ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 15. novembra 2011 *

Vo veci C-539/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 21. decembra 2009,

Európska komisia, v zastúpení: A. Caeiros a B. Conte, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporujú:

Európsky parlament, v zastúpení: R. Passos a E. Waldherr, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

Dvor audítorov Európskej únie, v zastúpení: pôvodne R. Crowe, neskôr T. Kennedy a B. Schäfer, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastníci konania,

proti

Spolkovej republike Nemecko, v zastúpení: C. Blaschke a N. Graf Vitzthum, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, J. Malenovský a M. Safjan, sudcovia K. Schiemann (spravodajca), G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, C. Toader a J.-J. Kasel,

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. marca 2011,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 25. mája 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Vo svojej žalobe Európska komisia navrhuje, aby Súdny dvor skonštatoval, že Spolková republika Nemecko si tým, že bránila tomu, aby Dvor audítorov Európskej únie v Nemecku vykonával kontroly týkajúce sa administratívnej spolupráce v zmysle nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392) a príslušných vykonávacích predpisov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú na základe článku 248 ods. 1 až 3 ES, článku 140 ods. 2 a článku 142 ods. 1 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 z 25. júna 2002 o rozpočtových pravidlách, ktoré sa vzťahujú na všeobecný rozpočet Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES L 248, s. 1; Mim. vyd. 01/004, s. 74), ako aj článku 10 ES.

Právny rámec

2 Nariadenie č. 1605/2002 bolo prijaté na základe článkov 279 ES a 183 EA. Článok 140 ods. 1 a 2 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Dvor audítorov pri skúmaní, či boli všetky príjmy prijaté a všetky výdavky zaplatené zákonným a správnym spôsobom, zohľadňuje ustanovenia zmlúv, rozpočtu, tohto nariadenia, vykonávacích predpisov a všetkých ostatných právnych aktov prijatých na základe zmlúv.

2. Dvor audítorov je pri plnení svojej úlohy oprávnený konzultovať spôsobom ustanoveným v článku 142 všetky dokumenty a informácie, ktoré sa týkajú rozpočtového hospodárenia orgánov alebo subjektov s ohľadom na operácie financované alebo spolufinancované spoločenstvami. Má právomoc klásť otázky každému úradníkovi zodpovednému za príjmovú alebo výdavkovú operáciu a využívať každý z postupov auditu, ktorý sa vzťahuje na vyššie uvedené orgány alebo subjekty. Audit sa v členských štátoch vykonáva v spolupráci s vnútroštátnymi orgánmi pre audit alebo, ak nemajú potrebné právomoci, so zodpovednými vnútroštátnymi subjektmi. Dvor audítorov a vnútroštátne audítorské orgány členských štátov spolupracujú v duchu dôvery, pričom si zachovávajú svoju nezávislosť.

…“

3 Článok 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002 stanovuje:

„Komisia, ostatné orgány, subjekty spravujúce príjmy alebo výdavky v mene spoločenstiev a koneční príjemcovia platieb z rozpočtu poskytnú Dvoru audítorov prístup do všetkých objektov a poskytnú mu všetky informácie, ktoré Dvor audítorov považuje

za potrebné na plnenie svojej úlohy. Poskytnú Dvoru audítorov všetky dokumenty, ktoré sa týkajú prijímania návrhov a plnenia zmlúv financovaných z rozpočtu spoločenstva a všetky hotovostné alebo materiálové účty, všetky účtovné záznamy alebo podporné dokumenty a tiež administratívne dokumenty, ktoré sa ich týkajú, všetky dokumenty, ktoré sa týkajú príjmov a výdavkov, všetky inventúrne súpisy, všetky organizačné poriadky útvarov, ktoré Dvor audítorov považuje za potrebné na vypracovanie auditu, správy o rozpočtovom a finančnom výsledku na základe záznamov alebo na mieste a na tie isté účely všetky dokumenty a údaje vytvorené alebo uložené na magnetickom nosiči.

Ostatné útvary a interné subjekty pre audit príslušných vnútroštátnych správ poskytnú Dvoru audítorov prístup do všetkých objektov, ktoré považuje za potrebné na plnenie svojej úlohy.

Prvý pododsek sa vzťahuje aj na fyzické alebo právnické osoby prijímajúce platby z rozpočtu spoločenstva."

4 V článku 2 ods. 1 písm. c) a d) rozhodnutia Rady 2000/597/ES, Euratom z 29. septembra 2000 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES L 253, s. 42; Mim. vyd. 01/003, s. 200) prijatého na základe článkov 269 ES a 173 EA sa uvádza:

„Príjem z nižšie uvedeného tvorí vlastné zdroje, ktoré vstupujú do rozpočtu Európskej únie:

…

c) používanie jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy [dane z pridanej hodnoty, ďalej len, DPH'] určené podľa pravidiel spoločenstva. Vymeriavací základ, ktorý je treba brať do úvahy pre tieto účely nepresiahne 50 % [hrubého národného produktu, ďalej len, HNP'] pre každý členský štát, tak ako je definované v odseku 7;

d) aplikácia sadzby – ktorá sa má určiť podľa rozpočtového postupu vo svetle celkovej sumy všetkých ostatných príjmov – na sumu hrubých národných produktov všetkých členských štátov."

5 Článok 8 ods. 2 rozhodnutia 2000/597 stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý audit účtov a kontroly ich zákonnosti a pravidelnosti, ako je stanovené v článku 248 Zmluvy o založení ES a článku 160C Zmluvy o Euratom, takýto audit a kontrola, ktorá sa týka najmä spoľahlivosti a účinnosti národných systémov a postupov na určenie základu pre vlastné zdroje akumulované z DPH a HNP a bez toho, aby boli dotknuté inšpekčné systémy podľa článku 279 písm. c) Zmluvy o založení ES a článku 183 písm. c) Zmluvy o Euroatom, Rada konajúca jednomyseľne na základe návrhu Komisie a po konzultácii s Európskym parlamentom, prijme ustanovenia potrebné na uplatňovanie tohto rozhodnutia a na umožnenie kontroly výberu, umožnenie prístupu komisie a platbu príjmov, na ktoré sa odvolávajú články 2 a 5."

