ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

15. listopadu 2011 *

Ve věci C-539/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 21. prosince 2009,

Evropská komise, zastoupená A. Caeirosem a B. Conte, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

podporovaná

Evropským parlamentem, zastoupeným R. Passosem a E. Waldherr, jako zmocněnci,

* * Jednací jazyk: němčina.

Účetním dvorem Evropské unie, původně zastoupeným R. Crowem, poté T. Kennedym a B. Schäfer, jako zmocněnci,

vedlejšími účastníky řízení,

proti

Spolkové republice Německo, zastoupené C. Blaschkem a N. Grafem Vitzthumem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, J. Malenovský a M. Safjan, předsedové senátů, K. Schiemann (zpravodaj), G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, C. Toader a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. března 2011,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 25. května 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že odmítla, aby Účetní dvůr Evropské unie provedl v Německu kontroly týkající se správní spolupráce podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392) a předpisů provádějících toto nařízení, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 248 odst. 1 až 3 ES, čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství (Úř. věst. L 248, s. 1; Zvl. vyd. 01/04, s. 74), jakož i z článku 10 ES.

Právní rámec

2 Nařízení č. 1605/2002 bylo přijato na základě článku 279 ES a článku 183 AE. Článek 140 odst. 1 a 2 tohoto nařízení stanoví:

„1. Účetní dvůr prověřuje legalitu a řádnost všech příjmů a výdajů z hlediska ustanovení Smluv, rozpočtu, tohoto nařízení, prováděcích pravidel a všech právních aktů přijatých na základě Smluv.

2. Při plnění svých úkolů má Účetní dvůr za podmínek podle článku 142 právo nahlížet do všech dokumentů a informací o finančním řízení útvarů nebo subjektů, pokud jde o operace financované nebo spolufinancované Společenstvím[i]. Má oprávnění vyslechnout každého zaměstnance, který odpovídá za výdajové nebo příjmové operace, a může využít všech kontrolních postupů vhodných pro výše uvedené útvary nebo subjekty [, jimiž jsou uvedené útvary nebo subjekty pověřeny]. Kontrola v členských státech se uskutečňuje ve spojení s vnitrostátními kontrolními orgány, nebo pokud tyto nemají nezbytné pravomoci, s příslušnými vnitrostátními útvary. Účetní dvůr a vnitrostátní kontrolní orgány členských států spolupracují v duchu důvěry a zachování své nezávislosti.

[...]“

3 Článek 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 stanoví:

„Komise, ostatní orgány, subjekty, které spravují příjmy nebo výdaje jménem Společenství, a koneční příjemci plateb z rozpočtu poskytnou Účetnímu dvoru veškerou podporu a informace, které Účetní dvůr pokládá za nezbytné pro plnění svých úkolů.

Poskytnou Účetnímu dvoru veškeré doklady, které se týkají zadávání a provádění zakázek financovaných z rozpočtu Společenství, a veškeré peněžní nebo materiálové účty [veškeré účetní záznamy týkající se peněžních či věcných hodnot], všechny účetní záznamy nebo podklady a rovněž související správní dokumenty, všechny dokumenty týkající se příjmů a výdajů Společenství, všechny inventární soupisy a všechna organizační schémata útvarů, které Účetní dvůr považuje za nezbytné pro kontrolu závěrečného účtu na základě záznamů nebo na místě, a pro stejný účel všechny dokumenty a údaje vytvořené nebo uložené na magnetických nosičích.

Útvary a orgány interního auditu příslušných vnitrostátních správních orgánů poskytnou Účetnímu dvoru veškeré prostředky, které Účetní dvůr pokládá za nezbytné pro provádění svých úkolů.

První pododstavec se použije také na fyzické a právnické osoby, které jsou příjemci plateb z rozpočtu Společenství."

4 Rozhodnutí Rady 2000/597/ES, Euratom ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. L 253, s. 42; Zvl. vyd. 01/03, s. 200) přijaté na základě článku 269 ES a článku 173 AE ve svém čl. 2 odst. 1 písm. c) a d) stanoví:

„Vlastní zdroje zahrnuté do rozpočtu Evropské unie tvoří tyto příjmy:

[...]

c) použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ [daně z přidané hodnoty, dále jen ‚DPH'], který se určuje podle pravidel Společenství. Vyměřovací základ pro tyto účely nepřesahuje 50 % [hrubého národního produktu, dále jen ‚HNP'] každého členského státu, jak je definován v odstavci 7;

d) použití sazby, která se určí v rámci rozpočtového procesu s ohledem na celkovou výši ostatních příjmů, na součet HNP všech členských států."

5 Článek 8 odst. 2 rozhodnutí 2000/597 stanoví:

„Aniž je dotčeno přezkoumávání účetnictví a přezkoumávání legality a řádnosti podle článku 248 Smlouvy o ES a článku 160c Smlouvy o Euratomu, přičemž toto přezkoumávání se zabývá především spolehlivostí a účinností vnitrostátních systémů a postupů pro vymezení základů vlastních zdrojů vycházejících z DPH a vlastních zdrojů založených na HNP, a aniž jsou dotčeny kontroly organizované na základě čl. 279 písm. c) Smlouvy o ES a čl. 183 písm. c) Smlouvy o Euratomu, přijímá Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem jednomyslně předpisy nezbytné k provedení tohoto rozhodnutí a k umožnění kontroly vybírání, poskytování Komisi a odvádění příjmů uvedených v článcích 2 a 5."

6 Rozhodnutí 2000/597 bylo nahrazeno rozhodnutím Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. L 163, s. 17), které nabylo účinnosti dne 1. ledna 2007. Podle čl. 2 odst. 1 písm. b) a c) posledně uvedeného rozhodnutí vlastní zdroje souhrnného rozpočtu Unie i nadále zahrnují zejména příjmy z použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Společenství, jakož i příjmy

z použití jednotné sazby, která se určí v rámci rozpočtového procesu s ohledem na celkovou výši ostatních příjmů, na součet hrubého národního důchodu (dále jen „HND“) všech členských států.

