# WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 15 listopada 2011 r.*

W sprawie C-539/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 21 grudnia 2009 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez A. Caeirosa oraz B. Conte, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez:

**Parlament Europejski**, reprezentowany przez R. Passosa oraz E. Waldherr, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

**Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej**, reprezentowany początkowo przez R. Crowe'a, a następnie przez T. Kennedy'ego oraz B. Schäfer, działających w charakterze pełnomocników,

interwenienci,

przeciwko

**Republice Federalnej Niemiec**, reprezentowanej przez C. Blaschkego oraz N. Grafa Vitzthuma, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, J. Malenovský i M. Safjan, prezesi izb, K. Schiemann (sprawozdawca), G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, C. Toader i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 marca 2011 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 maja 2011 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez sprzeciwienie się temu, aby Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej przeprowadził kontrole w Niemczech dotyczące współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1) i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE i art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 248, s. 1), a także art. 10 WE.

## Ramy prawne

2 Rozporządzenie nr 1605/2002 zostało przyjęte na podstawie art. 279 WE i art. 183 EWEA. Artykuł 140 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Kontrola przeprowadzana przez Trybunał Obrachunkowy w celu ustalenia, czy wszystkie dochody zostały uzyskane oraz czy wszystkie wydatki zostały poniesione zgodnie z prawem i prawidłowo, z uwzględnieniem postanowień traktatów, budżetu, niniejszego rozporządzenia, zasad wykonania oraz wszystkich innych aktów przyjętych na mocy traktatów.

2. Wykonując swoje zadania, Trybunał Obrachunkowy ma prawo zapoznać się, w sposób przewidziany w art. 142, ze wszystkimi dokumentami i informacjami dotyczącymi zarządzania finansami służb lub organów w odniesieniu do operacji finansowanych lub współfinansowanych przez Wspólnoty. Trybunał ma uprawnienia do zasięgania informacji u każdego urzędnika odpowiedzialnego za operacje po stronie dochodów lub wydatków oraz do stosowania dowolnych procedur kontroli właściwych dla wyżej wspomnianych służb lub instytucji. Kontrola w państwach członkowskich przeprowadzana jest razem z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, w przypadku gdy nie posiadają niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując swoją niezależność.

[...]”.

3 Artykuł 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002 stanowi:

„Komisja, pozostałe instytucje, organy zarządzające dochodami i wydatkami w imieniu Wspólnot oraz końcowi beneficjenci wypłat z budżetu są obowiązani zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia oraz udzielić mu wszelkich

informacji, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania swoich zadań. Obowiązane są udostępnić do dyspozycji Trybunału Obrachunkowego wszystkie dokumenty dotyczące zawierania i wykonywania umów finansowanych z budżetu wspólnotowego oraz wszystkie rozliczenia środków pieniężnych i materiałów, wszystkie rejestry księgowe i dokumenty pomocnicze oraz związane z nimi dokumenty administracyjne, wszystkie dokumenty dotyczące dochodów i wydatków, wszystkie spisy inwentarza, wszystkie schematy organizacyjne komórek organizacyjnych, które Trybunał Obrachunkowy uzna za niezbędne do kontroli sprawozdań budżetowych i finansowych dotyczących wyniku na podstawie ewidencji oraz kontroli na miejscu, jak również wszystkie dokumenty i dane stworzone lub przechowywane na nośnikach magnetycznych.

Pozostałe służby, organy audytu wewnętrznego danej administracji krajowej są obowiązane zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania swoich zadań

Pierwszy akapit ma również zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych otrzymujących środki z budżetu wspólnotowego".

4 Przyjęta na podstawie art. 269 WE i art. 173 EWEA decyzja Rady 2000/597/WE, Euratom z dnia 29 września 2000 r. w sprawie systemu środków własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 253, s. 42) stanowi w art. 2 ust. 1 lit. c) i d):

„Przychody z następujących źródeł będą składać się na środki własne określone w budżecie Unii Europejskiej:

[...]

c) stosowanie jednorodnej stawki ważnej dla wszystkich państw członkowskich do zharmonizowanej bazy naliczania [podatku od wartości dodanej, zwanego dalej »podatkiem VAT«] zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Podstawa naliczania brana pod uwagę w tym celu nie będzie przekraczać 50% PNB dla każdego państwa członkowskiego, jak to określono w ust. 7;

d) stosowanie stawki – która ma być określona stosownie do procedury budżetowej, mając na uwadze sumę wszystkich innych przychodów – do sumy PNB wszystkich państw członkowskich".

5 Artykuł 8 ust. 2 decyzji 2000/597 stanowi:

„Bez uszczerbku dla rewizji rachunków i dla sprawdzenia, czy są one legalne i prawidłowe, jak ustanowiono w art. 248 traktatu WE i w art. 160C traktatu Euratom – takie rewizje i sprawdziany dotyczą głównie rzetelności i skuteczności krajowych systemów i procedur określania bazy dla środków własnych liczonych od wysokości VAT i PNB – oraz bez wpływu na zastosowanie rozwiązań w zakresie inspekcji przewidzianych w art. 279 lit. c) traktatu WE i w art. 183 lit. c) traktatu Euratom, Rada, działając jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, przyjmie przepisy niezbędne do zastosowania niniejszej decyzji i umożliwienia inspekcji poboru, udostępniania Komisji i wpłat przychodów, określonych w art. 2 i 5".

6 Decyzja 2000/597 została zastąpiona decyzją Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) i c) ostatniej z wymienionych decyzji na zasoby własne zapisane w budżecie ogólnym Unii Europejskiej nadal składają się dochody pochodzące między innymi z zastosowania stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi, jak również z zastosowania stawki jednolitej – która określona

zostanie zgodnie z procedurą budżetową z uwzględnieniem łącznej kwoty wszystkich innych dochodów – do sumy [dochodów narodowych brutto, zwanych dalej „DNB"] wszystkich państw członkowskich.

7 Artykuł 2 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku [VAT] (Dz.U. L 155, s. 9) stanowi:

„Podstawę środków uzyskanych z podatku VAT ustala się z transakcji podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 2 dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [(Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej »szóstą dyrektywą VAT«)] […]".