6 Rozhodnutie 2000/597 bolo nahradené rozhodnutím Rady 2007/436/ES, Euratom zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, s. 17), ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2007. Podľa článku 2 ods. 1 písm. b) a c) tohto posledného uvedeného rozhodnutia patrí naďalej medzi vlastné zdroje všeobecného rozpočtu Európskej únie okrem iného príjem z uplatňovania jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Spoločenstva, ako aj príjem z uplatňovania jednotnej

sadzby, ktorá sa určí v súlade s rozpočtovým postupom pri zohľadnení celkovej výšky všetkých ostatných príjmov, na súčet hrubých národných dôchodkov (ďalej len „HND“) všetkých členských štátov.

7 Článok 2 ods. 1 nariadenia Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 z 29. mája 1989 o konečných jednotných dohodách o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 155, s. 9; Mim. vyd. 01/001, s. 197) stanovuje:

„Základ zo zdrojov DPH sa určí zo zdaniteľných transakcií, ktoré sú uvedené v článku 2 [šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; ďalej len, šiesta smernica‘)]….“

8 Podľa článku 3 nariadenia č. 1553/89:

„Za daný kalendárny rok a bez toho, aby boli dotknuté články 5 a 6, sa základ zdrojov DPH vypočíta delením celkových čistých príjmov DPH vybraných členským štátom počas roka sadzbou, ktorá platí pre DPH počas toho istého roka.

Ak sa v členskom štáte používa viac ako jedna sadzba DPH, základ zdrojov DPH sa vypočíta delením celkových vybraných čistých príjmov DPH priemernou váženou sadzbou DPH. …“

9 Prvé dve odôvodnenia nariadenia č. 1798/2003 znejú:

„(1) Daňové úniky a vyhýbanie sa daniam prekračujúce hranice členských štátov vedú k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania a môžu spôsobovať deformácie pohybu kapitálu a podmienok hospodárskej súťaže.

(2) Boj proti daňovým podvodom v prípade… DPH si vyžaduje úzku spoluprácu medzi správnymi orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie ustanovení v uvedenej oblasti."

10 Článok 1 ods. 1 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje:

„Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú správne orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH na dodávky tovarov a služieb, nadobúdanie tovarov vo vnútri spoločenstva a dovoz tovarov spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho stanovenia DPH.

Toto nariadenie tiež stanovuje pravidlá a postupy pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami, najmä čo sa týka DPH ohľadom transakcií vo vnútri spoločenstva.

…“

11 Článok 3 ods. 2 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje:

„Každý členský štát určí jediný ústredný kontaktný úrad, ktorý na základe poverenia ponesie najvyššiu zodpovednosť za kontakty s ostatnými členskými štátmi v oblasti administratívnej spolupráce. …“

12 Článok 5 nariadenia č. 1798/2003, ktorý sa nachádza v kapitole II nazvanej „Výmena informácií na požiadanie“, stanovuje:

„1. Na žiadosť dožadujúceho orgánu dožiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1 vrátane informácií o jednotlivom prípade alebo prípadoch.

2. Na účely posúvania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

3. Žiadosť uvedená v odseku 1 môže obsahovať odôvodnenú žiadosť o osobitné administratívne vyšetrovanie. …

…“

13 Kapitola IV nariadenia č. 1798/2003 nazvaná „Výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti“ upravuje automatickú výmenu určitých informácií.

14 Ustanovenia kapitoly V tohto nariadenia stanovujú, že každý členský štát má zriadiť elektronickú databázu, v ktorej má uchovávať a spracovávať rôzne informácie týkajúce sa transakcií v rámci Spoločenstva, ako aj elektronickú databázu obsahujúcu register osôb, ktorým boli v tomto členskom štáte vydané identifikačné čísla DPH. Tieto ustanovenia definujú takisto podmienky, za ktorých môže príslušný orgán každého členského štátu získať prístup k uvedeným informáciám.

15 Nariadenie Komisie (ES) č. 1925/2004 z 29. októbra 2004, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá vykonávania niektorých ustanovení nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 331, s. 13), má za cieľ najmä špecifikovať skupiny informácií, ktoré sa majú vymieňať bez predchádzajúcej žiadosti, častosť tejto výmeny, ako aj stanoviť podrobnosti týkajúce sa výmeny informácií oznámených na základe nariadenia č. 1798/2003 elektronickými prostriedkami.

Skutkové okolnosti a konanie pred podaním žaloby

16 Dvor audítorov listom z 26. júna 2006 informoval Nemecký spolkový dvor audítorov, že má v úmysle od 10. do 13. októbra 2006 vykonať návštevu v Nemecku, aby tam vykonal na základe článku 248 ES overenie týkajúce sa vlastných zdrojov pochádzajúcich z DPH (ďalej len „zdroje DPH“) a spolupráce medzi správnymi orgánmi členských štátov v oblasti DPH na základe nariadenia č. 1798/2003. Hlavným cieľom bolo overiť, či Spolková republika Nemecko zaviedla administratívne a organizačné

štruktúry nevyhnutné pre túto administratívnu spoluprácu a preskúmať, ako táto spolupráca funguje v praxi v prípade žiadostí o informácie uvedených v článku 5 nariadenia č. 1798/2003.

17 Táto kontrola sa mala vykonať v zásade na ústrednom kontaktnom úrade a prípadne v ďalších vnútroštátnych službách zapojených do administratívnej spolupráce. V tom istom liste Dvor audítorov požiadal Nemecký spolkový dvor audítorov, aby ho informoval, či sa chce zúčastniť na uvedenej kontrole podľa článku 248 ods. 3 ES.

18 Listom zo 7. septembra 2006 Dvor audítorov zaslal Nemeckému spolkovému dvoru audítorov dokument, v ktorom ďalej vysvetlil program plánovanej kontrolnej misie a požiadal o predbežné odovzdanie určitých informácií. Nemecký spolkový dvor audítorov bol požiadaný o odovzdanie uvedeného predbežného programu a žiadosti o informácie ústrednému kontaktnému úradu.

