SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 15. novembra 2011*

V zadevi C-539/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 21. decembra 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata A. Caeiros in B. Conte, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Evropskega parlamenta, ki ga zastopata R. Passos in E. Waldherr, zastopnika,

* Jezik postopka: nemščina.

Računskega sodišča Evropske unije, ki ga je sprva zastopal R. Crowe, nato T. Kennedy in B. Schäfer, zastopniki,

intervenienta,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopata C. Blaschke in N. Graf Vitzthum, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, J. Malenovský in M. Safjan, predsedniki senatov, K. Schiemann (poročevalec), G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, sodniki, C. Toader, sodnica, in J.-J. Kasel, sodnik,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

I - 11284

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. marca 2011,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 25. maja 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija z nasprotovanjem temu, da Računsko sodišče Evropske unije v Nemčiji opravi revizije, ki se nanašajo na upravno sodelovanje na podlagi Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 392) ter podrobnih pravil za njeno uporabo, ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 248, od (1) do (3), ES, členov 140(2) in 142(1) Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 1605/2002 z dne 25. junija 2002 o finančni uredbi, ki se uporablja za splošni proračun Evropskih skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek, str. 74) in člena 10 ES.

Pravni okvir

2 Uredba št. 1605/2002 je bila sprejeta na podlagi členov 279 ES in 183 AE. Člen 140(1) in (2) te uredbe določa:

„1. Računsko sodišče pri pregledovanju, ali so bili vsi prihodki prejeti in ali so vsi izdatki [odhodki] nastali na zakonit in pravilen način, upošteva določbe Pogodb, proračuna, te uredbe, izvedbenih določb in vseh drugih aktov, sprejetih na podlagi Pogodb.

2. Pri izvajanju svoje naloge ima Računsko sodišče pravico, da na način iz člena 142 pregleda vso dokumentacijo in informacije v zvezi s finančnim poslovodenjem služb ali organov za operacije, ki jih financirajo ali sofinancirajo Skupnosti. Računsko sodišče ima pooblastilo, da lahko zasliši vsakega uradnika, ki je odgovoren za prihodke in odhodke, in uporabi vse revizijske postopke, ki so primerni za navedene službe ali organe. V državah članicah opravlja revizijo skupaj z nacionalnimi revizijskimi organi ali, če ti nimajo potrebnih pooblastil, s pristojnimi nacionalnimi službami. Računsko sodišče in revizijski organi držav članic sodelujejo v duhu zaupanja, pri čemer ohranjajo svojo neodvisnost.

[…]“

3 Člen 142(1) Uredbe št. 1605/2002 določa:

„Komisija, druge institucije, organi, ki vodijo prihodke ali odhodke v imenu Skupnosti, in končni upravičenci do plačil iz proračuna, dajo Računskemu sodišču na voljo vsa sredstva in vse informacije, za katere Računsko sodišče meni, da so potrebni za

izvajanje njegove naloge. Računskemu sodišču dajo na voljo vso dokumentacijo v zvezi z odobravanjem in izvajanjem pogodb, ki se financirajo iz proračuna Skupnosti, in vse poslovne knjige gotovine ali materiala, vse računovodske evidence ali dokazila in tudi upravne dokumente v zvezi z njimi, vse dokumente v zvezi s prihodki in odhodki, vse evidence premoženja, vse organigrame služb, za katere Računsko sodišče meni, da so potrebni za revidiranje izkaza realizacije proračuna in izkaza finančnega izida na podlagi evidenc ali na kraju samem, ter vse dokumente in podatke, pripravljene ali arhivirane na magnetnih medijih.

Druge službe in notranje revizijske službe zadevnih nacionalnih uprav dajo Računskemu sodišču na voljo vsa sredstva, za katera slednje meni, da so potrebna za izvajanje njegove naloge.

Prvi pododstavek se uporablja tudi za fizične ali pravne osebe, ki prejemajo plačila iz proračuna Skupnosti."

4 Sklep Sveta z dne 29. septembra 2000 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (2000/597/ES, Euratom) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 3, str. 200), sprejet na podlagi člena 269 ES in člena 173 AE, v členu 2(1)(c) in (d) določa:

„Lastna sredstva v proračunu Evropske unije sestavljajo prihodki iz naslednjih virov:

[…]

c) uporabe enotne stopnje od usklajenih osnov za odmero [davka na dodano vrednost, v nadaljevanju: DDV], določene v skladu s pravili Skupnosti, ki velja za vse države članice. Osnova za odmero DDV, ki se upošteva v ta namen, za posamezno državo članico ne sme biti višja od 50 % [bruto nacionalnega proizvoda, v nadaljevanju: BNP], kakor je opredeljen v odstavku 7;

d) deleža – ki se določi po proračunskem postopku glede na skupni znesek vseh drugih prihodkov – od vsote BNP vseh držav članic."

5 Člen 8(2) Sklepa 2000/597 določa:

„Na predlog Komisije in po posvetovanju z Evropskim parlamentom Svet soglasno sprejme potrebne določbe za uporabo tega sklepa in za zagotovitev nadzora zbiranja, dajanja na razpolago Komisiji in plačil prihodkov iz členov 2 in 5, kar pa ne vpliva na revizijo računovodske evidence in preglede njene zakonitosti in rednosti, ki jo določa člen 248 Pogodbe o ES in člen 160c Pogodbe Euratom, pri čemer so revizije in pregledi povezani predvsem z zanesljivostjo in učinkovitostjo nacionalnih sistemov in postopkov za ugotavljanje osnove za lastna sredstva DDV in BNP, ter na način izvajanja nadzora v skladu s členom 279(c) Pogodbe ES in členom 183, točka (c), Pogodbe Euratom."

6 Sklep 2000/597 je bil nadomeščen s Sklepom Sveta z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (2007/436/ES, Euratom) (UL L 163, str. 17), ki je začel učinkovati 1. januarja 2007. V skladu s členom 2(1)(b) in (c) tega sklepa lastna sredstva v splošnem proračunu Unije še naprej sestavljajo med drugim prihodki, ki izvirajo iz uporabe enotne stopnje, veljavne za vse države članice, za usklajeno osnovo za odmero DDV, določeno v skladu s predpisi Skupnosti, in iz uporabe enotne

stopnje – ki se določi po proračunskem postopku glede na skupni znesek vseh drugih prihodkov – za vsoto bruto nacionalnih dohodkov (v nadaljevanju: BND) vseh držav članic.