8 Zgodnie z art. 3 rozporządzenia nr 1553/89:

„Dla danego roku kalendarzowego, bez uszczerbku dla przepisów art. 5 i 6, podstawę środków uzyskanych z podatku VAT oblicza się poprzez podzielenie łącznych przychodów z VAT netto uzyskanych przez państwo członkowskie w tym roku przez stawkę VAT obowiązującą w tym samym roku.

Jeżeli w państwie członkowskim stosowana jest więcej niż jedna stawka VAT, podstawę środków uzyskanych z podatku VAT oblicza się poprzez podzielenie łącznych przychodów z VAT netto przez średnią ważoną stopę VAT. […]".

9 Dwa pierwsze motywy rozporządzenia nr 1798/2003 stanowią:

„(1) Uchylanie się od podatków i unikanie płacenia podatków mające miejsce ponad granicami państw członkowskich prowadzą do strat budżetowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania oraz są odpowiedzialne za powodowanie zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji. Dlatego właśnie wpływają one na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(2) Zwalczanie uchylania się od podatku od wartości dodanej (VAT) wymaga ścisłej współpracy między organami administracyjnymi każdego państwa członkowskiego właściwymi do stosowania przepisów w tej dziedzinie".

10 Artykuł 1 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy organów administracyjnych państw członkowskich właściwych dla stosowania przepisów ustawowych dotyczących podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i przywozu towarów oraz współpracy tych organów z Komisją w celu zapewnienia zgodności z tymi przepisami ustawowymi.

W tym celu określa ono zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą informacji, które mogą pomóc im w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT.

Niniejsze rozporządzenie ustanawia także zasady i procedury wymiany pewnych informacji drogą elektroniczną, w szczególności odnoszących się do podatku VAT od transakcji wewnątrzwspólnotowych.

[...]".

11 Artykuł 3 ust. 2 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„Każde państwo członkowskie wyznacza jedno centralne biuro łącznikowe, na które deleguje główne zobowiązanie do kontaktów z innymi państwami członkowskimi w dziedzinie współpracy administracyjnej. [...]".

12 Znajdujący się w rozdziale II rozporządzenia nr 1798/2003 zatytułowanym „Wymiana informacji na wniosek" art. 5 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje informacje określone w art. 1, wraz z wszelkimi informacjami odnoszącymi się do konkretnego przypadku lub przypadków.

2. Do celów przesyłania informacji określonych w ust. 1 organ współpracujący organizuje przeprowadzenie postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania takich informacji.

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie szczególnego postępowania administracyjnego. [...]

[...]".

13 Rozdział IV rozporządzenia nr 1798/2003 zatytułowany „Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku" przewiduje automatyczną wymianę niektórych informacji.

14 Przepisy rozdziału V tego rozporządzenia przewidują ustanowienie w każdym państwie członkowskim elektronicznej bazy danych, w której przechowywane są i przetwarzane informacje charakterystyczne dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, a także elektroniczną bazę danych zawierającą wykaz osób, którym został nadany numer rejestracyjny dla celów podatku VAT w danym państwie członkowskim. Przepisy te określają również warunki, na jakich właściwy organ każdego z państw członkowskich może otrzymać dostęp do rzeczonych informacji.

15 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 (Dz.U. L 331, s. 13) ma na celu w szczególności określenie kategorii informacji, których wymiana może się odbywać bez uprzednio złożonego wniosku, częstotliwości, z jaką powinna się ona odbywać, a także ustanowienie zasad dotyczących wymiany drogą elektroniczną informacji, o których mowa w rozporządzeniu (WE) nr 1798/2003.

**Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

16 Pismem z dnia 26 czerwca 2006 r. Trybunał Obrachunkowy poinformował niemiecki federalny trybunał obrachunkowy o swoim zamiarze udania się w dniach 10 i 13 października 2006 r. do Niemiec w celu dokonania tam na podstawie art. 248 WE kontroli dotyczącej środków własnych pochodzących z podatku VAT (zwanych dalej „środkami z podatku VAT") oraz dotyczącej współpracy pomiędzy organami administracyjnymi państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003. Zapowiedzianym celem było, po pierwsze, sprawdzenie, czy Republika Federalna Niemiec utworzyła administracyjne i organizacyjne struktury niezbędne

dla rzeczonej współpracy administracyjnej oraz, po drugie, zbadanie, jak funkcjonuje owa współpraca w przypadku wniosków o udzielenie informacji, o których mowa w art. 5 rzeczonego rozporządzenia.

17 Kontrola ta powinna zostać przeprowadzona w siedzibie centralnego biura łącznikowego, a w razie potrzeby – w siedzibach innych służb krajowych biorących udział we współpracy administracyjnej. W tym samym piśmie Trybunał Obrachunkowy wezwał niemiecki federalny trybunał obrachunkowy do poinformowania go, czy zamierza brać udział w rzeczonej kontroli na podstawie art. 248 ust. 3 WE.

18 Pismem z dnia 7 września 2006 r. Trybunał Obrachunkowy skierował do niemieckiego federalnego trybunału obrachunkowego dokument bardziej szczegółowo określający program planowanej wizyty kontrolnej i wezwał do wcześniejszego przekazania określonych informacji. Niemiecki federalny trybunał obrachunkowy został wezwany do przekazania do centralnego biura łącznikowego rzeczonego programu i wniosku o wcześniejsze informacje.

19 Zgodnie z rzeczonym programem zadanie kontrolne miało dotyczyć organizacji, wyposażenia i funkcjonowania centralnego biura łącznikowego, wysyłania lub przyjmowania wniosków o udzielenie informacji oraz ich rozpatrywania, wymiany informacji bez uprzedniego wniosku, a także gromadzenia i wymiany informacji dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych za pomocą elektronicznej bazy danych systemu wymiany informacji w dziedzinie podatku VAT (VIES) („VAT Information Exchange System"), o której mowa w rozdziale V rozporządzenia nr 1798/2003. Program ten przewidywał również ocenę przeszkód natury prawnej utrudniających współpracę administracyjną oraz środki prawne przyjęte w celu ich przezwyciężenia, a także wszelkie inne środki przyjęte w celu polepszenia rzeczonej współpracy i zapobieżenia oszustwom, takie jak współpraca z organami zwalczającymi oszustwa, dwustronne porozumienia dotyczące wymiany informacji, wykreślenie numerów rejestracyjnych dla celów podatku VAT, obecność pełnomocników wnioskującego organu w trakcie kontroli dokonywanych przez organ, do którego wystąpiono z wnioskiem, oraz jednoczesne kontrole dokonywane w poszczególnych państwach członkowskich, przewidziane w art. 11 i 12 rozporządzenia nr 1798/2003, a nawet skorzystanie z możliwości

przewidzianych w programie Fiscalis [zob. decyzja 2235/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 grudnia 2002 r. przyjmująca wspólnotowy program poprawy skuteczności systemów podatkowych na rynku wewnętrznym (program Fiscalis 2003–2007) (Dz.U. L 341, s. 1)].