19 Podľa uvedeného programu sa misia kontroly mala týkať organizácie, vybavenia a fungovania ústredného kontaktného úradu, zasielania a doručovania žiadostí o informácie bez predchádzajúcej žiadosti, ako aj zaistenia a výmeny informácií o plneniach v rámci Spoločenstva na základe elektronickej databázy výmeny informácií v oblasti DPH (VIES) („VAT Information Exchange System“, ďalej len „VIES“) uvedenej v kapitole V nariadenia č. 1798/2003. Tento program takisto zahŕňal skúmanie právnych problémov, ktoré bránia administratívnej spolupráci, a právne opatrenia prijaté na ich prekonanie, ako aj ďalšie prijaté opatrenia vedúce k zlepšeniu administratívnej spolupráce a k predchádzaniu zneužívania ako koordinácia s orgánmi boja proti podvodom, dvojstranné dohody o výmene informácií, odňatie identifikačných čísiel DPH, prítomnosť agentov žiadajúceho orgánu pri kontrolách vykonávaných dožiadaným orgánom a simultánne kontroly vykonávané v rôznych členských štátoch, ktoré stanovujú články 11 a 12 nariadenia č. 1798/2003, alebo ešte aj využitie

možností ponúkaných programom Fiscalis [pozri rozhodnutie 2235/2002/ES Európskeho parlamentu a Rady z 3. decembra 2002, ktorým sa prijíma program spoločenstva na zlepšenie fungovania daňových systémov na vnútornom trhu (program Fiscalis 2003 – 2007) (Ú. v. ES L 341, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 364)].

20 Listom z 18. septembra 2006 Nemecký spolkový dvor audítorov oznámil, že sa zúčastní na tejto kontrole.

21 Keďže nedošlo k odovzdaniu požadovaných dokumentov Dvoru audítorov s cieľom uvedenej kontroly a potvrdeniu dátumu stanoveného na túto kontrolu ústredným kontaktným úradom, Dvor audítorov informoval Nemecký spolkový dvor audítorov listom z 5. októbra 2006 o odložení misie na obdobie od 14. do 17. novembra 2006.

22 Ústredný kontaktný úrad však ani potom nepotvrdil tieto nové dátumy, a tak Dvor audítorov navrhol listom z 9. novembra 2006, adresovaným spolkovému ministerstvu financií, že plánované kontroly sa budú konať od 4. do 7. decembra 2006. Dvor audítorov v ňom uviedol, že takéto kontroly sa konali už v siedmich iných členských štátoch, a zdôraznil, že cieľom nie je overiť zdaniteľné činnosti a správne uplatňovanie DPH, ale ubezpečiť sa o účinnom a správnom zaobchádzaní so žiadosťami o informácie, ktoré boli poslané a/alebo doručené v rámci VIES.

23 Listom zo 4. decembra 2006 spolkové ministerstvo financií vyjadrilo nesúhlas s tým, aby sa v Nemecku konala uvedená kontrola, a tvrdilo pritom, že táto kontrola nie je založená na nijakom platnom právnom základe.

24 Komisia po tom, ako bola informovaná o tomto odmietnutí Dvorom audítorov a dospela k záveru, že Dvor audítorov bol oprávnený vykonať plánovanú kontrolu a že Spolková republika Nemecko nedodržala svoje povinnosti tým, že mu bránila vo vykonaní kontroly na jej území, zaslala 23. septembra 2008 tomuto členskému štátu výzvu, v ktorej ho vyzvala v súlade s článkom 226 ES, aby predložil svoje pripomienky. Spolková republika Nemecko odpovedala na túto žiadosť listom z 23. decembra 2008.

25 Dňa 23. marca 2009 vydala Komisia odôvodnené stanovisko, v ktorom vyzvala Spolkovú republiku Nemecko, aby prijala opatrenia potrebné na splnenie svojej povinnosti v lehote dvoch mesiacov od doručenia uvedeného stanoviska.

26 Keďže Komisia nebola spokojná s odpoveďou, ktorú jej tento členský štát zaslal 22. mája 2009, rozhodla sa podať túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

Argumentácia týkajúca sa právomoci Dvora audítorov v oblasti kontroly príjmov

27 Podľa Komisie z článku 248 ES vyplýva, že úlohou Dvora audítorov ako nezávislého externého audítora je overiť, či finančné transakcie týkajúce sa výberu a používania prostriedkov Spoločenstva boli správne zaznamenané a prezentované, ako aj

legálne a riadne vykonané a spravované, aby bola zabezpečená hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť, ako aj formulovať odporúčania s cieľom zlepšiť finančné riadenie Spoločenstva.

28 Vzhľadom na podstatnosť tejto úlohy a s cieľom zabezpečiť potrebný účinok uvedeného ustanovenia by sa mali kontrolné právomoci Dvora audítorov vykladať široko a vzťahovať sa na všetky oblasti, ako aj na všetky subjekty, ktoré sú priamo spojené s príjmami alebo výdavkami Spoločenstva.

29 Výber príjmov DPH je takýmto spôsobom spojený so zdrojmi DPH prináležiacimi Spoločenstvu. Príjmy z tejto dane vyberané v súlade s ustanoveniami šiestej smernice DPH sú východiskovou hodnotou na výpočet sumy uvedených zdrojov.

30 Nariadenie č. 1798/2003, hoci neupravuje priamo výber príjmov Spoločenstva, stanovuje, že zdroje DPH majú byť zákonné a pravidelné, keďže spolupráca, ktorú zavádza toto nariadenie, má za cieľ zabezpečiť správne stanovenie DPH a umožniť tak Spoločenstvu naozaj disponovať s týmito prostriedkami.

31 Okrem toho z článku 248 ods. 3 prvého pododseku ES, ako aj z článku 140 ods. 2 prvého pododseku tretej a štvrtej vety a článku 142 ods. 1 druhého pododseku nariadenia č. 1605/2002 a všeobecnejšie z povinnosti lojálnej spolupráce stanovenej v článku 10 ES vyplýva, že v prípade kontrol, ktoré sa majú vykonať v členských štátoch, musia tieto štáty poskytnúť plnú podporu Dvoru audítorov pri plnení jeho úloh. Spolková republika Nemecko tým, že bránila tomu, aby Dvor audítorov vykonal spornú kontrolu v Nemecku, porušila povinnosti, ktoré v tejto súvislosti mala.

32 Parlament tvrdí, že nezávislosť Dvora audítorov zakotvená v článku 247 ods. 2 a 4 ES, ako aj všeobecná právomoc zverená uvedenej inštitúcii článkom 248 ods. 4 ES predkladať pripomienky a osobitné správy z vlastného podnetu implikujú, že je oprávnený voľne určiť predmet svojho auditu v rámci kontroly financií Spoločenstva bez toho, aby sekundárna právna úprava mohla túto slobodu obmedziť.