7 Článek 2 odst. 1 nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 ze dne 29. května 1989 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 155, s. 9; Zvl. vyd. 01/01, s. 197) stanoví:

„Zdroje z DPH se stanoví ze zdanitelných plnění uvedených v článku 2 [šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu — Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen ‚šestá směrnice o DPH‘)] [...]“

8 Článek 3 nařízení č. 1553/89 zní:

„Pro určitý kalendářní rok, aniž jsou dotčeny články 5 a 6, se základ zdrojů z DPH vypočte vydělením celkového čistého výnosu DPH vybraného členským státem během tohoto roku sazbou DPH uplatňovanou v tomto roce.

Je-li ve členském státě uplatňována více než jedna sazba DPH, vypočte se základ zdrojů z DPH vydělením celkového vybraného čistého výnosu DPH váženou průměrnou sazbou DPH. [...]“

9 První dva body odůvodnění nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„(1) Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a případně i k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují proto fungování vnitřního trhu.

(2) Boj proti daňovým únikům v souvislosti s [DPH] vyžaduje úzkou spolupráci mezi správními orgány, které jsou v jednotlivých členských státech odpovědné za provádění předpisů v této oblasti."

10 Článek 1 odst. 1 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH na [z] dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz[u] zboží spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, které umožní příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit DPH.

Toto nařízení rovněž stanoví pravidla a postupy pro výměnu některých informací elektronickými prostředky, zejména pokud jde o DPH [...] [z] operací uvnitř Společenství.

[...]“

11 Článek 3 odst. 2 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„Každý členský stát ustanoví jediný ústřední kontaktní orgán, na nějž se přenese hlavní odpovědnost za kontakty s ostatními členskými státy v oblasti správní spolupráce. [...]“

12 Článek 5 nařízení č. 1798/2003, který je součástí kapitoly II tohoto nařízení nadepsané „Výměna informací na žádost“, stanoví:

„1. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.

2. Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací.

3. Žádost podle odstavce 1 může obsahovat odůvodněnou žádost o zvláštní správní šetření [správní šetření v konkrétním případě]. [...]

[...]“

13 Kapitola IV nařízení č. 1798/2003 nadepsaná „Výměna informací bez předchozí žádosti“ upravuje automatickou výměnu některých informací.

14 Ustanovení kapitoly V tohoto nařízení ukládají každému členskému státu, aby vytvořil elektronickou databázi, v níž budou uchovávány a zpracovávány různé informace týkající se operací uvnitř Společenství, jakož i elektronickou databázi se seznamem osob, kterým bylo v daném členském státě přiděleno identifikační číslo pro účely DPH. Tato ustanovení rovněž vymezují podmínky, za nichž může příslušný orgán každého členského státu získat k uvedeným informacím přístup.

15 Cílem nařízení Komise (ES) č. 1925/2004 ze dne 29. října 2004, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení č. 1798/2003 (Úř. věst. L 331, s. 13), je především určit kategorie informací, které jsou vyměňovány bez předběžné žádosti, a četnost, při které tyto výměny musejí probíhat, jakož i přijmout pravidla pro výměnu informací elektronickou cestou sdělovaných podle nařízení č. 1798/2003.

Skutkový základ sporu a postup před zahájením soudního řízení

16 Dopisem ze dne 26. června 2006 informoval Účetní dvůr německý Spolkový účetní dvůr o svém záměru odebrat se v době mezi 10. a 13. říjnem 2006 do Německa, aby zde podle článku 248 ES provedl kontroly ohledně vlastních zdrojů vycházejících z DPH (dále jen „zdroje z DPH“) týkající se spolupráce mezi správními orgány členských států v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003. Oznámeným cílem těchto kontrol bylo zaprvé přesvědčit se o tom, zda Spolková republika Německo ustavila správní

a organizační systémy nezbytné k provádění uvedené správní spolupráce, a zadruhé přezkoumat, jak tato spolupráce funguje v případě žádostí o informace uvedených v článku 5 uvedeného nařízení.

17 Tato kontrola měla být provedena hlavně u ústředního kontaktního orgánu, a případně u jiných vnitrostátních útvarů zapojených do správní spolupráce. V tomtéž dopise Účetní dvůr požádal německý Spolkový účetní dvůr, aby mu podle čl. 248 odst. 3 ES oznámil, zda se hodlá na uvedené kontrole podílet.

18 Dopisem ze dne 7. září 2006 zaslal Účetní dvůr německému Spolkovému účetnímu dvoru dokument, ve kterém uvádí další podrobnosti programu zamýšlené kontrolní mise a žádá jej o předchozí sdělení některých informací. Německý Spolkový účetní dvůr byl požádán, aby uvedený program a uvedenou žádost o předchozí sdělení informací předal ústřednímu kontaktnímu orgánu.

19 Podle uvedeného programu se kontrolní mise měla týkat organizace, vybavení a fungování ústředního kontaktního orgánu, zasílání a přijímání žádostí o informace a jejich zpracování, výměny informací bez předchozí žádosti, jakož i zadávání informací o operacích uvnitř Společenství do elektronické databáze systému výměny informací o DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“, dále jen „VIES“) zmíněné v kapitole V nařízení č. 1798/2003 a jejich výměny prostřednictvím této databáze. Podle uvedeného programu měly být rovněž přezkoumány překážky právní povahy bránící správní spolupráci a právní opatření přijatá k jejich překonání, jakož i všechna ostatní opatření, která byla přijata za účelem zlepšení uvedené spolupráce a zabránění vyhýbání se povinnosti odvádět daň, jako jsou například koordinace s orgány pro boj proti podvodům, bilaterální dohody o výměně informací, rušení identifikačních čísel pro účely DPH, jakož i účast zaměstnanců dožadujícího orgánu na kontrolách prováděných dožádaným orgánem a souběžné kontroly prováděné v různých členských státech upravené v článcích 11 a 12 nařízení č. 1798/2003, nebo také využití

možností nabízených programem Fiscalis [viz rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady 2235/2002/ES ze dne 3. prosince 2002, kterým se přijímá program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Program Fiscalis 2003–2007) (Úř. věst. L 341, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 364)].