20 Pismem z dnia 18 września 2006 r. niemiecki federalny trybunał obrachunkowy zgłosił zamiar wzięcia udziału w kontroli.

21 W braku przekazania przez centralne biuro łącznikowe Trybunałowi Obrachunkowemu dokumentów wnioskowanych w związku z rzeczoną kontrolą oraz w braku potwierdzenia przez nie daty kontroli, Trybunał Obrachunkowy poinformował niemiecki federalny trybunał obrachunkowy pismem z dnia 5 października 2006 r. o przeniesieniu kontroli na dni 14 i 17 listopada 2006 r.

22 Ponieważ centralne biuro łącznikowe nie potwierdziło również nowych dat, Trybunał Obrachunkowy zaproponował pismem z dnia 9 listopada 2006 r. skierowanym do federalnego ministra finansów, aby zamierzona kontrola odbyła się w dniach 4 i 7 grudnia 2006 r. Trybunał Obrachunkowy wskazał w tym piśmie, że takie kontrole odbyły się już w siedmiu innych państwach członkowskich, i podkreślił, że ich celem nie było sprawdzenie transakcji opodatkowanych i prawidłowego stosowania podatku VTA, lecz zapewnienie skutecznego i prawidłowego rozpoznawania wniosków o udzielenie informacji wysyłanych lub otrzymywanych w ramach VIES.

23 Pismem z dnia 4 grudnia 2006 r. federalny minister do spraw finansów sprzeciwił się przeprowadzeniu w Niemczech rzeczonej kontroli, podnosząc, iż nie opiera się ona na żadnej ważnej podstawie prawnej.

24 Poinformowana przez Trybunał Obrachunkowy o tej odmowie i twierdząc, że Trybunał Obrachunkowy miał prawo dokonania zamierzonej kontroli oraz że Republika Federalna Niemiec uchybiła swym zobowiązaniom, sprzeciwiając się jej przeprowadzeniu na swoim terytorium, Komisja w dniu 23 września 2008 r. skierowała do tego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybień, wzywając je na podstawie art. 226 WE do przedstawienia uwag. Republika Federalna Niemiec odpowiedziała na to wezwanie pismem z dnia 23 grudnia 2008 r.

25 W dniu 23 marca 2009 r. Komisja wystosowała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia niezbędnych środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.

26 Uznając za niesatysfakcjonującą odpowiedź tego państwa członkowskiego skierowaną do niej w dniu 22 maja 2009 r., Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

**W przedmiocie skargi**

*Argumentacja stron*

Argumentacja dotycząca kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli środków

27 Zdaniem Komisji z art. 248 WE wynika, że Trybunał Obrachunkowy ma za zadanie, jako niezależny audytor zewnętrzny, kontrolować, czy transakcje finansowe związane z poborem i korzystaniem z funduszy Wspólnoty zostały prawidłowo zarejestrowane

i wykazane, dokonane w sposób zgodny z prawem i prawidłowy, oraz czy są one zarządzane w trosce o gospodarność, skuteczność i wydajność, a także przedstawiać zalecenia w celu poprawy finansowego zarządzania Wspólnoty.

28 Z uwagi na istotny charakter tego zadania oraz w celu zapewnienia skuteczności tego przepisu uprawnienia kontrolne Trybunału Obrachunkowego powinny być interpretowane w sposób szeroki i rozciągać się na wszystkie domeny, a także na wszystkie podmioty pozostające w bezpośrednim związku z dochodami lub wydatkami Wspólnoty.

29 Otrzymywanie wpływów z podatku VAT pozostaje w takim związku ze środkami z podatku VAT przypadającymi Komisji. W rzeczywistości bowiem wpływy z tego podatku pobrane zgodnie z przepisami szóstej dyrektywy VAT stanowią wartość wyjściową dla obliczenia kwoty owych środków.

30 Pomimo że rozporządzenie nr 1798/2003 nie reguluje bezpośrednio pobierania dochodów Wspólnoty, to jednak uwarunkowuje zgodność z prawem i prawidłowość dochodów z podatku VAT, ponieważ ustanowiona przez nie współpraca ma na celu zapewnienie prawidłowego określenia podatku VAT, umożliwiając Wspólnocie faktyczne dysponowanie rzeczonymi dochodami.

31 Z art. 248 ust. 3 akapit pierwszy WE oraz z art. 140 ust. 2 akapit pierwszy zdania trzecie i czwarte oraz z art. 142 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 1605/2002, a także ogólnie z obowiązku lojalnej współpracy ustanowionej w art. 10 WE wynika, że w przypadku kontroli, które mają zostać przeprowadzone w państwach członkowskich, państwa te powinny zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu pełną pomoc w wykonywaniu przez niego jego zadania. Sprzeciwiając się temu, aby Trybunał Obrachunkowy przeprowadził sporną kontrolę w Niemczech, Republika Federalna Niemiec uchybiła swoim zobowiązaniom w tym zakresie.

32 Parlament Europejski twierdzi, że niezależność Trybunału Obrachunkowego ustanowiona w art. 247 ust. 2 i 4 WE, a także ogólne prawo przyznane tej instytucji przez art. 248 ust. 4 WE do przedstawiania uwag i sprawozdań specjalnych z jego własnej inicjatywy oznaczają, iż może on swobodnie określić przedmiot swojego audytu w ramach kontroli finansów Wspólnoty, a żadne prawo wtórne nie może uwarunkować owej swobody.