33 Reštriktívny výklad právomocí Dvora audítorov je o to menej dôvodný, že práce Dvora audítorov sú cennou pomocou tak pre rozpočtový orgán, ako aj normotvorcu Spoločenstva, ako tomu nasvedčuje, pokiaľ ide o sporný audit, obsah osobitnej správy Dvora audítorov č. 8/2007, ktorá na to nadväzovala (Ú. v. EÚ C 20, 2008, s. 1). Dvor audítorov má výlučne kontrolné a poradné právomoci, a tak otázka právneho základu jeho činností nie je taká podstatná, ako je tomu v prípade normatívnej činnosti Spoločenstva.

34 Podvod a vyhýbanie sa plateniu v oblasti DPH, ako aj skreslenia, ktoré to spôsobuje medzi členskými štátmi, ovplyvňuje všeobecnú rovnováhu systému vlastných zdrojov, pričom akékoľvek zníženie zdrojov DPH musí byť kompenzované zvýšením vlastných zdrojov založených na HND. Keďže kvalita spolupráce, ktorú v tejto súvislosti zavádza nariadenie č. 1798/2003, musí umožniť zistenie podvodov a keďže výber dodatočných príjmov DPH zvyšuje základ, z ktorého sa vypočítavajú zdroje DPH, dodržiavanie tohto nariadenia je podmienkou zákonnosti a riadnosti príjmov Spoločenstva.

35 Dvor audítorov tvrdí, že keďže jeho úloha a právomoci sú mu pridelené článkami 246 ES a 248 ES, môže voľne definovať svoju politiku kontroly v súlade s primárnym právom, podliehajúc výkladu zo strany Súdneho dvora, a ustanovenia sekundárneho práva nemôžu obmedziť uvedené právomoci alebo poskytnúť z nich výnimky.

36 Jeho kontrolná právomoc sa vzťahuje na dodržiavanie akéhokoľvek relevantného ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré má dosah na výdavky alebo príjmy Spoločenstva, s cieľom ponúknuť prostredníctvom výročných a osobitných správ, ktoré sú adresované Parlamentu a Rade, základ umožňujúci diskusiu v rámci postupu udelenia absolutória a hľadania zlepšení. Dvor audítorov je najmä oprávnený v rámci osobitných správ zvoliť si tému alebo oblasť, ktorá patrí do jeho právomocí, v prípade ktorých sa domnieva, že je schopný formulovať návrhy na zlepšenie týkajúce sa hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti dotknutých opatrení Spoločenstva.

37 Výklad navrhovaný nemeckou vládou obmedzujúci právomoc Dvora audítorov na finančný audit obmedzeného typu bez toho, aby mu umožnil vykonať audit výkonnosti na základe kritérií vychádzajúcich z právnej úpravy a zásad riadneho finančného hospodárenia, by zbavil článok 248 ods. 2 ES potrebného účinku, keďže toto ustanovenie odkazuje na riadne spravovanie príjmov a výdavkov.

38 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Dvor audítorov je konkrétne oprávnený skúmať, či systém spolupráce stanovený nariadením č. 1798/2003 funguje správne a účinne, a to na účely jednak ubezpečenia sa o účinnom vyberaní príjmov DPH a z toho vyplývajúceho riadneho finančného hospodárenia v oblasti zdrojov DPH a jednak, aby mohol formulovať prípadné odporúčania.

39 Obava vyjadrená nemeckou vládou, že uvedená inštitúcia si bude nárokovať kontrolu hospodárskej politiky členských štátov, keďže táto politika prispieva k tvorbe HND, ktorý zas je základom výpočtu vlastných zdrojov Únie, nie je dôvodná, lebo na rozdiel od oblasti DPH, v ktorej sa povinnosti vyplývajúce z práva Spoločenstva uplatňujú na

členské štáty v oblasti výberu príjmov, takéto povinnosti neexistujú, pokiaľ ide o spôsob, akým musia členské štáty tvoriť a viesť svoju hospodársku politiku.

40 Pokiaľ ide o argument nemeckej vlády týkajúci sa porušenia zásady subsidiarity, Komisia, Parlament a Dvor audítorov sú toho názoru, že uvedená zásada sa uplatňuje na výkon právomocí normatívnej povahy, ale nie vo vzťahu ku kontrolným právomociam alebo právomoci vydávať stanovisko, ktoré má Dvor audítorov. Komisia a Dvor audítorov okrem toho zdôrazňujú, že právomoci Dvora audítorov v rozsahu, v akom sa týkajú integrality príjmov a výdavkov Spoločenstva, sú výlučnou právomocou, ktorá mu bola zverená Zmluvou, najmä s cieľom usmerňovať rozpočtový orgán Spoločenstva v rámci kontroly realizácie rozpočtu, takže tieto právomoci nezodpovedajú pojmu delená právomoc a nemôžu byť ovplyvnené okolnosťou, že vnútroštátne orgány sú tiež oprávnené vykonávať určitú kontrolu.

41 Podľa Komisie cezhraničná povaha spolupráce zriadenej nariadením č. 1798/2003 odôvodňuje v každom prípade zásah Dvora audítorov, ktorého právomoc sa vzťahuje, na rozdiel od právomoci vnútroštátnych orgánov, na všetky členské štáty. Okrem toho spoločný systém vlastných zdrojov vyžaduje ubezpečiť sa centralizovaným spôsobom, že každý členský štát prispeje riadne na financovanie rozpočtu Spoločenstva.

42 Podľa nemeckej vlády právomoc Dvora audítorov je, aj keď ide o kontrolnú a nie rozhodovaciu právomoc, úplne vymedzená Zmluvou, a to vrátane situácie, keď ide o vypracovanie osobitnej správy. Článok 248 ods. 1 až 3 ES však indikuje, že táto právomoc sa týka výlučne účtov, zákonnosti, ako aj riadnosti príjmov a výdavkov Spoločenstva.

43 V tejto súvislosti spolupráca v oblasti výberu príjmov DPH, zavedená nariadením č. 1798/2003, nemá priamu alebo dostatočnú súvislosť s príjmami Spoločenstva. Príjmy DPH patria totiž do národného rozpočtu a líšia sa od zdrojov DPH, ktoré jediné predstavujú príjmy Spoločenstva.