20 V dopise ze dne 18. září 2006 německý Spolkový účetní dvůr uvedl, že se bude této kontroly účastnit.

21 Jelikož Účetnímu dvoru nebyly ze strany ústředního kontaktního orgánu zaslány požadované dokumenty za účelem provedení uvedené kontroly a potvrzení dne jejího provedení, informoval Účetní dvůr německý Spolkový účetní dvůr dopisem ze dne 5. října 2006 o odložení mise na dobu mezi 14. až 17. listopadem 2006.

22 Jelikož ústřední kontaktní orgán nepotvrdil ani tento nový termín, navrhl Účetní dvůr v dopise ze dne 9. listopadu 2006 zaslaném spolkovému ministerstvu financí, aby zamýšlené kontroly proběhly v termínu od 4. do 7. prosince 2006. Účetní dvůr v dopise uvedl, že takové kontroly již proběhly v dalších sedmi členských státech, a zdůraznil, že cílem není kontrolovat zdanitelná plnění a řádné uplatnění DPH, ale ujistit se o účinném a správném zpracovávání žádostí o informace zasílaných nebo přijímaných v rámci VIES.

23 Dopisem ze dne 4. prosince 2006 odmítlo spolkové ministerstvo financí provedení uvedené kontroly v Německu a tvrdilo, že tato kontrola nespočívá na žádném platném právním základě.

24 Jelikož měla Komise, která byla o tomto odmítnutí informována Účetním dvorem, za to, že Účetní dvůr byl oprávněn provést zamýšlenou kontrolu a že Spolková republika Německo porušila své povinnosti, když odmítla, aby tato kontrola na jejím území proběhla, zaslala tomuto členskému státu dne 23. září 2008 výzvu dopisem, a v souladu s článkem 226 ES jej vyzvala, aby předložil své vyjádření. Spolková republika Německo na tuto výzvu odpověděla dopisem ze dne 23. prosince 2008.

25 Dne 23. března 2009 vydala Komise odůvodněné stanovisko, kterým Spolkovou republiku Německo vyzvala k přijetí opatření nezbytných pro dosažení souladu s jejími povinnostmi ve lhůtě dvou měsíců od obdržení tohoto stanoviska.

26 Jelikož Komise nebyla spokojena s odpovědí, kterou jí tento členský stát zaslal dne 22. května 2009, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

Argumentace týkající se pravomoci Účetního dvora v oblasti kontroly příjmů

27 Podle Komise z článku 248 ES vyplývá, že posláním Účetního dvora jakožto nezávislého orgánu vnější kontroly účetnictví je kontrolovat, zda byly finanční operace, které souvisejí s výběrem a využíváním finančních prostředků Společenství, správně

zaznamenány a vykázány, legálně a řádně provedeny a zda bylo jejich řízení vedeno úsilím o hospodárnost, efektivitu a účinnost, jakož i předkládat doporučení za účelem zlepšení finančního řízení Společenství.

28 Vzhledem k zásadní povaze tohoto poslání a za účelem zajištění užitečného účinku uvedeného ustanovení by měly být kontrolní pravomoci Účetního dvora vykládány extenzivně a měly by se vztahovat na všechny oblasti a dotčené subjekty, které jsou přímo spojeny s příjmy nebo výdaji Společenství.

29 Výběr příjmů z DPH přitom takovouto spojitost se zdroji z DPH náležejícími Společenství vykazuje. Vzhledem k tomu, že jsou příjmy z této daně vybírány v souladu s ustanoveními šesté směrnice o DPH, představují výchozí hodnotu pro výpočet výše uvedených zdrojů.

30 Přestože nařízení č. 1798/2003 přímo neupravuje výběr příjmů Společenství, stanoví podmínky legality a řádnosti zdrojů z DPH, neboť cílem spolupráce, kterou toto nařízení zavádí, je zajistit správné uplatnění DPH a umožnit tak, aby mělo Společenství uvedené zdroje skutečně k dispozici.

31 Z článku 248 odst. 3 prvního pododstavce ES, jakož i z čl. 140 odst. 2 prvního pododstavce třetí a čtvrté věty a čl. 142 odst. 1 druhého pododstavce nařízení č. 1605/2002, a obecně z povinnosti loajální spolupráce zakotvené v článku 10 ES kromě toho podle Komise vyplývá, že mají-li v členských státech proběhnout kontroly, musí tyto státy poskytnout Účetnímu dvoru plnou podporu při plnění jeho úkolů. Spolková republika tím, že odmítla, aby Účetní dvůr provedl spornou kontrolu v Německu, v tomto ohledu porušila své povinnosti.

32 Parlament tvrdí, že nezávislost Účetního dvora zakotvená v čl. 247 odst. 2 a 4 ES, jakož i obecná pravomoc svěřená uvedenému orgánu ustanovením čl. 248 odst. 4 ES předkládat z vlastního podnětu připomínky a zvláštní zprávy znamená, že tento orgán může volně určit předmět svých kontrol v rámci finanční kontroly Společenství a že sekundární právní předpisy nemohou tuto volnost omezit podmínkami.

33 Restriktivní výklad pravomocí Účetního dvora by byl odůvodněný tím méně vzhledem k tomu, že jeho činnosti nabízejí vzácnou pomůcku jak rozpočtovému orgánu, tak zákonodárci Společenství, jak o tom ve vztahu ke sporné kontrole svědčí obsah zvláštní zprávy Účetního dvora č. 8/2007, která byla jejím výsledkem (Úř. věst. 2008, C 20, s. 1). Ostatně vzhledem k tomu, že Účetní dvůr má pouze kontrolní pravomoci a pravomoc předkládat stanoviska, nevyvstává otázka právního základu v případě jeho jednání podle názoru Parlamentu se stejnou intenzitou jako v případě normotvorné činnosti Společenství.