7 Člen 2(1) Uredbe Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni enotni ureditvi zbiranja lastnih sredstev, pridobljenih iz davka na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek, 1, str. 197) določa:

„Osnova za sredstva DDV se določi iz obdavčljivih transakcij, navedenih v členu 2 [Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV)] […]“

8 Člen 3 Uredbe št. 1553/89 določa:

„Brez poseganja v člena 5 in 6 se za določeno koledarsko leto osnova za sredstva DDV izračuna tako, da se skupni neto prihodki iz DDV, ki jih pobere država članica v navedenem letu, delijo s stopnjo, po kateri je bil DDV odmerjen v navedenem letu.

Če se v državi članici uporablja več kakor ena stopnja DDV, se osnova za sredstva DDV izračuna tako, da se skupni neto prihodki iz DDV delijo s ponderirano povprečno vrednostjo [stopnjo] DDV. […]“

9 V uvodnih izjavah 1 in 2 Uredbe št. 1798/2003 je navedeno:

„(1) Davčna utaja in izogibanje davkom, ki sega čez meje držav članic, povzroča proračunske izgube in kršitev načela poštenega obdavčevanja in lahko povzroči izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence. Zato vpliva na delovanje notranjega trga.

(2) Boj proti utaji [DDV] zahteva tesno sodelovanje med upravnimi organi v vsaki državi članici, ki so odgovorni za uporabo določb na navedenem področju."

10 Člen 1(1) Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo upravni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV na dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki jim lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV.

Ta uredba določa tudi pravila in postopke za elektronsko izmenjavo nekaterih informacij, zlasti glede DDV na transakcije znotraj Skupnosti.

[…]“

11 Člen 3(2) Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Vsaka država članica določi en sam centralni urad za zvezo, na katerega se prenese glavna odgovornost za stike z drugimi državami članicami na področju upravnega sodelovanja. […]“

12 Člen 5, ki je v poglavju II, naslovljenem „Izmenjava informacij na zahtevo“, Uredbe št. 1798/2003, določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

3. Zahtevek iz odstavka 1 lahko vsebuje obrazložen zahtevek za posebno uradno preiskavo. […]

[…]“

13 Poglavje IV Uredbe št. 1798/2003, naslovljeno „Izmenjava informacij brez predhodne zahteve“, določa samodejno izmenjavo nekaterih informacij.

14 V skladu z določbami poglavja V te uredbe vsaka država članica uvede elektronsko zbirko podatkov, v kateri hrani in obdeluje raznovrstne informacije, povezane s transakcijami znotraj Skupnosti, in elektronsko zbirko podatkov, ki vsebuje evidenco oseb, ki so jim bile v tej državi članici izdane identifikacijske številke za DDV. V teh določbah so tudi opredeljeni pogoji, pod katerimi lahko vsaka država članica pridobi dostop do navedenih informacij.

15 Predmet Uredbe Komisije (ES) št. 1925/2004 z dne 29. oktobra 2004 določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 (UL L 331, str. 13) je zlasti določiti kategorije informacij za izmenjavo brez predhodnega zahtevka, pogostnost izmenjav informacij in tudi sprejetje podrobnih pravil za ureditev izmenjave informacij, ki se sporočajo po elektronski poti na podlagi Uredbe (ES) št. 1798/2003.

Dejansko stanje in predhodni postopek

16 Računsko sodišče je z dopisom z dne 26. junija 2006 obvestilo nemško zvezno računsko sodišče o svoji nameri, da v obdobju od 10. do 13. oktobra 2006 pride v Nemčijo, zato da bi tam na podlagi člena 248 ES opravilo preglede, ki so povezani z lastnimi sredstvi iz naslova DDV (v nadaljevanju: sredstva iz naslova DDV) in se nanašajo na sodelovanje upravnih organov držav članic na področju DDV, kot določa Uredba št. 1798/2003. Napovedan cilj je bil, prvič, preveriti, ali je Zvezna republika Nemčija

uvedla upravne in organizacijske strukture, potrebne za navedeno upravno sodelovanje, in drugič, preizkusiti, kako v praksi poteka to sodelovanje pri zahtevkih za informacije iz člena 5 navedene uredbe.

17 Revizija bi morala biti opravljena v glavnem pri centralnem uradu za zvezo, in če bi bilo treba, pri drugih nacionalnih službah, udeleženih pri upravnem sodelovanju. Računsko sodišče je v istem dopisu od nemškega zveznega računskega sodišča zahtevalo, naj navede, ali se namerava udeležiti navedene revizije na podlagi člena 248(3) ES.

18 Računsko sodišče je z dopisom z dne 7. septembra 2006 nemškemu zveznemu računskemu sodišču poslalo dokument, v katerem so bile še podrobnosti programa nameravanega revizijskega obiska, pri tem pa je zahtevalo predhodno posredovanje nekaterih informacij. Nemško zvezno računsko sodišče je bilo zaprošeno, da navedeni program in zahtevek za predhodne informacije posreduje centralnemu uradu za zvezo.

19 V skladu z navedenim programom se je moral revizijski obisk nanašati na organizacijo, opremo in način delovanja centralnega urada za zvezo, pošiljanje ali prejem zahtevkov za informacije in njihovo obdelavo, izmenjavo informacij brez predhodne zahteve ter hrambo in izmenjavo informacij o transakcijah znotraj Skupnosti prek elektronske zbirke podatkov sistema za izmenjavo informacij na področju DDV (VIES) („VAT Information Exchange System“, v nadaljevanju: VIES), določene v poglavju V Uredbe št. 1789/2003. Ta program je določal tudi preučitev pravnih ovir, ki preprečujejo upravno sodelovanje, in zakonske ukrepe, sprejete za njihovo premagovanje, ter druge ukrepe, ki so bili sprejeti za izboljšanje navedenega sodelovanja in za preprečevanje davčnih utaj, kot so usklajevanje med organi za boj proti utajam, dvostranski sporazumi o izmenjavi informacij, razveljavitev številk DDV, navzočnost zastopnikov organa prosilca pri kontrolah, ki jih opravi zaprošeni organ, in sočasne kontrole, opravljene v različnih državah članicah, ki jih določata člena 11 in 12 Uredbe št. 1798/2003, ali uporaba možnosti, ki jih ponuja program Fiscalis (glej Odločbo

št. 2235/2002/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 3. decembra 2002 o sprejetju programa Skupnosti za boljše delovanje davčnih sistemov na notranjem trgu (Program Fiscalis 2003–2007) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 364)).