44 Ako vyplýva z článku 2 ods. 1 písm. c) rozhodnutia 2000/597 a článku 2 a nasl. nariadenia č. 1553/89, suma naozaj vybraných príjmov DPH predstavuje jednoducho určitú pevne stanovenú účtovnú jednotku, z ktorej sa vypočíta suma zdrojov DPH, a to samostatným výpočtom zahŕňajúcim rôzne extrapolácie, korekcie alebo kompenzácie.

45 Okolnosť, že zníženie príjmov DPH má za následok zvýšené využitie vlastných zdrojov založených na HND členských štátov, nemôže tiež postačovať nato, aby bola odôvodnením rozšírenia kontrolných právomocí Dvora audítorov na uvedené príjmy.

46 Ako to potvrdzuje článok 8 ods. 2 rozhodnutia 2000/597, iba správne určenie vybraných príjmov DPH členskými štátmi a presnosť výpočtov vykonaných na základe nich na účely určenia sumy zdrojov DPH môžu patriť do právomoci Dvora audítorov. O takýto prípad však nejde, čo sa týka štruktúr vnútroštátnych daňových orgánov a postupov výberu DPH, ktoré uplatňujú tieto orgány, čo patrí iba do právomoci členských štátov. Právomoc kontroly voči týmto štruktúram a týmto postupom môže preto prináležať len príslušným vnútroštátnym orgánom.

47 Rozhodnúť o tom inak by znamenalo ďalej pripustiť, pokiaľ ide o vlastné zdroje vypočítané na základe HNP, že kontrolná právomoc Dvora audítorov sa vzťahuje takisto na hospodársku politiku členských štátov.

48 Subsidiárne nemecká vláda ešte tvrdí, že zásada subsidiarity musí sama osebe viesť k záveru, že overenie činností výberu DPH, a teda aj administratívnej spolupráce v tejto oblasti, patrí nie do právomoci Dvora audítorov, ale do právomoci národných dvorov audítorov. Kontrola cezhraničných situácií uvedených v nariadení č. 1798/2003 by sa mohla v skutočnosti ľahko zrealizovať formou spoločnej akcie týchto posledných uvedených orgánov.

Argumentácia týkajúca sa právomoci Dvora audítorov v oblasti kontroly výdavkov

49 Komisia v replike tvrdí, že vykonávanie nariadenia č. 1798/2003 prinieslo výdavky zaťažujúce rozpočet Únie, a to takým spôsobom, že sporná kontrola je odôvodnená aj vzhľadom na právomoc Dvora audítorov v oblasti kontroly výdavkov. Táto teória je takisto zastávaná Dvorom audítorov, ktorý uvádza najmä, že z programu misie zaslaného nemeckým orgánom, opísaného v bode 19 tohto rozsudku, vyplýva, že plánovaná kontrola sa týkala uchovávania a výmeny informácií, ku ktorým dochádza tak prostredníctvom siete CCN/CSI, ako aj siete VIES, ktoré sú financované na úrovni Spoločenstva v rámci programu Fiscalis.

50 Nemecká vláda namieta, že táto argumentácia, ktorá nebola formulovaná v žalobe, je neprípustná, a nemôže ju preto Komisia uplatňovať v štádiu repliky. Žalovaný štát totiž nemôže odpovedať na uvedenú argumentáciu vo vyjadrení k žalobe a článok 42 ods. 2 prvý pododsek Rokovacieho poriadku Súdneho dvora vylučuje takéto rozšírenie predmetu žaloby. Okrem toho z článku 93 ods. 4 uvedeného rokovacieho

poriadku vyplýva, že Dvor audítorov ako vedľajší účastník konania nemôže napraviť čiastočnú neprípustnosť žaloby z dôvodu opomenutia zo strany žalobkyne.

51 Pokiaľ ide o vec samu, nemecká vláda tvrdí, že kontrola ohlasovaná Dvorom audítorov a v dôsledku toho to, že Spolková republika Nemecko ju odmietla, nemajú nič spoločné s kontrolou výdavkov Spoločenstva. Okrem toho vôľa kontrolovať výdavky nemôže odôvodniť spornú kontrolu ako celok, keďže táto kontrola sa týka takisto mnohých prvkov, ktorých financovanie prináleží iba rozpočtu členských štátov.

52 Komisia navrhuje zamietnuť námietku neprípustnosti vznesenú nemeckou vládou. Sporná argumentácia už bola uvádzaná v konaní pred podaním žaloby, takže práva Spolkovej republiky Nemecko na obranu boli zachované. Uvedená argumentácia nespôsobí rozšírenie predmetu žaloby. Tak Komisia, ako aj Dvor audítorov okrem toho tvrdia, že vedľajší účastník konania môže naďalej uvádzať argumenty, ktoré nepredložil účastník konania, na ktorého podporu vstúpil do konania.

Posúdenie Súdnym dvorom

53 Najprv je potrebné uviesť, že k námietke Spolkovej republiky Nemecko proti kontrolnej misii plánovanej Dvorom audítorov došlo na konci roka 2006. Okrem toho a ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, prípadná existencia nesplnenia povinnosti musí byť posúdená v závislosti od situácie, ktorá existuje v čase uplynutia lehoty stanovenej Komisiou v odôvodnenom stanovisku. Uvedená lehota uplynula, pokiaľ ide o toto konanie, v máji 2009.

54 Z vyššie uvedeného vyplýva, že ustanovenia Zmlúv, vzhľadom na ktoré Komisia má vykonať posúdenie údajného nesplnenia povinnosti, sú tie, ktoré predchádzajú nadobudnutiu platnosti Lisabonskej zmluvy.

55 Na základe tohto spresnenia je potrebné skúmať v prvom rade to, že Spolková republika Nemecko si údajne nesplnila povinnosti, ktoré jej prináležia podľa článku 248 ods. 1 až 3 ES.

56 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Zmluvy zaviedli systém rozdelenia právomocí medzi rôznymi inštitúciami Spoločenstva, v rámci ktorého je pridelená každej inštitúcii vlastná úloha v inštitucionálnej štruktúre Spoločenstva, ktorú má splniť (rozsudok z 22. mája 1990, Parlament/Rada, C-70/88, Zb. s. I-2041, bod 21).