33 Restrykcyjna wykładnia uprawnień Trybunału Obrachunkowego byłaby tym bardziej nieuzasadniona, że jego prace stanowią cenną pomoc zarówno dla organów budżetowych, jak i dla prawodawcy wspólnotowego, o czym świadczy, w odniesieniu do spornego audytu, treść wynikającego z niego sprawozdania specjalnego Trybunału Obrachunkowego nr 8/2007 (Dz.U. 2008, C 20, s. 1). Ponieważ Trybunał Obrachunkowy posiada wyłącznie uprawnienia kontrolne i opiniodawcze, kwestia podstawy prawnej tych czynności nie powstaje ponadto w taki sam sposób, jak kwestia dotycząca czynności normatywnych Wspólnoty.

34 Oszustwa i unikanie opodatkowania w dziedzinie podatku VAT, jak również zakłócenia, jakie one powodują pomiędzy państwami członkowskimi, wpływają na ogólną równowagę systemu środków własnych, ponieważ każde zmniejszenie środków z podatku VAT musi zostać wyrównane zwiększeniem środków własnych pochodzących z DNB. Jakość współpracy, jaką ustanawia w tym zakresie rozporządzenie nr 1798/2003, powinna pozwolić na wykrycie oszustw i na pobór dodatkowych wpływów z VAT, zwiększając w ten sposób podstawę, na której obliczane są środki z podatku VAT, przy czym przestrzeganie tego rozporządzenia warunkuje zarówno zgodność z prawem, jak i prawidłowość dochodów Wspólnoty.

35 Trybunał Obrachunkowy podnosi, że ponieważ jego zadanie i kompetencje zostały przyznane mu przez art. 246 WE i 248 WE, może on swobodnie określać swoją politykę kontrolną, przestrzegając przy tym prawa pierwotnego i z zastrzeżeniem wykładni dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości, przy czym przepisy prawa wtórnego nie mogą obchodzić tych kompetencji lub ich uchylać.

36 Uprawnienie kontrolne rozciąga się na przestrzeganie każdego przepisu należącego do prawa wspólnotowego mającego wpływ na wydatki lub dochody Wspólnoty, w celu dostarczenia za pomocą sprawozdań rocznych i specjalnych adresowanych przez niego do Parlamentu i Rady stałej bazy pozwalającej na przeprowadzenie dyskusji w ramach procedury udzielania absolutorium i szukania ulepszeń. Trybunał Obrachunkowy jest uprawniony w szczególności w ramach sprawozdań specjalnych do wyboru tematu lub dziedziny należącej do jego kompetencji, w odniesieniu do których powołuje się na prawo do przedstawienia propozycji ulepszeń dotyczących gospodarności, skuteczności i wydajności odnośnych środków wspólnotowych.

37 Wykładnia zaproponowana przez rząd niemiecki, ograniczając kompetencje Trybunału Obrachunkowego do niektórych rodzajów audytów finansowych, bez umożliwienia mu przeprowadzenia audytów dotyczących rezultatów na podstawie kryteriów opartych na rozporządzeniu i zasadach dobrego zarządzania finansowego, pozbawiałaby skuteczności art. 248 ust. 2 WE w zakresie, w jakim przepis ten odnosi się do prawidłowego zarządzania dochodami i wydatkami.

38 Z powyższego wynika, że Trybunał Obrachunkowy jest w uprawniony zwłaszcza w celach, po pierwsze, zapewnienia skutecznego poboru wpływów z podatku VAT i wynikającego stąd prawidłowego zarządzania finansami w dziedzinie środków z podatku VAT, oraz, po drugie, umożliwienia mu sformułowania ewentualnych zaleceń, do kontroli, czy system współpracy przewidziany przez rozporządzenie nr 1798/2003 funkcjonuje prawidłowo i skutecznie.

39 Wyrażona przez rząd niemiecki obawa, iż rzeczona instytucja mogłaby przejąć kontrolę nad polityką gospodarczą państw członkowskich, ponieważ bierze ona udział w kształtowaniu DNB, który wchodzi w skład podstawy obliczania środków własnych Unii, jest nieuzasadniona w zakresie, w jakim w odróżnieniu od dziedziny podatku VAT, w której zobowiązania wywodzące się z prawa wspólnotowego mają zastosowanie do państw członkowskich w dziedzinie poboru wpływów, takie zobowiązania nie

istnieją w odniesieniu do sposobu, w jaki państwa członkowskie powinny ukształtować i prowadzić swoją politykę gospodarczą.

40 Jeżeli chodzi o argument rządu niemieckiego dotyczący naruszenia zasady subsydiarności, to Komisja, Parlament i Trybunał Obrachunkowy są zdania, że rzeczona zasada ma zastosowanie do wykonywania kompetencji o charakterze normatywnym, lecz nie do kompetencji kontrolnych lub opiniodawczych, takich jak kompetencje Trybunału Obrachunkowego. Komisja i Trybunał Obrachunkowy podkreślają ponadto, że kompetencje Trybunału Obrachunkowego, w zakresie, w jakim dotyczą wszystkich dochodów i wydatków Wspólnoty, należą do wyłącznej kompetencji, jaka została mu przyznana przez traktat, w szczególności w celu udzielania informacji organowi budżetowemu Wspólnoty w ramach kontroli wykonywania budżetu, pomimo że kompetencje te nie wynikają z pojęcia kompetencji dzielonej i nie ma na nie wpływu okoliczność, że organy krajowe również są uprawnione do przeprowadzania określonych kontroli.

41 Zdaniem Komisji, transgraniczny charakter współpracy ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003 uzasadnia w każdym razie interwencję Trybunału Obrachunkowego, którego kompetencja rozciąga się, w odróżnieniu od takich trybunałów krajowych, na wszystkie państwa członkowskie. Ponadto wspólny system środków własnych wymaga zapewnienia w sposób scentralizowany, że każde państwo członkowskie będzie przyczyniało się prawidłowo do finansowania budżetu Wspólnoty.

42 Zdaniem rządu niemieckiego kompetencja Trybunału Obrachunkowego jest nawet wówczas, gdy chodzi o kompetencję kontrolną, a nie decyzyjną, jest całkowicie opisana przez traktat, w tym również wówczas, gdy chodzi o sporządzanie sprawozdania specjalnego. Artykuł 248 ust. 1–3 WE wskazują, że owa kompetencja dotyczy wyłącznie rachunków, zgodności z prawem, a także prawidłowości dochodów i wydatków Wspólnoty.