34 Vyhýbání se povinnosti odvádět DPH a úniky DPH, jakož i narušení, která vyvolávají mezi členskými státy, ovlivňují obecnou rovnováhu systému vlastních zdrojů, jelikož jakékoli snížení zdrojů z DPH musí být vyrovnáno zvýšením vlastních zdrojů zakládajících se na HND. Vzhledem k tomu, že kvalita spolupráce, kterou v tomto ohledu zavádí nařízení č. 1798/2003, musí umožňovat odhalování vyhýbání se povinnosti odvádět daň, a že tedy výběr dodatečných příjmů z DPH vede ke zvýšení základu, z něhož se určují zdroje z DPH, je dodržování tohoto nařízení podmínkou legality a řádnosti příjmů Společenství.

35 Účetní dvůr tvrdí, že jelikož jsou mu jeho poslání a jeho pravomoci svěřeny články 246 ES a 248 ES, má volnost vymezit svou politiku v oblasti kontroly při dodržení primárního práva a s výhradou výkladu Soudního dvora, aniž mohou ustanovení sekundárního práva uvedené pravomoci zejména omezit nebo se od nich odchýlit.

36 Jeho kontrolní pravomoc se vztahuje na dodržování všech ustanovení, která jsou součástí práva Společenství a která mají dopad na výdaje nebo příjmy Společenství; prostřednictvím výročních a zvláštních zpráv, které zasílá Parlamentu a Radě, tak nabízí základ umožňující diskuzi v rámci postupu pro udělení absolutoria a hledání zlepšení. Účetní dvůr je především oprávněn zvolit si při předkládání zvláštních zpráv téma nebo oblast, které spadají do jeho pravomoci a u nichž očekává, že bude moci předložit návrhy na zlepšení z hlediska hospodárnosti, efektivity i účinnosti dotčených opatření Společenství.

37 Výklad navrhovaný německou vládou, který omezuje pravomoc Účetního dvora na finanční kontroly omezené povahy a neumožňuje mu provádět audit výkonnosti na základě kritérií vycházejících z právní úpravy a ze zásad řádného finančního řízení, by podle Účetního dvora zbavil čl. 248 odst. 2 ES užitečného účinku v rozsahu, v němž toto ustanovení hovoří o řádném řízení příjmů a výdajů.

38 Z předcházejícího vyplývá, že Účetní dvůr je především oprávněn –aby se ujistil o účinném výběru příjmů z DPH a v důsledku toho i o řádném finančním řízení zdrojů z DPH, a aby mohl předkládat případná doporučení – přezkoumat, zda systém spolupráce stanovený nařízením č. 1798/2003 funguje správně a efektivně.

39 Obava vyjádřená německou vládou, že by uvedený orgán usiloval o kontrolu hospodářské politiky členských států z důvodu, že přispívá k tvorbě HND, který je pak sám základem výpočtu vlastního zdroje Unie, není podle názoru Účetního dvora opodstatněná, jelikož na rozdíl od oblasti DPH, v níž z práva Společenství vyplývají pro členské státy povinnosti týkající se výběru příjmů, nejsou členským státům takové

povinnosti uloženy ve vztahu ke způsobu, jakým musí utvářet a vést svou hospodářskou politiku.

40 Pokud jde o argument německé vlády ohledně porušení zásady subsidiarity, jsou Komise, Evropský parlament i Účetní dvůr toho názoru, že se uvedená zásada vztahuje na výkon normotvorných pravomocí, nikoli však takových kontrolních pravomocí nebo pravomoci předkládat stanoviska, jaké má Účetní dvůr. Komise a Účetní dvůr mimoto zdůrazňují, že jelikož se pravomoci posledně uvedeného vztahují na veškeré příjmy a výdaje Společenství, svěřuje mu Smlouva výlučnou pravomoc zejména za účelem informování rozpočtového orgánu Společenství v rámci kontroly plnění rozpočtu, takže tyto pravomoci nejsou pravomocemi sdílenými a nemohou být dotčeny okolností, že vnitrostátní orgány jsou rovněž oprávněny provádět některé kontroly.

41 Podle Komise je zásah Účetního dvora, jehož pravomoc se na rozdíl od pravomoci vnitrostátních orgánů vztahuje na všechny členské státy, každopádně odůvodněn přeshraniční povahou spolupráce zavedené nařízením č. 1798/2003. Kromě toho společný systém vlastních zdrojů vyžaduje centralizovaný systém kontroly, zda každý členský stát řádně přispívá k financování rozpočtu Společenství.

42 Podle německé vlády je pravomoc Účetního dvora – třebaže se jedná o kontrolní, nikoli rozhodovací pravomoc – zcela vymezena Smlouvou, a to i v rámci vypracování zvláštních zpráv. Článek 248 odst. 1 až 3 ES přitom uvádí, že se tato pravomoc týká pouze účetnictví, jakož i legality a řádnosti příjmů a výdajů Společenství.

43 V tomto ohledu nemá spolupráce v oblasti výběru příjmů z DPH upravená nařízením č. 1798/2003 přímou, ani dostatečnou spojitost s příjmy Společenství. Příjmy z DPH jsou totiž příjmem státního rozpočtu a je třeba je odlišit od zdrojů z DPH, které jediné jsou příjmem Společenství.

44 Jak vyplývá z čl. 2 odst. 1 písm. c) rozhodnutí 2000/597 a z článku 2 a následujících nařízení č. 1553/89, představuje výše skutečně vybraných příjmů z DPH jen určitou pevnou početní jednotku, na jejímž základě se po dalším výpočtu zahrnujícím různé extrapolace, korekce či kompenzace určuje výše zdrojů z DPH.