57 Okrem toho, ako vyplýva z článku 7 ods. 1 ES, Dvor audítorov, ktorý bol povýšený na inštitúciu Maastrichtskou zmluvou, koná podobne ako ostatné inštitúcie v hraniciach právomocí, ktoré mu boli zverené Zmluvou ES.

58 Úloha Dvora audítorov je v prvom rade uvedená veľmi všeobecne v článku 246 ES, ktorý stanovuje, že uvedená inštitúcia zabezpečuje kontrolu účtov.

59 Článok 248 ES, ktorý podrobne opisuje uvedenú úlohu a upresňuje spôsob, akým ju má Dvor audítorov plniť, stanovuje konkrétne v odseku 1, že Dvor audítorov

preskúmava účty všetkých príjmov a výdavkov Spoločenstva a poskytuje Parlamentu a Rade vyhlásenie o vierohodnosti vedenia účtov a o zákonnosti a riadnosti príslušných operácií, pričom toto vyhlásenie môže byť doplnené o osobitný posudok každej hlavnej oblasti činnosti Spoločenstva.

60 Článok 248 ods. 2 ES konkrétne stanovuje, že Dvor audítorov preskúmava, či sa všetky príjmy a výdavky uskutočnili zákonným a riadnym spôsobom a či sa vykonávalo riadne finančné hospodárenie, pričom podá správu najmä o každom prípade nezrovnalosti.

61 Článok 248 ods. 3 ES oprávňuje Dvor audítorov vykonávať kontroly v účtovných záznamoch a v prípade potreby na mieste, najmä v členských štátoch v spolupráci s vnútroštátnymi audítorskými orgánmi, a ak tieto orgány nemajú nevyhnutné právomoci, v súčinnosti s príslušnými vnútroštátnymi orgánmi štátnej správy.

62 Článok 248 ods. 4 ES najmä stanovuje, že Dvor audítorov vypracuje výročnú správu, ktorú zašle ostatným inštitúciám a ktorá sa uverejní v *Úradnom vestníku Európskej únie* spolu s odpoveďami týchto inštitúcií na poznámky Dvora audítorov. Dvor audítorov môže tiež kedykoľvek predložiť svoje poznámky, najmä vo forme osobitných správ o osobitných otázkach a predkladať svoje stanoviská na žiadosť niektorej z ostatných inštitúcií Spoločenstva. Ako to už Súdny dvor uviedol, uvedené ustanovenie má za cieľ prispieť k zlepšeniu finančného hospodárenia Spoločenstva, a to tým, že sa správy odovzdajú inštitúciám a tie potom pripravia odpovede (rozsudok z 10. júla 2001, Ismeri Europa/Dvor audítorov, C-315/99 P, Zb. s. I-5281, bod 27). Takéto správy sú určené nato, aby boli pomocou pre rozpočtový orgán, ktorý má udeliť absolutórium týkajúce sa účtov, ako aj všeobecnejšie pre všetky verejné orgány, ktoré môžu prispieť k náprave prípadných nedostatkov alebo nefunkčností zistených Dvorom audítorov v týchto oblastiach.

63 V predmetnom prípade kontrola plánovaná Dvorom audítorov mala v podstate za cieľ ubezpečiť sa, či boli riadne zriadené a či fungujú štruktúry a mechanizmy administratívnej spolupráce zavedené nariadením č. 1798/2003 v oblasti DPH, pričom na základe konštatovaní sa potom prípadne v osobitnej správe naformulujú odporúčania, ktorých cieľom je zabezpečiť lepšiu účinnosť uvedených štruktúr a mechanizmov.

64 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že ako vyplýva z článku 269 ES, rozpočet je bez toho, aby tým boli dotknuté iné príjmy, úplne financovaný z vlastných zdrojov.

65 V čase, v ktorom nemecké orgány bránili konaniu spornej kontroly, systém vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev bol upravený rozhodnutím 2000/597. Podľa článku 2 ods. 1 tohto rozhodnutia uvedené vlastné zdroje zahŕňajú okrem iného príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Spoločenstva. Rovnako je to aj podľa článku 2 rozhodnutia 2007/436, ktorý bol v platnosti v čase, keď uplynula lehota stanovená Komisiou v odôvodnenom stanovisku.

66 Podľa článku 2 ods. 1 nariadenia č. 1553/89 základ zdrojov DPH vychádza zo zdaniteľných plnení uvedených v článku 2 šiestej smernice DPH. Táto smernica bola nahradená od 1. januára 2007 smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica DPH“).

67 Bez toho, aby tým boli dotknuté rôzne úpravy definované ustanoveniami uvedeného nariadenia, článok 3 tohto nariadenia stanovuje, že základ zdrojov DPH sa vypočíta tak, že sa vydelia celkové čisté príjmy z DPH vybraté členským štátom v priebehu roka sadzbou, v akej sa táto daň v tom istom roku vyberá, pričom sa použije vážená

priemerná sadzba DPH na účely uvedeného delenia, ak sa v členskom štáte uplatňuje viac sadzieb DPH.

68 Medzi takéto úpravy patrí najmä úprava vyplývajúca z upresnenia v článku 2 ods. 2 tretej zarážke nariadenia č. 1553/89, podľa ktorého na uplatnenie odseku 1 tohto článku sa musia zohľadniť na účely určenia zdrojov DPH činnosti, ktoré členské štáty naďalej oslobodili od DPH podľa článku 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice DPH. V tejto súvislosti článok 6 ods. 2 druhá zarážka nariadenia č. 1553/89 najmä stanovuje, že na účely uplatnenia článku 2 ods. 2 tretej zarážky tohto nariadenia členské štáty vypočítajú základ zdrojov DPH tak, ako keby boli tieto plnenia zdanené, a to preto, aby boli tieto štáty v rovnakom postavení ako iné členské štáty, ktoré sa nerozhodli, že stanovia oslobodenie od DPH pre plnenia v určitej oblasti (pozri rozsudok z 23. mája 1990, Komisia/Nemecko, C-251/88, Zb. s. I-2107, bod 14).

69 Z týchto rôznych konštatovaní vyplýva, že príjmy pochádzajúce z platenia DPH sú stále z väčšej časti vnútroštátnymi daňovými príjmami plynúcimi do rozpočtu členských štátov, takže iba veľmi nízke percento uvedených príjmov plynie do rozpočtu Spoločenstva ako vlastné zdroje (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. septembra 1999, Komisia/Španielsko, C-414/97, Zb. s. I-5585, bod 23).