43 W tym zakresie współpraca w dziedzinie poboru wpływów z podatku VAT zorganizowana przez rozporządzenie nr 1798/2003 nie ma bezpośredniego lub wystarczającego związku z dochodami Wspólnoty. Wpływy z podatku VAT należą w rzeczywistości do budżetu krajowego i należy je odróżnić od środków z podatku VAT, które jako takie stanowią dochód Wspólnoty.

44 Tak jak wynika z art. 2 ust. 1 lit. c) decyzji 2000/597 i art. 2 i nast. rozporządzenia nr 1553/89, kwota rzeczywiście pobranych wpływów z podatku VAT stanowiłaby jedynie stałą jednostkę księgową, na podstawie której określałaby kwotę środków uzyskanych z podatku VAT, poprzez obliczenie w inny sposób obejmujący różne ekstrapolacje, korekty lub wyrównania.

45 Okoliczność, że zmniejszenie wpływów z podatku VAT oznacza posiadanie ponadto możliwości skorzystania ze środków własnych opartych na DNB państw członkowskich, nie może wystarczyć dla uzasadnienia rozszerzenia uprawnień kontrolnych Trybunału Obrachunkowego na te wpływy.

46 Tak jak stanowi art. 8 ust. 2 decyzji 2000/597, jedynie prawidłowe określenie przez państwa członkowskie pobranych wpływów z podatku VAT oraz dokładność dokonanych przez nie obliczeń przy określaniu kwoty środków uzyskanych z podatku VAT mogą należeć do kompetencji Trybunału Obrachunkowego. Z kolei nie jest tak w przypadku krajowych struktur organów podatkowych i procedur poboru podatku VAT, które stosowane są przez te organy, co należy do kompetencji samych państw członkowskich. Kompetencja kontrolna w odniesieniu do tych struktur i procedur może należeć w związku z tym jedynie do właściwych organów krajowych.

47 Przeciwne stwierdzenie prowadziłoby ponadto do przyjęcia, jeżeli chodzi o środki własne obliczone na podstawie PNB, że kompetencja kontrolna Trybunału Obrachunkowego rozciąga się również na polityki gospodarcze państw członkowskich.

48 Pomocniczo rząd niemiecki podnosi ponadto, że zasada subsydiarności powinna również prowadzić do stwierdzenia, że kontrola operacji pobierania podatku VAT, a w związku z tym współpracy administracyjnej w tej dziedzinie, nie należy do kompetencji Trybunału Obrachunkowego, lecz do kompetencji krajowych trybunałów obrachunkowych. Kontrola sytuacji transgranicznych przewidziana przez rozporządzenie nr 1798/2003 mogłaby w rzeczywistości zostać łatwo przeprowadzona za pomocą wspólnego działania tych trybunałów.

Argumentacja dotycząca kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków

49 W replice Komisja podniosła, że wdrożenie rozporządzenia nr 1798/2003 związane było z wydatkami z budżetu Unii, w taki sposób, że sporna kontrola jest uzasadniona również z punktu widzenia kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków. Teza ta jest również broniona przez Trybunał Obrachunkowy, który podnosi w szczególności, że z programu wizyty przesłanego organom niemieckim wynika, że zamierzona kontrola dotyczy również gromadzenia i wymiany informacji za pośrednictwem zarówno sieci CCN/CSI, jak i sieci VIES, które obydwie korzystają z finansowania wspólnotowego na podstawie programu Fiscalis.

50 Rząd niemiecki wnosi o niedopuszczenie takiej argumentacji, która nie została sformułowana w skardze i nie może zostać podniesiona przez Komisję dopiero na stadium repliki. W rzeczywistości bowiem, ponieważ pozwane państwo członkowskie zostało pozbawione możliwości odpowiedzenia na rzeczoną argumentację w odpowiedzi na skargę, art. 42 § 2 akapit pierwszy regulaminu postępowania przed Trybunałem wykluczałby podobne rozszerzenie przedmiotu skargi. Ponadto z art. 93 § 4 rzeczonego regulaminu wynika, że jako interwenient Trybunał Obrachunkowy nie

może nic zrobić w związku z częściową niedopuszczalnością skargi związaną z niedopatrzeniem strony skarżącej.

51 Co do istoty rząd niemiecki twierdzi, że kontrola zapowiedziana przez Trybunał Obrachunkowy, a w konsekwencji sprzeciw wobec tej kontroli przez Republikę Federalną Niemiec, są odmienne od kontroli wydatków Wspólnoty. Ponadto zamiar kontrolowania wydatków nie może uzasadniać całej spornej kontroli, ponieważ kontrola ta dotyczy również licznych elementów, których finansowanie należy do budżetu samych państw członkowskich.

52 Komisja wnosi o oddalenie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez rząd niemiecki. Po pierwsze, sporna argumentacja została podniesiona w trakcie procedury poprzedzającej wniesienie skargi, tak że prawa do obrony Republiki Federalnej Niemiec były przestrzegane. Po drugie, rzeczona argumentacja nie spowodowała rozszerzenia przedmiotu sporu. Zarówno Komisja, jak i Trybunał Obrachunkowy podnoszą ponadto, że interwenient może swobodnie podnosić argumenty, które nie zostały przedstawione przez stronę, którą on popiera.

*Ocena Trybunału*

53 Na wstępie należy podnieść, że sprzeciw wyrażony przez Republikę Federalną Niemiec wobec wizyty kontrolnej zamierzonej przez Trybunał Obrachunkowy datuje się na koniec 2006 r. Ponadto, tak jak to wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu w państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii Komisji. Otóż rzeczony termin w odniesieniu do niniejszego postępowania upłynął w maju 2009 r.

54 Z powyższego wynika, że przepisami traktatu, w świetle których należy oceniać zarzucane przez Komisję uchybienie, są przepisy poprzedzające wejście w życie traktatu z Lizbony.

55 Po takim uściśleniu należy w pierwszej kolejności ocenić zarzucane Republice Federalnej Niemiec uchybienie zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.