20 Nemško zvezno računsko sodišče je z dopisom z dne 18. septembra 2006 sporočilo, da se bo te revizije udeležilo.

21 Ker Računskemu sodišču niso bili posredovani zahtevani dokumenti za navedeno revizijo in ker centralni urad za zveze ni potrdil datuma, ki je bil predviden za to revizijo, je Računsko sodišče z dopisom z dne 5. oktobra 2006 nemško zvezno računsko sodišče obvestilo, da bo revizijski obisk prestavilo na obdobje od 14. do 17. novembra 2006.

22 Ker centralni urad za zvezo ni potrdil niti teh novih datumov, je Računsko sodišče z dopisom z dne 9. novembra 2006, naslovljenim na zvezno ministrstvo za finance, predlagalo, da se nameravane revizije opravijo med 4. in 7. decembrom 2006. Računsko sodišče je v tem dopisu navedlo, da so take revizije že potekale v sedmih drugih državah članicah, in poudarilo, da cilj ni preveriti obdavčljive transakcije in pravilno uporabo DDV, ampak zagotoviti učinkovito in pravilno obravnavanje zahtevkov za informacije, poslanih in/ali prejetih v okviru VIES.

23 Zvezno ministrstvo za finance je z dopisom z dne 4. decembra 2006 nasprotovalo navedeni reviziji v Nemčiji, pri čemer je trdilo, da zanjo ni nobene veljavne pravne podlage.

24 Komisija je, potem ko jo je Računsko sodišče obvestilo o tej zavrnitvi in ker je menila, da je bilo Računsko sodišče upravičeno opraviti nameravano revizijo in da je Zvezna republika Nemčija z nasprotovanjem reviziji na svojem ozemlju kršila obveznosti, 23. septembra 2008 na to državo članico naslovila uradni opomin, v katerem jo je v skladu s členom 226 ES pozvala, naj predloži svoje pripombe. Zvezna republika Nemčija je na to zahtevo odgovorila z dopisom z dne 23. decembra 2008.

25 Komisija je 23. marca 2009 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je Zvezno republiko Nemčijo pozvala, naj v roku dveh mesecev od njegove vročitve sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev s temi obveznostmi.

26 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom, ki ji ga je ta država članica poslala 22. maja 2009, se je odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Trditve strank

Argumentacija v zvezi s pristojnostjo Računskega sodišča na področju nadzora nad prihodki

27 Po mnenju Komisije iz člena 248 ES izhaja, da je naloga Računskega sodišča kot neodvisnega zunanjega revizorja, da preveri, ali so bile finančne transakcije v zvezi z zbiranjem in porabo sredstev Skupnosti pravilno knjižene in izkazane, zakonito in pravilno

izpeljane ter upravljane ob skrbi za ekonomičnost, uspešnost in učinkovitost, in da oblikuje priporočila za izboljšanje finančnega poslovodstva Skupnosti.

28 Glede na bistveno naravo te naloge in za zagotavljanje polnega učinka te določbe naj bi bilo treba pristojnosti za nadzor, ki jih ima Računsko sodišče, razlagati široko in morale naj bi se raztezati na vsa področja in na vse subjekte, ki so neposredno povezani s prihodki ali odhodki Skupnosti.

29 Pobiranje prihodkov iz naslova DDV naj bi torej pomenilo tako povezavo s sredstvi iz naslova DDV, ki pripadajo Skupnosti. Prihodki iz tega davka, pobrani v skladu z določbami Šeste direktive o DDV, naj bi namreč bili izhodiščna vrednost za izračun zneska navedenih sredstev.

30 Čeprav Uredba št. 1798/2003 ne ureja neposredno pobiranja prihodkov Skupnosti, pa naj bi pogojevala zakonitost in pravilnost sredstev iz naslova DDV, saj je namen sodelovanja, ki je uvedeno s to uredbo, zagotavljanje pravilne odmere DDV, s čimer se Skupnosti tako omogoči, da učinkovito razporeja navedena sredstva.

31 Poleg tega naj bi iz člena 248(3), prvi pododstavek, ES ter iz členov 140(2), prvi pododstavek, tretji in četrti stavek, in 142(1), drugi pododstavek, Uredbe št. 1605/2002 ter splošneje iz dolžnosti lojalnega sodelovanja, izraženega v členu 10 ES, izhajalo, da morajo države članice v primeru revizij, ki jih je treba opraviti na njihovem ozemlju, dajati popolno podporo Računskemu sodišču pri izvajanju njegove naloge. Republika Nemčija naj bi z nasprotovanjem sporni reviziji v Nemčiji kršila svoje obveznosti v zvezi s tem.

32 Parlament trdi, da neodvisnost Računskega sodišča, določena v členu 247(2) in (4) ES, in splošno pooblastilo, podeljeno navedeni instituciji s členom 248(4) ES, da predloži ugotovitve in posebna poročila na lastno pobudo, pomenita, da navedeno sodišče prosto določa predmet svojih revizij v okviru nadzora financ Skupnosti, ne da bi lahko sekundarna zakonodaja pogojevala to svobodo.