70 Takisto je pravda, ako tvrdí nemecká vláda, že výpočet sumy zdrojov DPH nepozostáva len z percenta príjmov DPH, ktoré sa naozaj vyberú, ale že do takéhoto výpočtu vstupujú rôzne korektívne faktory sledujúce najmä ciele uvedené v bode 68 tohto rozsudku.

71 Takéto konštatovania však neovplyvňujú skutočnosť, že systém vlastných zdrojov zriadený v rámci výkonu Zmluvy má za cieľ, pokiaľ ide o zdroje DPH, vytvoriť povinnosť pre členské štáty dať k dispozícii Spoločenstvu ako vlastné zdroje časť súm, ktoré vyberú ako DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 23). Tieto konštatovania neovplyvňujú ani okolnosť, že členské štáty sú povinné na účely ubezpečenia sa o účinnom výbere uvedených príjmov DPH a nato, aby mohli dať v rozsahu vyžadovanom rozhodnutiami 2000/597 alebo 2007/436 a nariadením č. 1553/89 k dispozícii do rozpočtu Spoločenstva príslušné zdroje DPH, dodržiavať rôzne pravidlá práva Spoločenstva týkajúce sa uvedeného výberu príjmov, ako sú tie, ktoré obsahuje šiesta smernica DPH a smernica DPH, alebo ešte aj nariadenie č. 1798/2003. Situácia je v tejto súvislosti citeľne odlišná od tej, o ktorú ide v prípade vlastných zdrojov založených na HND členských štátov.

72 Existuje teda priame spojenie medzi jednak výberom príjmov DPH tak, že sa dodrží uplatniteľné právo Spoločenstva, a jednak tým, že sa dajú k dispozícii do rozpočtu Spoločenstva príslušné zdroje DPH, keďže akýkoľvek výpadok vo výbere príjmov DPH spôsobuje potenciálne zníženie zdrojov DPH pre Spoločenstvo.

73 V tejto súvislosti Súdny dvor najmä rozhodol, že keď sa členský štát rozhodol, že určité plnenie nebude podliehať DPH v rozpore s požiadavkami vyplývajúcimi zo šiestej smernice DPH, takéto porušenie môže takisto znamenať, že uvedený členský štát si nesplnil povinnosť dať k dispozícii Komisii ako zdroje DPH sumy zodpovedajúce dani, ktorá mala byť vybratá z uvedených plnení (pozri najmä rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Francúzsko, C-276/97, Zb. s. I-6251, body 49, 56, 61 a 70; Komisia/Írsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, body 58, 65, 69 a 78, ako aj Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, body 70, 77 a 87).

74 Rovnako Súdny dvor pripomenul, že z článkov 2 a 22 šiestej smernice o DPH, ako aj z článku 10 ES vyplýva, že každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške, a spresnil, že v rámci spoločného systému DPH sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré sa vzťahujú na zdaniteľné osoby, a v tejto súvislosti majú určitú voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii, dodal však, že táto voľnosť je obmedzená najmä povinnosťou zabezpečiť účinný výber vlastných zdrojov Spoločenstva (rozsudok zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, body 37 až 39).

75 Medzi ciele sledované Radou pri prijímaní šiestej smernice o DPH patrí okrem toho, ako vyplýva najmä z odôvodnenia č. 11 tejto smernice, ktorého obsah bol prevzatý aj do odôvodnenia č. 35 smernice DPH, aj cieľ dospieť k porovnateľnému výberu vlastných zdrojov vo všetkých členských štátoch (pozri rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 47 a citovanú judikatúru).

76 Okrem toho je potrebné takisto pripomenúť, že akékoľvek zníženie zdrojov DPH musí byť kompenzované znížením výdavkov alebo zvýšením vlastných zdrojov založených na HND, čo môže ovplyvniť všeobecnú rovnováhu systému vlastných zdrojov určeného na pokrytie výdavkov Spoločenstva.

77 Pokiaľ ide presnejšie o nariadenie č. 1798/2003, je potrebné uviesť, že keďže mechanizmy spolupráce, ktoré pre členské štáty zaviedlo uvedené nariadenie a ktoré majú za cieľ boj proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu DPH vo všetkých členských štátov, sú samy osebe takej povahy, že majú priamy a podstatný vplyv na účinný výber príjmov DPH a tým na to, že zdroje DPH sa dajú k dispozícii pre rozpočet Spoločenstva.

78 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že k podstatnej časti podvodov v oblasti DPH dochádza pri príležitosti obchodných transakcií v rámci Spoločenstva, či už skutočných, alebo predstieraných, a pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že vzájomná pomoc a administratívna spolupráca medzi daňovými orgánmi dotknutých členských štátov má podstatný význam najmä na účely vyhnutia sa tomu, aby v prípade plnení v rámci Spoločenstva nedochádzalo k vyhýbaniu sa plateniu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. I-12605, bod 52).

79 Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že účinné uplatňovanie pravidiel spolupráce, ktoré zaviedlo nariadenie č. 1798/2003, zo strany členského štátu môže podmieňovať nielen schopnosť uvedeného členského štátu bojovať účinne proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu daní na vlastnom území, ale takisto schopnosť iných členských štátov zabezpečiť takýto boj na svojich príslušných územiach, najmä ak správne uplatnenie DPH v týchto iných členských štátoch závisí od informácií, ktoré uvedený členský štát má alebo ich môže oveľa ľahšie získať.

80 Z vyššie uvedeného vyplýva, že spolupráca medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi, akú zaviedlo nariadenie č. 1798/2003, je takej povahy, ak sa vykonáva účinne a v súlade s ustanoveniami tohto nariadenia, že prispieva k zníženiu podvodov a účinnému výberu príjmov DPH, ako aj v príslušnej miere k udržaniu zdrojov DPH na úrovni stanovenej rôznymi uplatniteľnými legislatívnymi aktmi Spoločenstva a tým aj k zachovaniu všeobecnej rovnováhy vlastných zdrojov.

81 Za týchto podmienok je potrebné pripustiť, že Dvor audítorov bol oprávnený vykonať plánovanú spornú kontrolu v rozsahu, v akom sa táto kontrola, keďže mala byť venovaná administratívnej spolupráci na základe nariadenia č. 1798/2003, týkala plánovaných príjmov Spoločenstva z hľadiska ich legálnosti a príslušného riadneho

finančného hospodárenia, a bola teda priamo spojená s právomocami zverenými uvedenej inštitúcii článkom 248 ES.