56 Należy przypomnieć, że traktaty stworzyły system podziału kompetencji pomiędzy instytucjami Wspólnoty, który każdej instytucji przydziela jej własne zadania wewnątrz instytucjonalnej struktury Wspólnoty i przy wykonywaniu przydzielonych jej zadań (wyrok z dnia 22 maja 1990 r. w sprawie C-70/88 Parlament przeciwko Radzie, Rec. s. I-2041, pkt 21).

57 Ponadto, tak jak to wynika z art. 7 ust. 1 WE, Trybunał Obrachunkowy, który został podniesiony do rangi instytucji przez traktat z Maastricht, działa podobnie jak inne instytucje w ramach kompetencji przyznanych mu przez traktat WE.

58 Zadanie Trybunału Obrachunkowego zostało po pierwsze bardzo ogólnie sformułowane w art. 246 WE, który przewiduje, ze rzeczona instytucja zapewnia kontrolę rachunków.

59 Artykuł 248 WE, który doprecyzowuje owo zadanie i określa sposób, w jaki powinien je wykonywać Trybunał Obrachunkowy, przewiduje w ust. 1 w szczególności, że

Trybunał ten kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków Wspólnoty oraz że przedkłada Parlamentowi i Radzie poświadczanie wiarygodności rachunków, jak również zgodności z prawem i prawidłowości operacji leżących u ich podstaw, które to poświadczenie może zostać uzupełnione szczegółowymi ocenami każdego z głównych obszarów działalności Wspólnoty.

60 Artykuł 248 ust. 2 WE stanowi między innymi, że Trybunał Obrachunkowy bada zgodność z prawem i prawidłowość dochodów i wydatków i zapewnia należyte zarządzanie finansami. Czyniąc to, sygnalizuje w szczególności wszelkie nieprawidłowości.

61 Artykuł 248 ust. 3 WE upoważnia Trybunał Obrachunkowy do dokonywania kontroli dokumentów, w razie potrzeby na miejscu, między innymi w państwach członkowskich w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, jeżeli nie mają one niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi.

62 Artykuł 248 ust. 4 WE przewiduje w szczególności, że Trybunał Obrachunkowy sporządza roczne sprawozdanie, które przesyła innym instytucjom i które publikowane jest w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* wraz z odpowiedziami tych instytucji na uwagi Trybunału Obrachunkowego. Trybunał Obrachunkowy może ponadto przedstawiać w każdej chwili swoje uwagi, w szczególności w formie sprawozdań specjalnych w poszczególnych sprawach, oraz wydawać opinie na żądanie jednej z pozostałych instytucji Wspólnoty. Tak jak orzekł już Trybunał, przepis ten ma na celu przyczynienie się do polepszenia zarządzania finansowego Wspólnoty poprzez przekazywanie instytucjom sprawozdań i udzielania im odpowiedzi (wyrok z dnia 10 lipca 2001 r. w sprawie C-315/99 P Ismeri Europa przeciwko Trybunałowi Obrachunkowemu, Rec. s. I-5281, pkt 27). Sprawozdania te mają na celu dostarczenie informacji organowi budżetowemu wezwanemu do udzielenia absolutorium budżetowego, a także, ogólniej, wszystkim podmiotom publicznym, które mogłyby się przyczynić do usunięcia ewentualnych braków lub nieprawidłowości w funkcjonowaniu podniesionych przez Trybunał Obrachunkowy w tych dziedzinach.

63 W niniejszej sprawie zamierzona przez Trybunał Obrachunkowy kontrola miała na celu zasadniczo zapewnić ustanowienie i prawidłowe funkcjonowanie struktur i mechanizmów współpracy administracyjnej przewidzianej przez rozporządzenie nr 1798/2003 w dziedzinie podatku VAT, ponieważ stwierdzone okoliczności miały pozwolić na ewentualne sformułowanie w sprawozdaniu specjalnym zaleceń zmierzających do zapewnienia lepszej skuteczności rzeczonych struktur i mechanizmów.

64 W tym zakresie należy przypomnieć, że tak jak to wynika z art. 269 WE, budżet jest, niezależnie od innych przychodów, finansowany w całości ze środków własnych.

65 W chwili, w której organy niemieckie sprzeciwiły się przeprowadzeniu spornej kontroli, system środków własnych Wspólnoty Europejskiej został ustanowiony przez decyzję 2000/597. Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej decyzji rzeczone środki własne obejmują w szczególności przychody pochodzące ze stosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT, określone zgodnie z przepisami Wspólnoty. Tak jest również pod rządami art. 2 decyzji 2007/436 obowiązującej w chwili wygaśnięcia terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii Komisji.

66 Na podstawie art. 2 ust. 1 rozporządzenia nr 1553/89 podstawę środków uzyskanych z podatku VAT ustala się z transakcji podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 2 szóstej dyrektywy VAT. Dyrektywa ta została zastąpiona od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwaną dalej „dyrektywą VAT").

67 Bez uszczerbku dla różnych dostosowań przewidzianych przez przepisy rzeczonego rozporządzenia, jego art. 3 przewiduje, że podstawę środków uzyskanych z podatku VAT oblicza się poprzez podzielenie łącznych przychodów z VAT netto uzyskanych przez państwo członkowskie w tym roku przez stawkę VAT obowiązującą w tym

samym roku, przy czym jeżeli w danym państwie członkowskim stosowanych jest kilka stawek, przyjmuje się średnią stawkę ważoną dla tego dzielenia.

68 Wśród tych dostosowań znajduje się w szczególności dostosowanie wynikające z dookreślenia zawartego w art. 2 ust. 2 tiret trzecie rozporządzenia nr 1553/89, zgodnie z którym do celów stosowania ust. 1, przy ustalaniu środków uzyskanych z podatku VAT, należy brać pod uwagę transakcje, które państwa członkowskie nadal zwalniają z podatku na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy VAT. W tym zakresie art. 6 ust. 2 tiret drugie rozporządzenia nr 1553/89 przewiduje w szczególności, że przy stosowaniu art. 2 ust. 2 tiret trzecie tego rozporządzenia państwa członkowskie obliczają podstawę środków uzyskanych z podatku VAT tak, jak gdyby te transakcje były opodatkowane, w celu umieszczenia tych państw członkowskich na równej pozycji z innymi państwami członkowskimi, które nie wybrały zwolnienia określonego sektora (zob. wyrok z dnia 23 maja 1990 r. w sprawie C-251/88 Komisja przeciwko Niemcom, s. I-2107, pkt 14).