33 Ozka razlaga pooblastil Računskega sodišča naj bi bila še manj utemeljena, saj njegovo delo ponuja dragoceno pomoč proračunskemu organu in zakonodajalcu Skupnosti, kot naj bi bilo v zvezi s sporno revizijo izkazano v vsebini Posebnega poročila Računskega sodišča št. 8/2007 (UL 2008, C 20, str. 1), ki je bilo izdano na podlagi te revizije. Ker naj bi Računsko sodišče imelo pooblastila le za revizijo in izdajo mnenja, naj se vprašanje pravne podlage za te dejavnosti sicer ne bi postavljalo enako kot vprašanje pravne podlage za normativno dejavnost Skupnosti.

34 Davčna utaja in izogibanje plačilu davka na področju DDV ter izkrivljanje, ki ga povzročata med državami članicami, naj bi vplivala na splošno ravnotežje sistema lastnih sredstev, saj je treba vsako zmanjšanje sredstev iz naslova DDV izravnati s povečanjem lastnih sredstev, ki temeljijo na BND. Ker naj bi morala kakovost sodelovanja, ki je v zvezi s tem uvedeno z Uredbo št. 1798/2003, omogočiti odkrivanje utaj in pobiranje dodatnih prihodkov iz naslova DDV, pri čemer naj bi se zvišala osnova, na podlagi katere se izračunajo sredstva iz naslova DDV, naj bi upoštevanje te uredbe pogojevalo zakonitost in pravilnost prihodkov Skupnosti.

35 Računsko sodišče trdi, da ker so mu njegova naloga in njegove pristojnosti podeljene s členoma 246 ES in 248 ES, prosto opredeljuje svojo politiko nadzora ob spoštovanju primarnega prava in ob upoštevanju razlage Sodišča, ne da bi zlasti določbe sekundarne zakonodaje lahko omejevale navedene pristojnosti ali določale odstopanja od njih.

36 Njegovo pooblastilo za nadzor naj bi bilo razširjeno na spoštovanje vseh upoštevnih določb prava Skupnosti, ki vplivajo na odhodke ali prihodke Skupnosti, da se z letnimi in posebnimi poročili, ki jih naslovi na Parlament in Svet, ponudi podlaga za razprave v okviru postopka razrešnice in iskanja izboljšav. Računsko sodišče naj bi bilo posebej v okviru posebnih poročil upravičeno izbrati temo ali področje, ki spada v njegovo pristojnost in glede katerega pričakuje, da bo lahko oblikovalo predloge za izboljšave, ki se nanašajo na ekonomičnost, uspešnost in učinkovitost zadevnih ukrepov Skupnosti.

37 Razlaga, ki jo predlaga nemška vlada in s katero se zmanjša pristojnost Računskega sodišča na omejeno vrsto finančnih revizij, ne da bi se mu omogočile revizije uspešnosti poslovanja na podlagi meril, ki temeljijo na zakonodaji in na načelih dobrega finančnega poslovodstva, naj bi členu 248(2) ES odvzela polni učinek v delu, v katerem ta določba napotuje na dobro upravljanje prihodkov in odhodkov.

38 Iz zgoraj navedenega naj bi izhajalo, da je Računsko sodišče, prvič, zato da se zagotovi učinkovito pobiranje prihodkov iz naslova DDV in dobro finančno poslovodstvo na področju sredstev iz naslova DDV, ki iz tega izvirajo, in drugič, zato da se mu omogoči oblikovanje morebitnih priporočil, zlasti upravičeno preučiti, ali sistem sodelovanja, predviden z Uredbo št. 1798/2003, deluje pravilno in učinkovito.

39 Strah, ki ga je izrazila nemška vlada, da bo navedena institucija zahtevala nadzor nad ekonomsko politiko držav članic, ker ta prispeva k ustvarjanju BND, ki se pojavi v osnovi za izračun lastnih sredstev Unije, naj ne bi bil utemeljen, ker naj drugače od področja DDV, na katerem obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti, veljajo za

države članice v zvezi s pobiranjem prihodkov, take obveznosti ne bi obstajale v zvezi s tem, kako morajo države članice zasnovati in izvajati svojo ekonomsko politiko.

40 Kar zadeva argument nemške vlade v zvezi s kršitvijo načela subsidiarnosti, Komisija, Parlament in Računsko sodišče menijo, da navedeno načelo velja za izvajanje normativnih pristojnosti, ne pa glede pristojnosti za nadzor ali izdajo mnenja, kakršne so pristojnosti Računskega sodišča. Komisija in Računsko sodišče poleg tega poudarjata, da gre pri pristojnostih zadnjega, ker se nanašajo na celoto prihodkov in odhodkov Skupnosti, za izključno pristojnost, ki mu je bila podeljena s Pogodbo, zlasti z namenom dati proračunskemu organu Skupnosti pojasnila v okviru nadzora nad izvajanjem proračuna, čeprav te pristojnosti niso razvidne iz pojma deljene pristojnosti in nanje ne more vplivati okoliščina, da imajo nacionalni organi tudi pooblastilo za izvedbo nekaterih vrst revizije.

41 Komisija meni, da čezmejna narava sodelovanja, uvedenega z Uredbo št. 1798/2003, vsekakor utemeljuje posredovanje Računskega sodišča, čigar pristojnost se drugače od pristojnosti nacionalnih organov razteza na vse države članice. Poleg tega naj bi skupni sistem lastnih sredstev zahteval, da se centralizirano zagotovi, da vsaka država članica primerno prispeva k financiranju proračuna Skupnosti.

42 Po mnenju nemške vlade je pristojnost Računskega sodišča – čeprav gre za pristojnost za nadzor, in ne za pristojnost odločanja – popolnoma omejena s Pogodbo, tudi pri pripravi posebnega poročila. Člen 248, od (1) do (3), ES naj bi tako določal, da se ta pristojnost nanaša le na poslovne knjige ter zakonitost in pravilnost prihodkov in odhodkov Skupnosti.

43 Glede tega naj sodelovanje na področju pobiranja prihodkov iz naslova DDV, organizirano z Uredbo št. 1798/2003, ne bi pomenilo neposredne ali zadostne povezave s prihodki Skupnosti. Prihodki iz naslova DDV naj bi namreč spadali pod nacionalni proračun in naj bi jih bilo treba razlikovati od sredstev iz naslova DDV, ki edina pomenijo prihodke Skupnosti.