45 Ani okolnost, že snížení příjmů z DPH vede k nutnosti většího využití vlastních zdrojů vycházejících z HND členských států, nemůže být podle německé vlády dostatečná k tomu, aby odůvodnila rozšíření kontrolních pravomocí Účetního dvora na uvedené příjmy.

46 Jak potvrzuje čl. 8 odst. 2 rozhodnutí 2000/597, může do pravomoci Účetního dvora spadat pouze správnost určení výše vybraných příjmů z DPH členskými státy a správnost výpočtů vycházejících z těchto příjmů pro určení výše zdrojů z DPH. Tato pravomoc se přitom neuplatní ve vztahu ke struktuře vnitrostátních daňových orgánů a postupům pro výběr DPH uplatňovaným těmito orgány, které spadají pouze do pravomoci členských států. Kontrolní pravomoc ve vztahu k těmto strukturám a postupům tudíž může náležet jen příslušným vnitrostátním orgánům.

47 Jiné rozhodnutí by ostatně znamenalo totéž jako připustit, že se kontrolní pravomoc Účetního dvora, pokud jde o vlastní zdroje určované na základě HNP, vztahuje rovněž na hospodářskou politiku členských států.

48 Německá vláda dále podpůrně tvrdí, že k závěru, že kontrola činností směřujících k výběru DPH, a tedy i správní spolupráce v této oblasti, spadá nikoli do pravomoci Účetního dvora, ale naopak do pravomoci vnitrostátních orgánů kontroly účetnictví, nutně vede i zásada subsidiarity. Kontrola přeshraničních situací uvedených v nařízení č. 1798/2003 totiž může snadno probíhat prostřednictvím společného postupu posledně uvedených orgánů.

Argumentace týkající se pravomoci Účetního dvora v oblasti kontroly výdajů

49 Komise ve své replice tvrdí, že provádění nařízení č. 1798/2003 vedlo k výdajům z rozpočtu Unie, takže sporná kontrola je odůvodněná i z hlediska pravomoci, kterou má Účetní dvůr v oblasti kontroly výdajů. Tento názor zastává i Účetní dvůr, který zejména uvádí, že z programu mise zaslaného německým orgánům a popsaného v bodě 19 tohoto rozsudku vyplývá, že se zamýšlená kontrola měla týkat uchovávání a výměny informací, k nimž dochází jak prostřednictvím sítě CCN/CSI, tak sítě VIES, které jsou obě financovány Společenstvím v rámci programu Fiscalis.

50 Německá vláda navrhuje, aby tato argumentace, která vzhledem k tomu, že nebyla uvedena v žalobě, již nemůže být Komisí ve fázi repliky uplatněna, byla odmítnuta jako nepřípustná. Jelikož byl žalovaný členský stát připraven o možnost odpovědět na uvedenou argumentaci ve své žalobní odpovědi, čl. 42 odst. 2 první pododstavec jednacího řádu Soudního dvora totiž vylučuje obdobné rozšíření předmětu žaloby. Z článku 93 odst. 4 uvedeného jednacího řádu kromě toho vyplývá, že Účetní dvůr

nemůže jakožto vedlejší účastník řízení zhojit vadu žaloby spočívající v částečné nepřípustnosti způsobené opomenutím žalobkyně.

51 Ve věci samé německá vláda tvrdí, že kontrola oznámená Účetním dvorem, a v důsledku toho i odmítnutí této kontroly ze strany Spolkové republiky Německo nijak nesouvisely s kontrolou výdajů Společenství. Záměr provést kontrolu výdajů navíc nemůže odůvodnit spornou kontrolu jako celek, neboť tato kontrola se rovněž týká mnohých prvků, jejichž financování přísluší pouze rozpočtu členských států.

52 Komise navrhuje, aby byla námitka nepřípustnosti uplatněná německou vládou zamítnuta. Zaprvé byla sporná argumentace uplatněna během postupu před zahájením soudního řízení, takže právo na obhajobu Spolkové republiky Německo je zachováno. Zadruhé uvedená argumentace nevede k rozšíření předmětu žaloby. Jak Komise, tak Účetní dvůr mimoto tvrdí, že vedlejší účastník řízení se může volně dovolávat argumentů, které nebyly uplatněny účastníkem řízení, jehož podporuje.

Závěry Soudního dvora

53 Úvodem je třeba uvést, že k vyjádření nesouhlasu Spolkovou republikou Německo s kontrolní misí zamýšlenou Účetním dvorem došlo koncem roku 2006. Kromě toho se, jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, případné nesplnění povinnosti musí posuzovat z hlediska stavu, který existoval v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku Komise. Uvedená lhůta v tomto řízení přitom uplynula během května roku 2009.

54 Z předcházejícího vyplývá, že ustanoveními Smluv, z jejichž hlediska musí být nesplnění povinnosti namítané Komisí posouzeno, jsou ustanovení použitelná před vstupem Lisabonské smlouvy v platnost.

55 S tímto upřesněním je třeba nejprve přezkoumat namítané nesplnění povinností, které pro Spolkovou republiku Německo vyplývají z čl. 248 odst. 1 až 3 ES.

56 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Smlouvy zavedly systém rozdělení pravomocí mezi jednotlivé orgány Společenství, který každému orgánu svěřuje vlastní poslání v rámci institucionální struktury Společenství a při plnění úkolů, které byly na Společenství přeneseny (rozsudek ze dne 22. května 1990, Parlament v. Rada, C-70/88, Recueil, s. I-2041, bod 21).

57 Kromě toho, jak vyplývá z čl. 7 odst. 1 ES, jedná Účetní dvůr – jemuž bylo Maastrichtskou smlouvou přiznáno postavení orgánu – stejně jako ostatní orgány v mezích působnosti, kterou mu svěřuje Smlouva o ES.

58 Poslání Účetního dvora je velmi obecně vymezeno především v článku 246 ES, který stanoví, že uvedený orgán provádí kontrolu účetnictví.

59 Článek 248 ES, který rozvádí uvedené poslání a upřesňuje způsob, jakým má Účetní dvůr toto poslání plnit, ve svém odstavci 1 zejména stanoví, že uvedený orgán

přezkoumává účetnictví všech příjmů a výdajů Společenství a že předkládá Parlamentu a Radě prohlášení o věrohodnosti účetnictví a o legalitě a řádnosti podkladových operací, přičemž toto prohlášení může být doplněno zvláštními hodnoceními ke každé hlavní oblasti činnosti Společenství.

60 Článek 248 odst. 2 ES zejména uvádí, že Účetní dvůr přezkoumává legalitu a řádnost příjmů a výdajů, přesvědčuje se o řádnosti finančního řízení a podává přitom zprávy zejména o jakýchkoli nesrovnalostech.

61 Článek 248 odst. 3 ES opravňuje Účetní dvůr k provádění kontrol na základě účetních dokladů a podle potřeby na místě, zejména v členských státech v součinnosti s vnitrostátními orgány kontroly účetnictví, a nemají-li tyto orgány potřebné pravomoci, v součinnosti s příslušnými vnitrostátními místy.

62 Článek 248 odst. 4 ES zejména stanoví, že Účetní dvůr vypracuje výroční zprávu, kterou předkládá ostatním orgánům Společenství a která se zveřejňuje v *Úředním věstníku Evropské unie* spolu s odpověďmi uvedených orgánů na připomínky Účetního dvora. Účetní dvůr může dále kdykoli předkládat své připomínky k jednotlivým otázkám, zejména ve formě zvláštních zpráv, a na žádost některého orgánu Společenství zaujímat stanoviska. Jak již Soudní dvůr uvedl, je cílem uvedeného ustanovení přispět ke zlepšení finančního řízení Společenství prostřednictvím předkládání zpráv orgánům a vypracování jejich odpovědí (rozsudek ze dne 10. července 2001, Ismeri Europa v. Účetní dvůr, C-315/99 P, Recueil, s. I-5281, bod 27). Takové zprávy slouží k informování rozpočtového orgánu, jenž má udělit ve vztahu k účetnictví absolutorium, jakož i obecněji veškerých dotčených veřejných subjektů, které mohou přispět k nápravě případných mezer či nefunkčností zjištěných Účetním dvorem v těchto oblastech.

63 V projednávaném případě bylo cílem kontroly zamýšlené Účetním dvorem v podstatě přesvědčit se o zavedení a řádném fungování struktur a mechanismů správní spolupráce stanovených nařízením č. 1798/2003 v oblasti DPH, přičemž zjištění, která měla být učiněna, měla následně umožnit případné předložení doporučení ve zvláštní zprávě s cílem zajistit vyšší účinnost uvedených struktur a mechanismů.

64 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jak vyplývá z článku 269 ES, je rozpočet zcela financován z vlastních zdrojů, přičemž jiné příjmy tím nejsou dotčeny.

65 V době, kdy německé orgány odmítly provedení sporné kontroly, byl systém vlastních zdrojů Evropských společenství upraven rozhodnutím 2000/597. Podle čl. 2 odst. 1 tohoto rozhodnutí představují uvedené vlastní zdroje zejména příjmy z použití jednotné sazby na harmonizovaný základ DPH, který se určuje podle pravidel Společenství. Stejně je tomu i nadále podle článku 2 rozhodnutí 2007/436 platného v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku vydaném Komisí.

66 Podle čl. 2 odst. 1 nařízení č. 1553/89 se základ zdrojů z DPH stanoví ze zdanitelných plnění uvedených v článku 2 šesté směrnice o DPH. Tato směrnice byla ode dne 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

67 Ač nejsou dotčeny různé úpravy výše základu zdrojů z DPH stanovené v ustanoveních uvedeného nařízení, stanoví článek 3 tohoto nařízení, že se základ zdrojů z DPH vypočte vydělením celkového čistého výnosu DPH vybraného členským státem během daného roku sazbou DPH uplatňovanou v tomto roce, přičemž je-li v členském

státě uplatňováno více sazeb, provede se uvedené vydělení při použití vážené průměrné sazby DPH.

68 Mezi zmíněnými úpravami je třeba zmínit zejména úpravu vyplývající z upřesnění obsaženého v čl. 2 odst. 2 třetí odrážce nařízení č. 1553/89, podle něhož se pro účely odstavce 1 téhož článku při stanovení zdrojů z DPH přihlédne k plněním, u kterých členské státy pokračují v osvobození od daně podle čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice o DPH. V tomto ohledu čl. 6 odst. 2 druhá odrážka nařízení č. 1553/89 zejména stanoví, že pro účely použití čl. 2 odst. 2 třetí odrážky téhož nařízení vypočtou členské státy základ zdrojů z DPH, jako by tato plnění byla zdaněna, a to proto, aby tyto státy byly uvedeny do rovnocenného postavení jako ostatní členské státy, které se nerozhodly uplatňovat osvobození v určeném odvětví (viz rozsudek ze dne 23. května 1990, Komise v. Německo, C-251/88, Recueil, s. I-2107, bod 14).

69 V těchto různých ohledech je jistě pravda, že příjmy vycházející z odvodů DPH jsou z větší části i nadále vnitrostátními daňovými příjmy zahrnutými do rozpočtu členských států, takže pouze malý procentní podíl uvedených příjmů představuje vlastní zdroje náležející do rozpočtu Společenství (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. září 1999, Komise v. Španělsko, C-414/97, Recueil, s. I-5585, bod 23).

70 Stejně tak je pravda, že – jak tvrdila německá vláda – výpočet výše zdrojů z DPH nespočívá v prostém uplatnění procentního podílu ve vztahu ke skutečně vybraným příjmům z DPH, ale že do tohoto výpočtu vstupují různé úpravy, které sledují zejména cíle připomenuté v bodě 68 tohoto rozsudku.

71 Tato zjištění však nemají vliv na to, že cílem systému vlastních zdrojů zavedeného v rámci provádění Smlouvy je skutečně – pokud jde o zdroje z DPH – stanovit k tíži členských států povinnost poskytnout Společenství jakožto vlastní zdroje část finančních prostředků, které vyberou jakožto DPH (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie, C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 23). Tato zjištění nemají vliv ani na okolnost, že jsou členské státy povinny – za účelem zajištění účinného výběru uvedených příjmů z DPH a umožnění poskytnutí odpovídajících zdrojů z DPH rozpočtu Společenství v míře požadované rozhodnutími 2000/597 nebo 2007/436 a nařízením č. 1553/89 – dodržovat různé normy práva Společenství týkající se tohoto výběru, jako jsou například normy, které obsahuje šestá směrnice o DPH a směrnice o DPH nebo také nařízení č. 1798/2003. Daná situace je v tomto ohledu znatelně odlišná od situace týkající se vlastních zdrojů vycházejících z HND členských států.

72 Existuje tedy přímá spojitost mezi výběrem příjmů z DPH v souladu s použitelným právem Společenství a poskytnutím odpovídajících zdrojů z DPH rozpočtu Společenství, neboť jakákoli mezera ve výběru příjmů z DPH je potenciálně příčinou snížení zdrojů z DPH.

73 V tomto ohledu Soudní dvůr zejména rozhodl, že pokud členský stát nepodřídil DPH určitý druh operace v rozporu s požadavky vyplývajícími ze šesté směrnice o DPH, může takové porušení rovněž zakládat nesplnění povinnosti uvedeného členského státu poskytnout Komisi jakožto zdroje z DPH finanční prostředky odpovídající dani, která měla být z uvedených operací vybrána (viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie, C-276/97, Recueil, s. I-6251, body 49, 56, 61 a 70; Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, body 58, 65, 69 a 78, jakož i Komise v. Spojené království, C-359/97, Recueil, s. I-6355, body 70, 77 a 87).

74 Stejně tak Soudní dvůr, který připomněl, že z článků 2 a 22 šesté směrnice o DPH, jakož i z článku 10 ES vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření vhodná k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a upřesnil, že v rámci společného systému DPH musí členské státy zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a že v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména ohledně způsobu využití prostředků, kterými disponují, nicméně doplnil, že je tato volnost omezena zejména povinností zajistit účinný výběr vlastních zdrojů Společenství (rozsudek ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, Sb. rozh. s. I-5457, body 37 až 39).

75 Mezi cíli, které sledovala Rada, když přijala šestou směrnici o DPH, byl ostatně – jak vyplývá zejména z jedenáctého bodu odůvodnění této směrnice, který byl poté převzat do třicátého pátého bodu odůvodnění směrnice o DPH – i cíl dospět k jednotnému výběru vlastních zdrojů ve všech členských státech (viz rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 47 a citovaná judikatura).

76 Kromě toho je rovněž třeba připomenout, že jakékoli snížení zdrojů z DPH musí být vyrovnáno snížením výdajů nebo zvýšením vlastních zdrojů vycházejících z HND, což může narušit obecnou rovnováhu systému vlastních zdrojů, kterým mají být kryty výdaje Společenství.

77 Co se týče konkrétně nařízení č. 1798/2003, je třeba uvést, že jelikož cílem mechanismů spolupráce, které jsou pro členské státy na základě uvedeného nařízení závazné, je bojovat proti vyhýbání se povinnosti odvádět DPH a únikům DPH ve všech členských státech, mohou tyto mechanismy mít samy o sobě přímý a zásadní vliv na účinný výběr příjmů z DPH, a tudíž na poskytnutí zdrojů z DPH rozpočtu Společenství.

78 V tomto ohledu je třeba jednak zdůraznit, že k významné části vyhýbání se povinnosti odvádět DPH dochází v rámci reálných či předstíraných obchodních transakcí uvnitř Společenství, jednak připomenout, že Soudní dvůr již dříve rozhodl, že vzájemná pomoc a správní spolupráce mezi daňovými orgány dotčených členských států mají zásadní význam zejména za účelem zabránění tomu, aby pořízení uvnitř Společenství uniklo odvodu DPH (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605, bod 52).

79 Kromě toho je třeba zdůraznit, že účinné uplatňování pravidel spolupráce, kterou zavádí nařízení č. 1798/2003, členským státem může být určující nejen pro to, aby byl uvedený členský stát schopen účinně bojovat proti vyhýbání se povinnosti odvádět DPH a únikům DPH na vlastním území, ale rovněž aby byly další členské státy schopny přijmout obdobná opatření na svém příslušném území, obzvláště pokud správné uplatnění DPH v těchto dalších členských státech závisí na informacích, které uvedený členský stát má nebo může mnohem snadněji získat.

80 Z předcházejícího vyplývá, že taková spolupráce mezi vnitrostátními správními orgány, jako je spolupráce zavedená nařízením č. 1798/2003, pokud je prováděna účinně a v souladu s ustanoveními tohoto nařízení, může přispět k omezení případů vyhýbání se povinnosti odvádět daň a k efektivnímu výběru příjmů z DPH, a v tomu odpovídající míře i k udržení zdrojů z DPH na úrovni požadované různými použitelnými legislativními akty Společenství, a tudíž k zachování obecné rovnováhy vlastních zdrojů.

81 Za těchto podmínek je třeba připustit, že Účetní dvůr měl pravomoc provést zamýšlenou spornou kontrolu v rozsahu, v němž se tato kontrola – vzhledem k tomu, že se měla zaměřit na správní spolupráci podle nařízení č. 1798/2003 – skutečně týkala přezkumu příjmů Společenství z hlediska jejich legality a jejich řádného finančního

řízení, a vykazovala tak přímou spojitost s působností svěřenou uvedenému orgánu článkem 248 ES.