69 Z tych różnych względów prawdą oczywiście jest, że dochody pochodzące z wpłat podatku VAT pozostają w większej części krajowymi wpływami podatkowymi wpisywanymi do budżetów państw członkowskich, tak że jedynie mały odsetek rzeczonych wpływów zasila budżet wspólnotowy jako środki własne (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-414/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5585, pkt 23).

70 Podobnie prawdą jest, tak jak podnosi rząd niemiecki, że obliczanie kwoty środków uzyskanych z podatku VAT nie polega wyłącznie na obliczeniu odsetka rzeczywiście otrzymanych wpływów z VAT, lecz również na zastosowaniu następnie różnych współczynników korekcyjnych, przy czym między innymi, w obliczeniach stosowane są cele o których mowa w art. 68.

71 Twierdzenia te nie mają jednak wpływu na okoliczność, że system środków własnych ustanowiony w wykonaniu traktatu ma na celu w odniesieniu do środków uzyskanych z podatku VAT stworzenie po stronie państw członkowskich obowiązku przekazania Wspólnocie, jako środków własnych, części kwot, które otrzymują tytułem podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-691, pkt 23). Twierdzenia te nie mają ponadto wpływu na okoliczność, że państwa członkowskie mają obowiązek w celu zapewnienia rzeczywistego pobierania owych wpływów z podatku VAT oraz w celu możliwości dokonania, w zakresie wymaganym przez decyzję 2000/597 lub 2007/436 i rozporządzenie nr 1553/89, przekazania do budżetu wspólnotowego środków uzyskanych z podatku VAT, przestrzegania poszczególnych zasad prawa wspólnotowego związanych z owym pobieraniem, takich jakie zawiera szósta dyrektywa VAT i dyrektywa VAT, lub nawet rozporządzenie nr 1798/2003. Sytuacja w tym zakresie różni się znacznie od sytuacji środków własnych opartych na DNB państw członkowskich.

72 W ten sposób istnieje bezpośredni związek pomiędzy, z jednej strony, poborem przychodów z tytułu podatku VAT zgodnie z właściwym prawem wspólnotowym, i z drugiej strony, przekazaniem do budżetu wspólnotowego odpowiednich środków uzyskanych z podatku VAT, ponieważ każdy brak w poborze pierwszych potencjalnie leży u podstaw zmniejszenia drugich.

73 W tym zakresie Trybunał orzekł w szczególności, że jeżeli państwo członkowskie powstrzymało się od opodatkowania podatkiem VAT danego rodzaju transakcji z naruszeniem wymogów wynikających z szóstej dyrektywy VAT, takie naruszenie również może prowadzić do naruszenia przez rzeczone państwo członkowskie jego obowiązku przekazania Komisji, tytułem środków uzyskanych z podatku VAT, kwot odpowiadających podatkowi, który powinien zostać pobrany od tych transakcji (zob. w szczególności wyroki z dnia 12 września 2000 r.: w sprawie C-276/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6251, pkt 49, 56, 61, 70; w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 58, 65, 69, 78; a także w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-6355, pkt 70, 77, 87).

74 Podobnie, po przypomnieniu, że z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium, oraz po wyjaśnieniu, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą przestrzegane i że w tym zakresie przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują, Trybunał dodał, że ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Wspólnoty (wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37–39).

75 Wśród celów określonych przez Radę w trakcie przyjmowania szóstej dyrektywy VAT znajduje się ponadto – tak jak to wynika w szczególności z jej motywu jedenastego, powtórzonego następnie w motywie trzydziestym piątym dyrektywy VAT – cel polegający na doprowadzeniu do porównywalnego poboru środków własnych we wszystkich państwach członkowskich (zob. wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen", Rec. s. I-6831, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 Ponadto należy również przypomnieć, że każde zmniejszenie środków uzyskanych z podatku VAT powinno zostać wyrównane poprzez zmniejszenie wydatków lub zwiększenie środków własnych opartych na DNB, co może wpłynąć na ogólną równowagę systemu środków własnych przeznaczonych na pokrycie wydatków Wspólnoty.

77 Jeżeli chodzi dokładniej o rozporządzenie nr 1798/2003, to należy podnieść, że ponieważ zmierzają one do zwalczenia oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w dziedzinie podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich, mechanizmy współpracy nałożone na państwa członkowskie na podstawie rzeczonego rozporządzenia same mogą wywoływać bezpośredni i istotny wpływ na rzeczywisty pobór przychodów z podatku VAT, a w związku z tym – na przekazanie do budżetu wspólnotowego środków z podatku VAT.

78 W tym zakresie należy, po pierwsze, podkreślić, że do znacznej części oszustw w dziedzinie podatku VAT dochodzi przy okazji wewnątrzwspólnotowych wymian zarówno rzeczywistych jak i pozornych, i po drugie, przypomnieć, że Trybunał orzekł wcześniej, że wzajemna pomoc i współpraca administracyjna pomiędzy organami podatkowymi odnośnych państw członkowskich ma istotne znaczenie w szczególności w celu unikania tego, aby nabycia wewnątrzwspólnotowe uniknęły zapłaty podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 R., Zb.Orz. s. I-12605, pkt 52).

79 Ponadto należy podkreślić, że rzeczywiste stosowanie przez państwo członkowskie zasad dotyczących współpracy ustanowionych przez rozporządzenie nr 1798/2003 jest w stanie uwarunkować nie tylko zdolność tego państwa do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na jego własnym terytorium, ale również zdolność innych państw członkowskich do zapewnienia takiego zwalczania na ich odpowiednich terytoriach, szczególnie wówczas, gdy prawidłowe stosowanie podatku VAT w innych państwach członkowskich zależy od informacji posiadanych przez rzeczone państwo członkowskie lub informacji, która mogła łatwiej zostać uzyskana przez ostatnie z wymienionych państw.

80 Z powyższego wynika, że współpraca pomiędzy organami administracyjnymi, taka jaka została ustanowiona przez rozporządzenie nr 1798/2003, jest w stanie, jeżeli jest ona prowadzona w sposób skuteczny i zgodny z przepisami tego rozporządzenia, przyczynić się do zmniejszenia oszustw i rzeczywistego poboru przychodów z podatku VAT, a także w odpowiednim zakresie do utrzymania środków uzyskanych z podatku VAT na poziomie, który powinien być im właściwy na podstawie poszczególnych właściwych aktów prawnych, a tym samym do zachowania ogólnej równowago środków własnych.