44 Kot naj bi bilo razvidno iz člena 2(1)(c) Sklepa 2000/597 ter člena 2 in naslednjih Uredbe št. 1553/89, je znesek dejansko pobranih prihodkov iz naslova DDV le oblika fiksne obračunske enote, na podlagi katere se po ločenem izračunu, ki vključuje različne ekstrapolacije, popravke ali izravnave, ugotovi znesek sredstev iz naslova DDV.

45 Okoliščina, da zmanjšanje prihodkov iz naslova DDV pomeni, da je nato treba uporabiti lastna sredstva, ki temeljijo na BND držav članic, naj prav tako ne bi mogla zadostovati za utemeljitev razširitve pooblastil Računskega sodišča za nadzor nad navedenimi prihodki.

46 Kot naj bi potrjeval člen 8(2) Sklepa št. 2000/597, naj bi lahko v pristojnost Računskega sodišča spadalo le to, da države članice pravilno določijo pobrane prihodke iz naslova DDV in da so izračuni, ki so za določitev zneska sredstev iz naslova DDV opravljeni na podlagi teh prihodkov, pravilni. Vendar naj tako ne bi bilo v primeru struktur nacionalnih davčnih uprav in postopkov pobiranja DDV, ki jih uporabljajo te uprave, ki naj bi spadali v pristojnost samih držav članic. Pristojnost za nadzor nad temi strukturami in postopki pa naj bi bila lahko le v domeni pristojnih nacionalnih organov.

47 Če bi odločili drugače, bi sicer, kar zadeva lastna sredstva, izračunana na podlagi BNP, priznali, da se pristojnost Računskega sodišča za nadzor razteza tudi na ekonomsko politiko držav članic.

48 Podredno nemška vlada trdi še, da mora načelo subsidiarnosti pripeljati do ugotovitve, da pregled transakcij pobiranja DDV in tako upravnega sodelovanja na tem področju ne spada v pristojnost Računskega sodišča, ampak res v pristojnost nacionalnih računskih sodišč. Čezmejne položaje, navedene v Uredbi št. 1798/2003, bi bilo namreč zlahka mogoče nadzirati s skupnimi ukrepi zadnjih.

Argumentacija v zvezi s pristojnostjo Računskega sodišča na področju nadzora nad odhodki

49 Komisija v repliki trdi, da so posledica izvajanja Uredbe št. 1798/2003 odhodki v breme proračuna Unije, tako da je sporna revizija utemeljena tudi ob upoštevanju pristojnosti, ki jo ima Računsko sodišče na področju nadzora nad odhodki. To tezo brani tudi Računsko sodišče, ki še posebej opozarja, da je iz programa revizijskega obiska, ki je bil poslan nemškim organom in je opisan v točki 19 te sodbe, razvidno, da se je nameravani nadzor nanašal na shranjevanje in izmenjavo informacij, opravljena včasih prek omrežja CCN/CSI in včasih prek omrežja VIES, obe pa sta bili na podlagi programa Fiscalis upravičena do financiranja Skupnosti.

50 Nemška vlada trdi, da te trditve niso dopustne, saj jih – ker jih ni bilo v tožbi – Komisija ne more več navesti v fazi replike. Ker namreč tožena država ni imela možnosti odgovoriti na navedene trditve v odgovoru na tožbo, člen 42(2), prvi pododstavek, Poslovnika Sodišča izključuje podobno razširitev predmeta tožbe. Poleg tega naj bi bilo

iz člena 93(4) navedenega poslovnika razvidno, da Računsko sodišče kot intervenient ne more odpraviti delne nedopustnosti tožbe, povezane z opustitvijo tožeče stranke.

51 Glede utemeljenosti nemška vlada trdi, da sta bila nadzor, ki ga je napovedalo Računsko sodišče, in posledično nasprotovanje temu nadzoru s strani Zvezne republike Nemčije popolnoma nepovezana z nadzorom nad odhodki Skupnosti. Poleg tega naj želja po nadzoru odhodkov ne bi mogla utemeljiti celotnega spornega nadzora, saj se ta nanaša tudi na številne elemente, katerih financiranje spada v proračun držav članic.

52 Komisija predlaga zavrnitev ugovora nedopustnosti, ki ga je navedla nemška vlada. Prvič, sporne trditve naj bi bile podane med predhodnim postopkom, tako da naj bi bila pravica Zvezne republike Nemčije do obrambe zavarovana. Drugič, učinek navedenih trditev naj ne bi bil razširitev predmeta tožbe. Komisija in Računsko sodišče poleg tega trdita, da lahko intervenient še naprej prosto navaja trditve, ki jih ni predložila tožeča stranka, ki jo intervenient podpira.

Presoja Sodišča

53 Na prvem mestu je treba spomniti, da je očitno nasprotovanje Zvezne republike Nemčije kraju revizijskega obiska, ki ga je načrtovalo Računsko sodišče, s konca leta 2006. Poleg tega je, kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, morebitni obstoj neizpolnitve obveznosti treba presojati glede na položaj ob izteku roka, predpisanega v obrazloženem mnenju Komisije. Kar zadeva ta postopek, se je navedeni rok iztekel maja 2009.

54 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba neizpolnitev obveznosti, ki jo zatrjuje Komisija, presojati glede na določbe Pogodb, kakršne so bile pred začetkom veljavnosti Lizbonske pogodbe.

55 Glede na to pojasnilo je najprej treba preučiti zatrjevano neizpolnitev obveznosti Zvezne republike Nemčije, ki jih ima na podlagi člena 248, od (1) do (3), ES.

56 Glede tega je treba opozoriti, da je bil s Pogodbama oblikovan sistem razdelitve pristojnosti med institucijami Skupnosti, ki vsaki dodeli vlogo znotraj institucionalne strukture Skupnosti in pri opravljanju dodeljenih ji nalog (sodba z dne 22. maja 1990 v zadevi Parlament proti Svetu, C-70/88, Recueil, str. I-2041, točka 21).

57 Poleg tega, kot je razvidno iz člena 7(1) ES, Računsko sodišče, ki mu je bil z Maastrichtsko pogodbo podeljen status institucije, enako kot druge institucije deluje v mejah pristojnosti, ki so mu podeljene s Pogodbo ES.

58 Naloga Računskega sodišča je najprej zelo na splošno izražena v členu 246 ES, ki določa, da navedena institucija opravlja revizije.

59 Člen 248 ES, ki podrobneje pojasnjuje navedeno nalogo in natančneje določa, kako jo mora Računsko sodišče opravljati, med drugim v odstavku 1 določa, da navedeno

sodišče izvaja revizije vseh prihodkov in odhodkov Skupnosti ter da Parlamentu in Svetu predloži izjavo o zanesljivosti poslovnih knjig ter zakonitosti in pravilnosti poslovnih dogodkov, pri čemer je ta izjava lahko dopolnjena s posebnimi ocenami za vsako večje področje dejavnosti Skupnosti.

60 V členu 248(2) ES je zlasti natančno določeno, da Računsko sodišče preveri zakonitost in pravilnost prihodkov in odhodkov, ter ali je bilo finančno poslovodstvo dobro, pri čemer opozori zlasti na vse primere nepravilnosti.

61 S členom 248(3) ES je Računskemu sodišču podeljeno pooblastilo, da revizijo opravi na podlagi računovodske dokumentacije, in če je treba, na kraju samem, med drugim v državah članicah, in sicer v povezavi z nacionalnimi revizijskimi organi ali – če ti nimajo potrebne pristojnosti – s pristojnimi nacionalnimi službami.

62 Člen 248(4) ES med drugim določa, da Računsko sodišče pripravi letno poročilo, ki ga pošlje drugim institucijam Skupnosti in ki se skupaj z odgovori navedenih institucij na ugotovitve Računskega sodišča objavi v *Uradnem listu Evropske unije*. Prav tako lahko Računsko sodišče kadar koli predloži svoje ugotovitve glede specifičnih vprašanj, zlasti v obliki posebnih poročil, in da mnenje na predlog ene od drugih institucij Skupnosti. Kot je Sodišče že pojasnilo, je cilj navedene določbe prispevati k izboljšanju finančnega poslovodstva Skupnosti s pošiljanjem poročil institucijam in dajanjem odgovorov nanje (sodba z dne 10. julija 2001 v zadevi Ismeri Europa proti Računskemu sodišču, C-315/99 P, Recueil, str. I-5281, točka 27). Taka poročila so namenjena temu, da se pozvanemu proračunskemu organu, ter splošneje, vsem javnim subjektom, ki bi lahko prispevali k odpravi morebitnih vrzeli ali motenj, na katere Računsko sodišče opozori na teh področjih, dajo pojasnila glede podeljevanja razrešnice za poslovne knjige.

63 V obravnavanem primeru je bil namen nameravanega nadzora Računskega sodišča v bistvu zagotoviti uvedbo in dobro delovanje struktur in mehanizmov upravnega sodelovanja, ki sta z Uredbo št. 1798/2003 predvidena na področju DDV, ustrezne ugotovitve pa bi bile nato podlaga za to, da se v posebnem poročilu oblikujejo morebitna priporočila za izboljšanje učinkovitosti navedenih struktur in mehanizmov.

64 V zvezi s tem je treba spomniti, da se proračun, kot je razvidno iz člena 269 ES, ne glede na druge prihodke v celoti financira iz lastnih sredstev.

65 Takrat ko so nemški organi nasprotovali izvedbi sporne revizije, je bil s Sklepom 2000/597 uveden sistem lastnih sredstev Evropskih skupnosti. V skladu s členom 2(1) tega sklepa navedena lastna sredstva sestavljajo zlasti prihodki iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, določene v skladu s pravili Skupnosti. To velja tudi na podlagi člena 2 Sklepa 2007/436, ki je veljal ob izteku rok, predpisanega v obrazloženem mnenju, ki ga je izdala Komisija.

66 Na podlagi člena 2(1) Uredbe št. 1553/89 se osnova za sredstva DDV določi iz obdavčljivih transakcij, navedenih v členu 2 Šeste direktive o DDV. To direktivo od 1. januarja 2007 nadomešča Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

67 Brez poseganja v različne prilagoditve, predvidene z določbami navedene uredbe, člen 3 te uredbe določa, da se osnova za sredstva DDV izračuna tako, da se skupni neto prihodki iz naslova DDV, ki jih pobere država članica v tekočem letu, delijo s stopnjo, po kateri je bil ta davek odmerjen v navedenem letu, pri čemer se za namene

navedenega deljenja upošteva ponderirana povprečna stopnja DDV, če se v državi članici uporablja več stopenj DDV.

68 Med navedenimi prilagoditvami je tista, ki je posledica pojasnila, vsebovanega v odstavku 2, tretja alinea, člena 2 Uredbe št. 1553/89, na podlagi katerega je za namene uporabe odstavka 1 istega člena treba za določanje sredstev iz naslova DDV upoštevati transakcije, ki so v državah članicah še naprej oproščene davka v skladu s členom 28(3)(b) Šeste direktive o DDV. V zvezi s tem člen 6(2), druga alinea, Uredbe št. 1553/89 zlasti določa, da za namene uporabe člena 2(2), tretja alinea, iste uredbe države članice izračunajo osnovo za sredstva iz naslova DDV, kakor da bi bile te transakcije obdavčljive, tako da so te države postavljene v enakopraven položaj z drugimi državami članicami, ki se niso odločile za oprostitev plačila davka v določenem sektorju (glej sodbo z dne 23. maja 1990 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-251/88, Recueil, str. I-2107, točka 14).

69 Glede na te različne vidike je sicer res, da so prihodki iz plačila DDV večinoma še naprej nacionalni davčni prihodki, vključeni v proračune držav članic, tako da gre le majhen odstotek navedenih prihodkov v korist proračuna Skupnosti kot lastna sredstva (glej v tem smislu sodbo z dne 16. septembra 1999 v zadevi Komisija proti Španiji, C-414/97, Recueil, str. I-5585, točka 23).

70 Prav tako je res, kakor trdi nemška vlada, da se sredstva iz naslova DDV ne izračunajo le kot odstotek prihodkov iz naslova DDV, ki so bili dejansko pobrani, ampak je ta izračun predmet popravkov, na katerih cilje je med drugim opozorjeno v točki 68 te sodbe.

71 Take ugotovitve nikakor ne vplivajo na dejstvo, da je sistem lastnih sredstev, uveden na podlagi Pogodbe, glede sredstev iz naslova DDV namenjen temu, da se za države članice ustvari obveznost, da Skupnosti dajo kot lastna sredstva na razpolago del zneskov, ki jih poberejo iz naslova DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji, C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 23). Dalje, te ugotovitve ne vplivajo na okoliščino, da so države članice, zato da se zagotovi učinkovito pobiranje navedenih prihodkov iz naslova DDV in se lahko, kolikor se zahteva s Sklepom 2000/597 ali 2007/436 in Uredbo št. 1553/89, dajo proračunu Skupnosti na razpolago ustrezna sredstva iz naslova DDV, zavezane spoštovati različna pravila prava Skupnosti, povezana s tem pobiranjem, kot so pravila iz Šeste direktive o DDV in Direktive o DDV ali Uredbe št. 1798/2003. V zvezi s tem je položaj precej drugačen od položaja, ki velja za lastna sredstva, ki temeljijo na BND držav članic.

72 Tako obstaja neposredna povezava med pobiranjem prihodkov iz naslova DDV ob spoštovanju prava Skupnosti, ki se uporablja, na eni strani in dajanjem ustreznih sredstev iz naslova DDV na razpolago proračunu Skupnosti na drugi strani, saj lahko vsaka vrzel pri pobiranju prvih povzroči zmanjšanje drugih.

73 V zvezi s tem je Sodišče zlasti razsodilo, da kadar država članica neke vrste transakcije ne obdavči z DDV, s čimer krši zahteve, ki izhajajo iz Šeste direktive o DDV, lahko taka kršitev povzroči tudi neizpolnitev obveznosti navedene države, da Komisiji kot sredstva iz naslova DDV da na razpolago zneske, ki ustrezajo davku, ki bi ga bilo treba pobrati od navedenih transakcij (glej zlasti sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-276/97, Recueil, str. I-6251, točke 49, 56, 61 in 70; v zadevi Komisija proti Irski, C-358/97, Recueil, str. I-6301, točke 58, 65, 69 in 78, in v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-359/97, Recueil, str. I-6355, točke 70, 77 in 87).

74 Sodišče je opozorilo, da iz členov 2 in 22 Šeste direktive o DDV ter člena 10 ES izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in pojasnilo, da morajo države članice v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci, in da imajo v zvezi s tem določeno svobodo, zlasti v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo, vendar pa je dodalo, da je ta svoboda omejena zlasti z obveznostjo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Skupnosti (sodba z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C-132/06, ZOdl., str. I-5457, točke od 37 do 39).

75 Med cilji, ki jih je Svet določil ob sprejetju Šeste direktive o DDV, je – kot je razvidno zlasti iz njene enajste uvodne izjave, ki je nato ponovljena v uvodni izjavi 35 Direktive o DDV – prehod na primerljivo pobiranje lastnih sredstev v vseh državah članicah (glej sodbo z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 47 in navedena sodna praksa).

76 Poleg tega je treba opozoriti, da je treba vsako zmanjšanje sredstev iz naslova DDV izravnati z zmanjšanjem odhodkov ali povečanjem lastnih sredstev, ki temeljijo na BND, kar lahko vpliva na splošno ravnotežje sistema lastnih sredstev, namenjenega pokrivanju odhodkov Skupnosti.

77 Kar zadeva, natančneje, Uredbo št. 1798/2003, je treba poudariti, da so mehanizmi sodelovanja, naloženi državam članicam na podlagi navedene uredbe, ker je njihov namen boj proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka na področju DDV v vseh državah članicah, taki, da neposredno in bistveno vplivajo na učinkovito pobiranje prihodkov iz naslova DDV in tako na dajanje sredstev DDV na razpolago proračunu Skupnosti.

78 V zvezi s tem je treba, prvič, poudariti, da velik del utaj na področju DDV nastane pri dejanski ali domnevni trgovini znotraj Skupnosti, in drugič, opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da sta zlasti za izognitev temu, da se za pridobitve znotraj Skupnosti izogne plačilu DDV, bistvena vzajemna pomoč in upravno sodelovanje med davčnimi organi zadevnih članic (glej v tem smislu sodbo z dne 7. decembra 2010 v zadevi R, C-285/09, ZOdl., str. I-12605, točka 52).

79 Poleg tega je treba poudariti, da je s tem, da država članica učinkovito uporablja pravila sodelovanja, ki je uvedeno z Uredbo št. 1798/2003, mogoče pogojevati ne le zmožnost navedene države članice, da se učinkovito bori proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka na njenem ozemlju, ampak tudi zmožnost drugih držav članic, da zagotovijo tak boj na svojem ozemljih, še posebej kadar je pravilna uporaba DDV v teh drugih državah članicah odvisna od informacij, ki jih ima navedena država članica ali ki bi jih lahko dobila veliko lažje.

80 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da sodelovanje med nacionalnimi upravami, kot je uvedeno z Uredbo št. 1798/2003, lahko – če se izvaja učinkovito in v skladu z določbami te uredbe – prispeva k zmanjšanju števila utaj in k učinkovitemu zbiranju prihodkov iz naslova DDV ter v ustreznem obsegu k ohranjanju sredstev iz naslova DDV na ravni, ki se zahteva na podlagi različnih zakonodajnih aktov Skupnosti, ki se uporabljajo, in torej k ohranitvi splošnega ravnotežja lastnih sredstev.

81 V teh okoliščinah je treba priznati, da je bilo Računsko sodišče pristojno za nameravano sporno revizijo, ker bi ta v delu, v katerem bi se morala nanašati na upravno sodelovanje na podlagi Uredbe št. 1798/2003, dejansko obravnavala nameravane prihodke Skupnosti z vidika njihove zakonitosti in s tem povezanega dobrega finančnega

poslovodstva ter tako pomenila neposredno povezavo s pristojnostmi, ki so navedeni instituciji podeljene s členom 248 ES.

82 V nasprotju s trditvami nemške vlade o takem sklepu – ker se zahteva na podlagi navedenega člena – ni mogoče podvomiti niti zaradi pojasnila v členu 8(2) Sklepa 2000/597, da navedena določba ne vpliva na revizijo računovodske evidence in preglede njene skladnosti in pravilnosti, ki jo določa člen 248 ES, pri čemer se revizije in pregledi nanašajo predvsem na zanesljivost in učinkovitost nacionalnih postopkov in sistemov za ugotavljanje osnove za lastna sredstva iz naslova DDV. Poleg tega je treba poudariti, da je bilo navedeno pojasnilo medtem v členu 8(2) Sklepa 2007/436 opuščeno.

83 Dalje, ker nameravana sporna revizija v celoti – kot izhaja iz točke 81 te sodbe – spada v pristojnost, ki jo ima Računsko sodišče na področju nadzora nad prihodki, Sodišču ni treba preučiti niti vprašanja, ali in morda koliko bi bilo navedeno revizijo mogoče utemeljiti na podlagi pristojnosti Računskega sodišča na področju nadzora nad odhodki, niti torej vprašanja dopustnosti argumentacije, ki sta jo glede tega podala Komisija in Računsko sodišče.

84 Poleg tega se v okviru te zadeve niti ni treba izreči o vprašanju, ali in morda koliko bi načelo subsidiarnosti, ki ga je v obrambo podredno navedla Zvezna republika Nemčija, lahko igralo vlogo na področju revizij za to, da bi se ločevalo posredovanje Računskega sodišča in nacionalnih revizijskih organov. Glede tega zadostuje poudariti, da bi tudi ob predpostavki, da se mora v obravnavanem primeru uporabiti načelo subsidiarnosti, čezmejni vidik upravnega sodelovanja na področju DDV, uvedenega z Uredbo št. 1798/2003, vsekakor pripeljal do ugotovitve, da je sporna revizija

v skladu z navedenim načelom. Ker je namreč taka revizija namenjena zagotavljanju dobrega poteka sodelovanja, pri katerem so udeležene uprave vseh držav članic, ki pa je spet deloma odvisno od zmožnosti vsake od navedenih uprav, da se učinkovito bori proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka na svojem ozemlju, bo navedena revizija nujno bolje opravljena centralizirano na ravni Skupnosti s strani Računskega sodišča, zlasti ker se njegova pristojnost drugače od pristojnosti nacionalnih računskih sodišč razteza na vse države članice.

85 Ker iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je bilo Računsko sodišče na podlagi določb iz člena 248 ES pristojno za revizijo, kot je sporna revizija, je treba ugotoviti, da je Zvezna republika Nemčija z nasprotovanjem izvedbi te revizije na njenem ozemlju kršila obveznosti, ki jih ima na podlagi tega člena, zlasti njegovega odstavka 3.

86 Torej je treba temu delu tožbe Komisije ugoditi.

87 Kar zadeva, na drugem mestu, kršitev člena 10 ES, na katero se je tudi sklicevala Komisija, pa je dovolj navesti, da ni treba ugotoviti neizpolnitve splošnih obveznosti iz določb tega člena, ki se razlikuje od ugotovljene neizpolnitve posebnih obveznosti, ki bi jih Zvezna republika Nemčija morala spoštovati v skladu s členom 248 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 2010 v zadevi Komisija proti Italiji, C-334/08, ZOdl., str. I-6869, točka 75 in navedena sodna praksa). Odstavek 3 člena 248 ES, kot je bilo ravno opozorjeno, namreč izrecno določa, da je revizije, ki v skladu z odstavkoma 1 in 2 tega člena spadajo v pristojnost Računskega sodišča, mogoče, če je treba, opraviti na

kraju samem v državah članicah, pri čemer se take revizije izvedejo v povezavi z nacionalnimi revizijskimi organi ali s pristojnimi nacionalnimi službami, ki so v takem primeru pozvani k sodelovanju z Računskim sodiščem v duhu zaupanja.

88 Komisija, na tretjem mestu, Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija ni izpolnila obveznosti, ki zanjo izhajajo iz členov 140(2) in 142(1) Uredbe št. 1605/2002.

89 V zvezi s tem zadostuje navesti, da Komisija – ki nosi dokazno breme v zvezi z neizpolnitvami obveznosti, ki jih zatrjuje – ni pojasnila niti, v čem naj bi bilo treba neizpolnitev obveznosti, ki jo očita Zvezni republiki Nemčiji glede teh dveh določb, morda razlikovati od tiste, katere ugotovitev predlaga v povezavi s členom 248, od (1) do (3), ES, niti poleg tega, koliko bi lahko odnos te države članice ob upoštevanju natančnega besedila navedenih členov 140(2) in 142(1) pomenil kršitev navedenih določb.

90 Iz tega je razvidno, da je treba ta del tožbe Komisije zavrniti.

91 Ob upoštevanju vsega navedenega je treba ugotoviti, da je Zvezna republika Nemčija z nasprotovanjem temu, da Računsko sodišče v Nemčiji opravi revizije, ki se nanašajo na upravno sodelovanje na podlagi Uredbe št. 1798/2003 in podrobnih pravil za njeno uporabo, ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 248, od (1) do (3), ES.

Stroški

92 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta z večino predlogov ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 69(4), prvi pododstavek, Poslovnika Parlament in Računsko sodišče kot intervenienta nosita svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Zvezna republika Nemčija z nasprotovanjem temu, da Računsko sodišče Evropske unije v Nemčiji opravi revizije, ki se nanašajo na upravno sodelovanje na podlagi Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in podrobnih pravil za njeno uporabo, ni izpolnila obveznosti na podlagi člena 248, od (1) do (3), ES.**

2. **V preostalem se tožba zavrne.**

3. **Zvezni republiki Nemčiji se naloži plačilo stroškov.**

4. **Evropski parlament in Računsko sodišče Evropske unije nosita svoje stroške.**

Podpisi