

64 Gelet hierop moet het derde middel, ontleend aan schending van de motiveringsplicht, worden afgewezen.

65 Uit een en ander volgt dat geen van de door de Republiek Estland ter ondersteuning van haar beroep aangevoerde middelen slagen, zodat dit beroep moet worden verworpen.

Kosten

- ⁶⁶ Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Republiek Estland in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van het Parlement en de Raad te worden verwezen in de kosten. De Commissie draagt als interveniënte in dit geding overeenkomstig artikel 140, lid 1, van dit Reglement haar eigen kosten.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart:

- 1) Het beroep wordt verworpen.**
- 2) De Republiek Estland wordt verwezen in de kosten.**
- 3) De Europese Commissie draagt haar eigen kosten.**

ondertekeningen