81 W tych okolicznościach należy przyznać, że Trybunał Obrachunkowy był kompetentny dla dokonania spornej zamierzonej kontroli, ponieważ w zakresie, w jakim kontrola ta miała dotyczyć współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003, dotyczyła środków własnych Wspólnoty rozważanych z punktu widzenia ich zgodności z prawem i związanego z tym prawidłowego zarządzenia

finansami oraz pozostawała w ten sposób w bezpośrednim związku z uprawnieniami przyznanymi tej instytucji przez art. 248 WE.

82 W przeciwieństwie do tego, co podnosi rząd niemiecki, taki wniosek, jako że nasuwa się on na podstawie tego artykułu, nie może zostać podważony w szczególności poprzez doprecyzowanie znajdujące się w art. 8 ust. 2 decyzji 2000/597, zgodnie z którym rzeczony przepis pozostaje bez uszczerbku dla sprawdzenia rachunków i kontroli zgodności z prawem i prawidłowości przewidzianych w art. 248 WE, które to sprawdzenie i kontrole dotyczą zasadniczo wiarygodności i skuteczności procedur oraz krajowych systemów ustalania podstawy dla środków uzyskanych z podatku VAT. Należy podnieść ponadto, że rzeczone doprecyzowanie zostało jednocześnie pominięte w art. 8 ust. 2 decyzji 2007/436.

83 Poza tym, ponieważ sporna zamierzona kontrola w całości należy, tak jak to wynika z pkt 81 niniejszego wyroku, do kompetencji, którą Trybunał Obrachunkowy posiada w dziedzinie kontroli środków, Trybunał nie musi badać kwestii, czy i w jakim ewentualnym zakresie rzeczona kontrola mogłaby być uzasadniona również na podstawie kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków, ani tym samym, rozpatrywać kwestii dopuszczalności argumentacji przedstawionej na tej płaszczyźnie przez Komisję i Trybunał Obrachunkowy.

84 Ponadto nie ma potrzeby orzekania w ramach niniejszej sprawy co do kwestii, czy i w jakim ewentualnym zakresie zasada subsydiarności powołana pomocniczo przez Republikę Federalną Niemiec w odpowiedzi na skargę może grać rolę w dziedzinie kontroli w celu rozdzielenia odpowiednich kontroli Trybunału Obrachunkowego i krajowych instytucji kontrolnych. W tym zakresie wystarczy podnieść, że nawet jeżeliby przyjąć, ze zasada subsydiarności powinna mieć zastosowanie w niniejszej sprawie, to transgraniczny wymiar współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003 prowadzi w każdym razie do stwierdzenia, że sporna kontrola jest zgodna z rzeczoną zasadą. W rzeczywistości

bowiem ponieważ taka kontrola ma na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania współpracy, w jakiej uczestniczą organy administracyjne wszystkich państw członkowskich, prawidłowego funkcjonowania, od którego zależy częściowo zdolność każdego z tych organów do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na ich własnym terytorium, rzeczona kontrola zostanie oczywiście lepiej przeprowadzona w sposób scentralizowany na poziomie Wspólnoty przez Trybunał Obrachunkowy, z uwagi na to w szczególności, że jego zakres kompetencji rozciąga się w odróżnieniu od zakresu kompetencji trybunałów krajowych na wszystkie państwa członkowskie.

85 Ponieważ z powyższego wynika, że Trybunał Obrachunkowy miał kompetencje na podstawie art. 248 WE do przeprowadzenia kontroli, takiej jak sporna kontrola, należy stwierdzić, że sprzeciwiając się przeprowadzeniu kontroli na swoim terytorium, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom wynikającym dla niej z tego artykułu, w szczególności z jego ust. 3.

86 Z powyższego wynika, że należy uznać skargę Komisji.

87 Co się tyczy naruszenia art. 10 WE, które również zostało przywołane przez Komisję, wystarczy zaznaczyć, iż brak jest podstaw dla stwierdzenia uchybienia ogólnym zobowiązaniom przewidzianym w tym artykule, odrębnego od stwierdzonego uchybienia bardziej szczegółowym zobowiązaniom, które ciążą na Republice Federalnej Niemiec na mocy art. 248 WE (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawie C-334/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-6869, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo). W rzeczywistości bowiem, co zostało wcześniej przypomniane, art. 248 ust. 3 WE wyraźnie przewiduje, że kontrole należące do kompetencji Trybunału Obrachunkowego na podstawie ust. 1 i 2 tego artykułu, mogą odbywać się w razie potrzeby w państwach członkowskich, przy czym kontrole te przeprowadzane są

w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub właściwymi służbami krajowymi, wezwanymi w podobnym przypadku do współpracy z Trybunałem będącej wyrażeniem zaufania.

88 Komisja wnosi, po trzecie, aby Trybunał stwierdził, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom wynikającym dla niej z art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002.

89 W tym zakresie należy podnieść, ze Komisja, do której należy ciężar dowodu zarzucanego przez nią uchybienia, nie spróbowała wyjaśnić ani tego, w jaki sposób uchybienie, które zarzuca Republice Federalnej Niemiec w odniesieniu do tych dwóch przepisów, miałoby się różnić od uchybienia, o którego stwierdzenie wnosi w odniesieniu do art. 248 ust. 1–3 WE, ani tego, w jaki sposób stosunek przyjęty przez to państwo członkowskie miałby, z uwagi na wyraźne brzmienie art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 2, stanowić naruszenie rzeczonych przepisów.

90 Z powyższego wynika, że należy oddalić ten zarzut Komisji.

91 Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w Niemczech dotyczących współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003 i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.

**W przedmiocie kosztów**

92 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Republiki Federalnej Niemiec, a ta przegrała sprawę w odniesieniu do większości jej żądań, należy ją obciążyć kosztami postępowania. Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy tego regulaminu Parlament i Trybunał Obrachunkowy, występujące w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

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

**1) Sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w Niemczech dotyczących współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.**

**2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

**3) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami.**

**4) Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej ponoszą swoje własne koszty.**

Podpisy