82 V rozporu s tím, co tvrdí německá vláda, nelze takový závěr, který nutně vyplývá z uvedeného článku, zpochybnit zejména upřesněním uvedeným v čl. 8 odst. 2 rozhodnutí 2000/597, podle něhož není uvedeným ustanovením dotčeno přezkoumávání účetnictví a přezkoumávání legality a řádnosti podle článku 248 ES, přičemž toto přezkoumávání se zabývá především spolehlivostí a účinností vnitrostátních systémů a postupů pro vymezení základů vlastních zdrojů vycházejících z DPH. Mimoto je třeba uvést, že od uvedeného upřesnění bylo mezitím v čl. 8 odst. 2 rozhodnutí 2007/436 upuštěno.

83 Kromě toho, jelikož zamýšlená sporná kontrola spadá jako celek – jak vyplývá z bodu 81 tohoto rozsudku – do pravomoci, kterou má Účetní dvůr v oblasti kontroly příjmů, není nutné, aby Soudní dvůr přezkoumával otázku, zda vůbec a případně v jaké míře mohla být uvedená kontrola rovněž odůvodněna pravomocí Účetního dvora v oblasti kontroly výdajů, a tudíž ani není nutné vyřešit otázku přípustnosti argumentace rozvinuté k této otázce Komisí a Účetním dvorem.

84 Navíc není ani nezbytné v rámci projednávané věci rozhodnout o otázce, zda vůbec a případně v jakém rozsahu by zásada subsidiarity, které se podpůrně dovolávala Spolková republika Německo v rámci své obrany, měla mít význam v oblasti kontroly za účelem rozdělení příslušných úkonů mezi Účetní dvůr a vnitrostátní kontrolní orgány. V tomto ohledu stačí uvést, že i kdyby se měla zásada subsidiarity v projednávané věci uplatnit, vedl by přeshraniční rozměr správní spolupráce v oblasti DPH zavedené nařízením č. 1798/2003 každopádně k závěru, že sporná kontrola je s uvedenou

zásadou v souladu. Vzhledem k tomu, že cílem takové kontroly je přesvědčit se o řádném fungování spolupráce, na níž se podílejí správní orgány všech členských států a na níž zčásti závisí schopnost správních orgánů každého členského státu účinně bojovat proti vyhýbání se povinnosti odvádět daň a daňovým únikům na vlastním území, bude totiž uvedená kontrola nutně lépe zajištěna centralizovaně na úrovni Společenství Účetním dvorem, zejména vzhledem k tomu, že pravomoc Účetního dvora se na rozdíl od pravomoci vnitrostátních orgánů kontroly účetnictví vztahuje na všechny členské státy.

85 Jelikož ze všech předcházejících úvah vyplývá, že Účetní dvůr měl podle ustanovení článku 248 ES pravomoc provést takovou kontrolu, jako je sporná kontrola, je nutné konstatovat, že Spolková republika Německo tím, že odmítla provedení této kontroly na svém území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z tohoto článku, a zejména z jeho odstavce 3.

86 Z toho vyplývá, že žalobě Komise musí být v této části vyhověno.

87 Pokud jde zadruhé o porušení článku 10 ES, kterého se Komise rovněž dovolává, stačí naopak uvést, že není důvodné konstatovat nesplnění obecných povinností obsažených v ustanoveních tohoto článku, které by se lišilo od zjištěného nesplnění specifičtějších povinností, jimiž byla Spolková republika Německo vázána na základě článku 248 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. července 2010, Komise v. Itálie, C-334/08, Sb. rozh. s. I-6869, bod 75 a citovaná judikatura). Jak již totiž bylo připomenuto, čl. 248 odst. 3 ES výslovně stanoví, že kontroly spadající do pravomoci Účetního dvora podle odstavců 1 a 2 tohoto článku mohou být podle potřeby prováděny na

místě v členských státech, přičemž takové kontroly se provádějí v součinnosti s vnitrostátními orgány kontroly účetnictví nebo příslušnými vnitrostátními místy, které mají v takovém případě spolupracovat v duchu důvěry s Účetním dvorem.

88 Zatřetí se Komise domáhá toho, aby Soudní dvůr konstatoval, že Spolková republika Německo nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002.

89 V tomto ohledu stačí uvést, že Komise, která nese důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému nesplnění povinnosti, nevysvětlila, v čem je nesplnění povinnosti, které vytýká Spolkové republice Německo ve vztahu k těmto dvěma ustanovením, třeba případně odlišit od nesplnění povinnosti, jehož konstatování se vedle toho domáhá z hlediska čl. 248 odst. 1 až 3 ES, a ostatně ani nevysvětlila, v jaké míře může přístup zaujatý tímto členským státem s ohledem na konkrétní znění uvedených ustanovení čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 představovat porušení těchto ustanovení.

90 Z toho vyplývá, že žalobu Komise je třeba v této části zamítnout.

91 Vzhledem ke všem předcházejícím úvahám je třeba konstatovat, že Spolková republika Německo tím, že odmítla, aby Účetní dvůr provedl v Německu kontroly týkající se správní spolupráce podle nařízení č. 1798/2003 a předpisů provádějících toto nařízení, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 248 odst. 1 až 3 ES.

K nákladům řízení

92 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Spolková republika Německo z převážné části neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 69 odst. 4 prvním pododstavcem téhož jednacího řádu ponesou Parlament a Účetní dvůr, vedlejší účastníci řízení, vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Spolková republika Německo tím, že odmítla, aby Účetní dvůr Evropské unie provedl v Německu kontroly týkající se správní spolupráce podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a předpisů provádějících toto nařízení, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 248 odst. 1 až 3 ES.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.

4) Evropský parlament a Účetní dvůr Evropské unie ponesou vlastní náklady řízení.

Podpisy.