82 Na rozdiel od toho, čo tvrdí nemecká vláda, takýto záver, keďže je založený na uvedenom článku, nemôže byť spochybnený konkrétne upresnením uvedeným v článku 8 ods. 2 rozhodnutia 2000/597, podľa ktorého uvedené ustanovenie nemá dosah na audit účtov a kontrolu ich zákonnosti a pravidelnosti, ako je stanovené v článku 248 ES, pričom platí, že takýto audit a kontrola sa týka najmä spoľahlivosti a účinnosti národných systémov a postupov na určenie základu pre vlastné zdroje DPH. Je potrebné okrem toho uviesť, že uvedené upresnenie bolo medzitým vynechané v článku 8 ods. 2 rozhodnutia 2007/436.

83 Okrem toho, keďže plánovaná sporná kontrola ako celok patrí, ako vyplýva z bodu 81 tohto rozsudku, do právomoci, ktorú má Dvor audítorov v oblasti kontroly príjmov, nie je potrebné, aby Súdny dvor skúmal otázku, či a prípadne v akej miere uvedená kontrola mohla takisto byť odôvodnená právomocou Dvora audítorov v oblasti kontroly výdavkov, a preto ani nie je potrebné riešiť otázku prípustnosti argumentácie uvedenej v tejto súvislosti Komisiou a Dvorom audítorov.

84 Okrem toho nie je ďalej ani potrebné vyjadriť sa v rámci tejto veci k otázke, či a prípadne v akom rozsahu zásada subsidiarity, na ktorú sa subsidiárne odvoláva Spolková republika Nemecko v obhajobe, môže zohrať určitú úlohu v oblasti kontrol na účely rozdelenia príslušných zásahov Dvora audítorov a vnútroštátnych inštitúcií kontroly. V tejto súvislosti postačuje uviesť, že aj keby sa zásada subsidiarity mala uplatňovať v predmetnom prípade, cezhraničný rozmer administratívnej spolupráce v oblasti DPH založený na nariadení č. 1798/2003 by viedol aj tak k záveru, že sporná kontrola

je v súlade s uvedenou zásadou. Takáto kontrola je totiž určená nato, aby sa zabezpečilo riadne fungovanie spolupráce, na ktorej sa zúčastňujú správne orgány všetkých členských štátov, ktorej riadne fungovanie závisí sčasti od schopnosti každého z uvedených správnych orgánov účinne bojovať proti daňovým podvodom a vyhýbaniu sa plateniu daní na svojom vlastnom území, pričom uvedená kontrola sa nevyhnutne dá lepšie vykonať centralizovaným spôsobom na úrovni Spoločenstva Dvorom audítorov, a to konkrétne preto, že rozsah právomocí Dvora audítorov sa vzťahuje na rozdiel od rozsahu právomocí vnútroštátnych kontrolných orgánov na všetky členské štáty.

85 Keďže zo všetkého vyššie uvedeného vyplýva, že Dvor audítorov bol oprávnený podľa ustanovení článku 248 ES vykonať takú kontrolu, akou je sporná kontrola, je potrebné konštatovať, že Spolková republika Nemecko si tým, že bránila konaniu tejto kontroly na svojom území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z tohto článku, najmä z jeho odseku 3.

86 Z toho vyplýva, že žalobe Komisie sa musí v tomto rozsahu vyhovieť.

87 Pokiaľ ide v druhom rade o porušenie článku 10 ES, ktorého sa takisto dovoláva Komisia, stačí uviesť, že nie je potrebné konštatovať nesplnenie všeobecných povinností obsiahnutých v ustanoveniach tohto článku, ktoré by sa líšilo od zisteného nesplnenia osobitných povinností, ktorými bola Spolková republika Nemecko viazaná na základe článku 248 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júla 2010, Komisia/Taliansko, C-334/08, Zb. s. I-6869, bod 75 a citovanú judikatúru). Ako to už bolo pripomenuté, článok 248 ods. 3 ES totiž výslovne stanovuje, že kontrola patriaca do právomoci Dvora audítorov podľa odsekov 1 a 2 tohto článku sa môže v prípade potreby konať na

mieste v členských štátoch, pričom takéto kontroly sa vykonávajú v spolupráci s národnými kontrolnými inštitúciami alebo príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, ktoré majú s Dvorom audítorov v takomto prípade spolupracovať v atmosfére dôvery.

88 Komisia sa domáha v treťom rade, aby Súdny dvor konštatoval, že si Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 140 ods. 2 a článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002.

89 V tejto súvislosti postačuje uviesť, že Komisia, ktorej prináleží dôkazné bremeno týkajúce sa nesplnenia povinnosti, ktorým argumentuje, nevyjadrila ani to, v čom sa nesplnenie povinnosti, ktoré vytýka Spolkovej republike Nemecko, pokiaľ ide o tieto dve ustanovenia, eventuálne odlišuje od nesplnenia povinnosti, ktorého určenia sa domáha vo vzťahu k článku 248 ods. 1 až 3 ES, ani navyše to, v akom rozsahu postoj tohto členského štátu môže vzhľadom na presne formulované znenie uvedeného článku 140 ods. 2 a článku 142 ods. 1 predstavovať porušenie uvedených ustanovení.

90 Z toho vyplýva, že žaloba Komisie v tomto rozsahu musí byť zamietnutá.

91 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné konštatovať, že Spolková republika Nemecko si tým, že bránila tomu, aby Dvor audítorov vykonal kontrolu v Nemecku týkajúcu sa administratívnej spolupráce na základe nariadenia č. 1798/2003 a príslušných vykonávacích predpisov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 248 ods. 1 až 3 ES.

O trovách

92 Na základe článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania. V súlade s článkom 69 ods. 4 prvým pododsekom uvedeného rokovacieho poriadku Parlament a Dvor audítorov ako vedľajší účastníci konania znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Spolková republika Nemecko si tým, že bránila tomu, aby Dvor audítorov Európskej únie vykonal kontrolu v Nemecku týkajúcu sa administratívnej spolupráce na základe nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a príslušných vykonávacích predpisov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 248 ods. 1 až 3 ES.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. **Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.**

4. **Európsky parlament a Dvor audítorov Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy