ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ VERICA TRSTENJAK της 25ης Μαΐου 2011[1]

Περιεχόμενα

I — Εισαγωγή ..... I - 11239

II — Το δίκαιο της Ένωσης ..... I - 11240

A — Το πρωτογενές δίκαιο ..... I - 11240

B — Το παράγωγο δίκαιο ..... I - 11240

1. Η απόφαση 2000/597 ..... I - 11240

2. Ο κανονισμός 1605/2002 ..... I - 11242

3. Ο κανονισμός 1798/2003 ..... I - 11243

III — Τα πραγματικά περιστατικά ..... I - 11245

IV — Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής ..... I - 11247

V — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων ..... I - 11248

VI — Κύριοι ισχυρισμοί των διαδίκων ..... I - 11249

VII — Νομική ανάλυση ..... I - 11253

A — Προκαταρκτικές παρατηρήσεις ..... I - 11253

B — Το σύστημα των ιδίων πόρων κατά την απόφαση 2000/597 ..... I - 11254

Γ — Οι ελεγκτικές εξουσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ..... I - 11258

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική. Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

1. Αντικείμενο, έκταση και όρια των ελεγκτικών εξουσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου ..... I - 11258

α) Η εξουσία ελέγχου των πράξεων και ενεργειών των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών που έχουν επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης ..... I - 11258

β) Το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης ως όριο της αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά τον έλεγχο των πράξεων και ενεργειών των κρατών μελών ..... I - 11259

γ) Υποχρέωση τήρησης της αρχής της επικουρικότητας και της αρχής της αναλογικότητας ..... I - 11263

i) Η αρχή της επικουρικότητας ..... I - 11263

ii) Η αρχή της αναλογικότητας ..... I - 11265

2. Κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τους ελέγχους των λογαριασμών ..... I - 11266

3. Συμπέρασμα σε αυτό το στάδιο της ανάλυσης ..... I - 11268

Δ — Εξουσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου να ελέγχει τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 ..... I - 11268

1. Ο έλεγχος της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης ..... I - 11269

2. Επί της τήρησης της αρχής της επικουρικότητας και της αρχής της αναλογικότητας ..... I - 11272

α) Επί της τήρησης της αρχής της επικουρικότητας ..... I - 11273

β) Επί της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας ..... I - 11274

Ε — Επί της παράβασης από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας των υποχρεώσεων συνεργασίας της με το Ελεγκτικό Συνέδριο ..... I - 11278

VIII — Συνοπτική ανακεφαλαίωση ..... I - 11280

IX — Δικαστικά έξοδα ..... I - 11281

X — Πρόταση ..... I - 11281

I — Εισαγωγή

1. Η παρούσα υπόθεση αφορά την προσφυγή λόγω παράβασης κράτους μέλους, την οποία έχει ασκήσει η Επιτροπή δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ και με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αρνούμενη να επιτρέψει στο Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (στο εξής: Ελεγκτικό Συνέδριο) να διενεργήσει στη Γερμανία έλεγχο σχετικά με τη διασυνοριακή συνεργασία των εθνικών διοικητικών υπηρεσιών στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το δίκαιο της Ένωσης.

2. Το ιδιαίτερο δικονομικό χαρακτηριστικό της παρούσας διαδικασίας έγκειται στο ότι πρόκειται για προσφυγή που έχει ασκήσει η Επιτροπή κατά κράτους μέλους λόγω παράβασής του, η οποία συνίσταται, κατά την Επιτροπή, στο ότι το κράτος μέλος αυτό δεν επέτρεψε στο Ελεγκτικό Συνέδριο να ασκήσει τις ελεγκτικές εξουσίες του. Μολονότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει ζητήσει ρητά στο παρελθόν να του απονεμηθεί το δικαίωμα άσκησης προσφυγής, ώστε να έχει αυτοτελώς τη δυνατότητα δικαστικής διασφάλισης των εξουσιών του έναντι των κρατών μελών [2], δεν του έχει παρασχεθεί ούτε μετά την τελευταία αναμόρφωση του συστήματος ένδικης προστασίας της Ένωσης που πραγματοποιήθηκε με τη Συνθήκη της Λισσαβώνας το δικαίωμα άμεσης άσκησης προσφυγής κατά των κρατών μελών που δεν του επιτρέπουν να ασκήσει τις εξουσίες του [3]. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει αντίθετα την υποχρέωση να γνωστοποιήσει αυτή την προσβολή των εξουσιών του στην Επιτροπή, ώστε η Επιτροπή να κινήσει κατά του οικείου κράτους μέλους, όπως συνέβη εν προκειμένω, τη διαδικασία παράβασης της Συνθήκης, την οποία προβλέπει το άρθρο 258 ΣΛΕΕ και στην οποία το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί στη συνέχεια να μετάσχει ως παρεμβαίνον.

3. Η παρούσα διαδικασία δίδει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να διασαφηνίσει, επ' ευκαιρία ενός συγκεκριμένου ελέγχου που είχε προγραμματίσει το Ελεγκτικό Συνέδριο, την έκταση και το αντικείμενο των εξουσιών που έχει το όργανο αυτό ως προς τον έλεγχο των πράξεων και ενεργειών των κρατών μελών. Πρόκειται πράγματι για την πρώτη διαδικασία λόγω παράβασης της Συνθήκης που κινείται εξαιτίας της άρνησης ενός κράτους μέλους να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διενεργήσει εντός της επικράτειάς του τον προγραμματισμένο από το όργανο αυτό

2 — Βλ. π.χ. την έκθεση που υπέβαλε το 1995 το Ελεγκτικό Συνέδριο στην ομάδα προβληματισμού σχετικά με τη λειτουργία της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (το γαλλικό κείμενο της έκθεσης έχει δημοσιευτεί στο *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, σ. 689, σημείο 2.6).

3 — Στο σημείο αυτό επισημαίνεται γενικά ότι με τη Συνθήκη της Λισσαβώνας δεν επιδιώχθηκε η μεταρρύθμιση του συστήματος ένδικης προστασίας της Ένωσης, αλλά τελικά διατηρήθηκε ουσιαστικά το υφιστάμενο ήδη σύστημα ένδικης προστασίας: βλ. συναφώς: Thiele, A., «Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K) ein Schritt nach vorn?», EuR 2010, σ. 30 έως 51. Η απονομή στο Ελεγκτικό Συνέδριο αυτοτελούς δικαιώματος προσφυγής κατά των κρατών μελών θα ήταν πάντως δυνατή χωρίς ιδιαίτερες παρεμβάσεις στη νέα δομή της ΣΛΕΕ. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να προστεθεί στο άρθρο 271 ΣΛΕΕ ένα στοιχείο ε΄, το οποίο να προβλέπει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να ασκεί, κατά το άρθρο 258 ΣΛΕΕ, προσφυγή κατά κράτους μέλους λόγω της προσβολής από το κράτος μέλος αυτό των δικαιωμάτων ελέγχου και πρόσβασης που απονέμει στο Ελεγκτικό Συνέδριο το άρθρο 287 ΣΛΕΕ. Βλ. συναφώς Friedrich, C/Inghelram, J., «Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof», DÖV 1999, σ. 669, 676.

έλεγχο σχετικά με τους πόρους της Ένωσης και να παράσχει στο Ελεγκτικό Συνέδριο τη σχετική υποστήριξη.

4. Η θεσμική σημασία της παρούσας διαδικασίας λόγω παράβασης της Συνθήκης επιβεβαιώνεται από την απόφαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου να παρέμβει, για πρώτη φορά, υπέρ της Επιτροπής κατά ενός κράτους μέλους.

II — Το δίκαιο της Ένωσης [4]

A — *Το πρωτογενές δίκαιο*

Στο πρωτογενές δίκαιο οι εξουσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχουν καθοριστεί με το άρθρο 248 ΕΚ.

B — *Το παράγωγο δίκαιο*

1. Η απόφαση 2000/597

5. Το άρθρο 2 της απόφασης 2000/597/ΕΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 29ης Σεπτεμβρίου 2000, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [5], ορίζει τα εξής:

«1. Συνιστούν ιδίους πόρους εγγραφομένους στον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα έσοδα από:

α) εισφορές, πριμοδοτήσεις, συμπληρωματικά ή εξισωτικά ποσά, πρόσθετα ποσά ή συντελεστές και λοιπά τέλη που έχουν θεσπιστεί ή θα θεσπιστούν από τα θεσμικά όργανα των Κοινοτήτων επί των συναλλαγών με χώρες μη μέλη, στο πλαίσιο της κοινής γεωργικής πολιτικής, όπως και από εισφορές και άλλα τέλη στο πλαίσιο της κοινής οργάνωσης των αγορών ζάχαρης·

β) τους δασμούς του κοινού δασμολογίου και τους λοιπούς δασμούς που έχουν θεσπιστεί ή θα θεσπιστούν από τα θεσμικά όργανα των Κοινοτήτων επί των συναλλαγών με χώρες μη μέλη και από τους

4 — Ο όρος «δίκαιο της Ένωσης» χρησιμοποιείται, όπως και στη ΣΕΚ και στη ΣΛΕΕ, ως γενικός όρος που καλύπτει τόσο το κοινοτικό δίκαιο όσο και το δίκαιο της Ένωσης. Οι διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου θα παρατίθενται στη συνέχεια με τη μορφή που ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

5 — ΕΕ L 253 της 7.10.2000, σ. 42.

δασμούς που επιβάλλονται στα προϊόντα τα οποία υπάγονται στη Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα·

γ) την εφαρμογή ενιαίου συντελεστή για όλα τα κράτη μέλη όσον αφορά την εναρμονισμένη βάση του ΦΠΑ, η οποία καθορίζεται σύμφωνα με τους κοινοτικούς κανόνες. Η βάση υπολογισμού η οποία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη προς τούτο δεν πρέπει να υπερβαίνει το 50 % του ΑΕΠ κάθε κράτους μέλους, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 7·

δ) την εφαρμογή συντελεστή –που θα καθοριστεί στο πλαίσιο της διαδικασίας του προϋπολογισμού βάσει όλων των άλλων εσόδων– στο άθροισμα των ΑΕΠ όλων των κρατών μελών.

[…]

4. Ο ενιαίος συντελεστής που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ΄, αντιστοιχεί στο συντελεστή που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ:

α) του μέγιστου συντελεστή του πόρου ΦΠΑ ο οποίος καθορίζεται σε:

0,75 % το 2002 και το 2003,

0,50 % μετά το 2004

και

β) ενός (“παγωμένου”) συντελεστή, που είναι ισοδύναμος με το λόγο του ποσού της αντιστάθμισης που προβλέπει το άρθρο 4 προς το άθροισμα των βάσεων υπολογισμού του ΦΠΑ όλων των κρατών μελών (οι οποίες καθορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1, στοιχείο γ΄), λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν θα συμμετάσχει στη χρηματοδότηση της διόρθωσης και ότι το μερίδιο της Αυστρίας, της Γερμανίας, των Κάτω Χωρών και της Σουηδίας για τη χρηματοδότηση της διόρθωσης υπέρ του Ηνωμένου Βασιλείου μειώνεται κατά ένα τέταρτο σε σχέση με την κανονική του τιμή.

5. Ο συντελεστής που καθορίζεται στην παράγραφο 1, στοιχείο δ΄, εφαρμόζεται στο ΑΕΠ κάθε κράτους μέλους.

[…]

7. Για την εφαρμογή της παρούσας απόφασης, ως ΑΕΠ θεωρείται το ετήσιο ΑΕΕ σε αγοραίες τιμές, όπως καθορίζεται από την Επιτροπή κατ’ εφαρμογή του ΕΣΟΛ 95, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) 2223/96.

Στην περίπτωση τροποποιήσεων του ΕΣΟΛ 95 που συνεπάγονται σημαντικές μεταβολές του ΑΕΕ όπως καθορίζεται από την Επιτροπή, το Συμβούλιο, αποφαινόμενο ομοφώνως βάσει προτάσεως της Επιτροπής και κατόπιν διαβουλεύσεως με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αποφασίζει εάν οι τροποποιήσεις αυτές θα ισχύσουν για τους σκοπούς της παρούσας απόφασης.»

6. Το άρθρο 8 της απόφασης 2000/597 έχει ως εξής:

«1. Οι ίδιοι πόροι των Κοινοτήτων που αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ και β΄, εισπράττονται από τα κράτη μέλη σύμφωνα με τις εθνικές νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, οι οποίες προσαρμόζονται, ενδεχομένως, στις απαιτήσεις των κοινοτικών ρυθμίσεων.

[…]

Τα κράτη μέλη θέτουν τους πόρους που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α΄ έως δ΄, στη διάθεση της Επιτροπής.

2. Με την επιφύλαξη της επαλήθευσης των λογαριασμών και των ελέγχων νομιμότητας και κανονικότητας, που προβλέπονται από το άρθρο 248 της Συνθήκης ΕΚ και το άρθρο 160Γ της Συνθήκης Ευρατόμ και αφορούν κυρίως την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα των εθνικών συστημάτων και των διαδικασιών προσδιορισμού της βάσης των ιδίων πόρων από τον ΦΠΑ και το ΑΕΠ, και με την επιφύλαξη των ελέγχων δυνάμει του άρθρου 279, στοιχείο γ΄, της Συνθήκης ΕΚ και του άρθρου 183, στοιχείο γ΄, της Συνθήκης Ευρατόμ, το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομοφώνως, βάσει προτάσεως της Επιτροπής και κατόπιν διαβουλεύσεως με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, θεσπίζει τις αναγκαίες διατάξεις εφαρμογής της παρούσας απόφασης, καθώς και τις διατάξεις για τον έλεγχο της είσπραξης, την απόδοση στην Επιτροπή και την καταβολή των εσόδων που αναφέρονται στα άρθρα 2 και 5.»

2. Ο κανονισμός 1605/2002

7. Το άρθρο 140 του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) 1605/2002 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2002, για τη θέσπιση του δημοσιονομικού κανονισμού που εφαρμόζεται στο γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [6], ορίζει τα εξής:

«1. Η εξέταση της νομιμότητας και της κανονικότητας των εσόδων και των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο πραγματοποιείται σε σχέση με τις διατάξεις των Συνθηκών, του προϋπολογισμού, του παρόντος κανονισμού, των κανόνων εφαρμογής του καθώς και κάθε πράξης που εκδίδεται κατ' εφαρμογή των Συνθηκών.

2. Κατά την εκπλήρωση της αποστολής του, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να λαμβάνει γνώση, υπό τους όρους που καθορίζονται στο άρθρο 142, όλων των εγγράφων και πληροφοριών που αφορούν τη δημοσιονομική διαχείριση των υπηρεσιών ή οργανισμών ως προς τις πράξεις που χρηματοδοτούνται ή συγχρηματοδοτούνται από τις Κοινότητες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει την εξουσία να εξετάζει κάθε υπάλληλο ο οποίος υπέχει ευθύνη σε πράξη δαπανών ή εσόδων και να χρησιμοποιεί όλες τις δυνατότητες ελέγχου που αναγνωρίζονται στις εν λόγω υπηρεσίες ή οργανισμούς. Ο έλεγχος στα κράτη μέλη διενεργείται σε συνεργασία με τα εθνικά

6 — ΕΕ L 248, σ. 1.

όργανα ελέγχου ή, εάν αυτά δεν διαθέτουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά (ελεγκτικά) όργανα των κρατών μελών συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία τους.

[…]»

8. Το άρθρο 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002 έχει ως εξής:

«Η Επιτροπή, τα άλλα όργανα, οι οργανισμοί που διαχειρίζονται έσοδα ή δαπάνες εξ ονόματος των Κοινοτήτων καθώς και οι τελικοί δικαιούχοι πληρωμών εις βάρος του προϋπολογισμού παρέχουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο κάθε διευκόλυνση και κάθε πληροφορία την οποία αυτό θεωρεί αναγκαία για την εκτέλεση της αποστολής του. Θέτουν στη διάθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου όλα τα δικαιολογητικά που αφορούν τη σύναψη και την εκτέλεση συμβάσεων χρηματοδοτούμενων από τον κοινοτικό προϋπολογισμό και όλους τους λογαριασμούς μετρητών και υλικών, όλα τα λογιστικά ή δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συναφή διοικητικά έγγραφα, όλα τα έγγραφα σχετικά με τα έσοδα και τις δαπάνες των Κοινοτήτων, όλα τα βιβλία απογραφών, όλα τα οργανογράμματα των υπηρεσιών τα οποία το Ελεγκτικό Συνέδριο θεωρεί αναγκαία για την επαλήθευση της έκθεσης σχετικά με το αποτέλεσμα της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής εκτέλεσης, βάσει εγγράφων ή επιτόπου και, για τους ίδιους σκοπούς, όλα τα έγγραφα και δεδομένα τα οποία καταρτίζονται ή φυλάσσονται σε μαγνητικό μέσο.

Οι διάφορες υπηρεσίες και τα εσωτερικά σώματα ελέγχου των σχετικών εθνικών διοικήσεων παρέχουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο όλες τις διευκολύνσεις τις οποίες αυτό θεωρεί αναγκαίες για την εκπλήρωση της αποστολής του.

Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται επίσης στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν πληρωμές προερχόμενες από τον κοινοτικό προϋπολογισμό.»

3. Ο κανονισμός 1798/2003

9. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 [7], ορίζει τα εξής:

«Ο παρών κανονισμός καθορίζει τους όρους σύμφωνα με τους οποίους οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών οι οποίες είναι υπεύθυνες για την εφαρμογή της νομοθεσίας για

7 — ΕΕ L 264, σ. 1.

το ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών συνεργάζονται μεταξύ τους καθώς και με την Επιτροπή προκειμένου να εξασφαλίσουν την τήρηση της νομοθεσίας αυτής.

Για το σκοπό αυτό, [ο παρών κανονισμός] καθορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που επιτρέπουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν μεταξύ τους όλες τις πληροφορίες που τους επιτρέπουν την ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ.

Ο παρών κανονισμός καθορίζει, εξάλλου, τους κανόνες και τις διαδικασίες για την ανταλλαγή ορισμένων πληροφοριών με ηλεκτρονικά μέσα, ιδίως όσον αφορά το ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

[…]»

10. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, του κανονισμού 1798/2003, κάθε κράτος μέλος ορίζει μία μοναδική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, την οποία εξουσιοδοτεί να αναλάβει την κύρια ευθύνη για τις επαφές με τα λοιπά κράτη μέλη στον τομέα της διοικητικής συνεργασίας, και ενημερώνει σχετικά την Επιτροπή και τα άλλα κράτη μέλη.

11. Το άρθρο 5 του κανονισμού 1798/2003 ορίζει τα εξής:

«1. Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ανακοινώνει τις πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 1, συμπεριλαμβανομένων όσων αφορούν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιπτώσεις.

2. Χάριν της διαβίβασης των πληροφοριών που αναφέρει η παράγραφος 1, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση προβαίνει […] στις αναγκαίες διοικητικές έρευνες για να αποκτήσει τις πληροφορίες αυτές.

3. Η αίτηση την οποία αναφέρει η παράγραφος 1 μπορεί να περιλαμβάνει αιτιολογημένο αίτημα διεξαγωγής συγκεκριμένης διοικητικής έρευνας. Εάν το κράτος μέλος είναι της γνώμης ότι δεν απαιτείται διεξαγωγή διοικητικής έρευνας, ενημερώνει αμέσως την αιτούσα αρχή για τους λόγους που θεμελιώνουν την άποψη αυτή.

4. Για την απόκτηση των επιζητούμενων πληροφοριών ή τη διεξαγωγή της αιτηθείσας διοικητικής έρευνας, η αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση ή η διοικητική αρχή προς την οποία η τελευταία παρέπεμψε το θέμα ενεργεί όπως θα ενεργούσε και για ίδιο λογαριασμό ή κατ' αίτηση άλλης αρχής του δικού της κράτους μέλους.»

12. Το άρθρο 35, παράγραφος 1, του κανονισμού 1798/2003 προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη και η Επιτροπή εξετάζουν και αξιολογούν τη λειτουργία του συστήματος διοικητικής συνεργασίας που προβλέπεται στον παρόντα κανονισμό. Η Επιτροπή

συγκεντρώνει στοιχεία από την πείρα των κρατών μελών με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας αυτού του συστήματος.»

13. Το άρθρο 43, παράγραφος 1, του κανονισμού 1798/2003 έχει ως εξής:

«Για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού, τα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα για:

α) τη διασφάλιση καλού εσωτερικού συντονισμού μεταξύ των αρμόδιων αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 3,

β) την καθιέρωση άμεσης συνεργασίας μεταξύ των ειδικά εξουσιοδοτημένων για το συντονισμό αυτό αρχών,

γ) τη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπει ο παρών κανονισμός.»

III — Τα πραγματικά περιστατικά

14. Με έγγραφο της 26ης Ιουνίου 2006 το Ελεγκτικό Συνέδριο ανακοίνωσε στο Bundesrechnungshof (Ελεγκτικό Συνέδριο της Γερμανίας) ότι είχε την πρόθεση να διεξαγάγει επιτόπιο έλεγχο από τις 10 μέχρι τις 13 Οκτωβρίου 2006. Αντικείμενο του ελέγχου θα ήταν η συνεργασία των διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ, όπως ρυθμίζεται με τον κανονισμό 1798/2003 και τις σχετικές εκτελεστικές διατάξεις. Ο βασικός σκοπός του ελέγχου θα ήταν να εξακριβωθεί αφενός αν τα κράτη μέλη έχουν δημιουργήσει τις διοικητικές και οργανωτικές δομές που είναι αναγκαίες για τη διοικητική αυτή συνεργασία και αφετέρου ποια μορφή λαμβάνει στην πράξη η συνεργασία αυτή στην περίπτωση αίτησης για παροχή πληροφοριών κατά το άρθρο 5 του κανονισμού 1798/2003. Ο έλεγχος θα αφορούσε κυρίως τις υπηρεσίες της κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 2, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού. Ο έλεγχος θα μπορούσε πάντως να επεκταθεί και σε άλλες υπηρεσίες που εμπλέκονται στη διοικητική συνεργασία.

15. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, με αφετηρία το έγγραφο αυτό, ανακοίνωσε στο Bundesrechnungshof, με έγγραφο της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με τον έλεγχο αυτό και, μεταξύ άλλων, προανάγγειλε την αποστολή στη γερμανική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης μιας ομάδας για διενέργεια ελέγχου από τις 10 μέχρι τις 13 Οκτωβρίου 2006. Στο τελευταίο αυτό έγγραφο είχε επισυναφθεί το πρόγραμμα της αποστολής, με την παράκληση να διαβιβαστεί στην κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης.

16. Με το πρόγραμμα αποστολής αυτό, καλούνταν η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης να υποβάλει τα στοιχεία σχετικά με τις αιτήσεις για παροχή πληροφοριών, υπό την έννοια του άρθρου 5 του κανονισμού 1798/2003, τις οποίες είχε παραλάβει ή είχε υποβάλει κατά το διάστημα 2004-2005. Στο

πρόγραμμα αποστολής περιεχόταν επίσης μια επισκόπηση των διαφόρων θεμάτων που επρόκειτο να εξεταστούν κατά τον επιτόπιο έλεγχο. Μεταξύ των θεμάτων αυτών καταλέγονταν ιδίως: 1) η οργάνωση, ο εξοπλισμός και ο τρόπος λειτουργίας της κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης, 2) η ανταλλαγή πληροφοριών χωρίς προηγούμενη αίτηση, κατά την έννοια του κεφαλαίου IV του κανονισμού 1798/2003, 3) η αποθήκευση και η ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ VIES), 4) νομικά προβλήματα που εμποδίζουν τη διοικητική συνεργασία, 5) άλλα μέτρα για τη βελτίωση της διοικητικής συνεργασίας και για την αποφυγή καταχρήσεων και 6) δειγματοληπτικοί έλεγχοι των αιτήσεων για παροχή πληροφοριών που είχε παραλάβει ή είχε υποβάλει η εν λόγω υπηρεσία.

17. Με έγγραφο της 18ης Σεπτεμβρίου 2006 το Bundesrechnungshof επιβεβαίωσε την πρόθεσή του να μετάσχει στον έλεγχο που θα διεξήγε το Ελεγκτικό Συνέδριο και συναφώς ανακοίνωσε ότι προβλεπόταν μια προκαταρκτική συνάντηση στα γραφεία του στις 9 Οκτωβρίου 2006.

18. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, επειδή η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, την οποία αφορούσε ο έλεγχος, δεν φαινόταν διατεθειμένη να συνεργαστεί μαζί του, απευθύνθηκε εκ νέου, με έγγραφο της 5ης Οκτωβρίου 2006, στο Bundesrechnungshof. Με το έγγραφο αυτό το Ελεγκτικό Συνέδριο γνωστοποίησε στο Bundesrechnungshof ότι η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης ούτε είχε επιβεβαιώσει την επίσκεψη για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου ούτε είχε αποστείλει τα έγγραφα που της είχαν ζητηθεί και ήσαν αναγκαία για τη νομότυπη προετοιμασία του ελέγχου. Για τον λόγο αυτό το Ελεγκτικό Συνέδριο γνωστοποίησε ότι είχε την πρόθεση να μεταθέσει χρονικά την αποστολή ελέγχου για το διάστημα από 14 μέχρι 17 Νοεμβρίου 2006. Συγχρόνως ζήτησε από το Bundesrechnungshof να παρέμβει, ώστε η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης να συνεργαστεί για τη νομότυπη διεξαγωγή του ελέγχου.

19. Με έγγραφο της 9ης Νοεμβρίου 2006 το Ελεγκτικό Συνέδριο παραπονέθηκε στον Bundesminister der Finanzen (ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών της Γερμανίας) ότι η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, την οποία αφορούσε ο έλεγχος, ούτε είχε επιβεβαιώσει ότι ο έλεγχος μπορούσε να διεξαχθεί κατά το διάστημα από 14 μέχρι 17 Νοεμβρίου 2006 ούτε είχε αποστείλει τα αναγκαία στοιχεία. Το Ελεγκτικό Συνέδριο γνωστοποίησε ότι ανέβαλλε για άλλη μία φορά τον έλεγχο, και συγκεκριμένα για το διάστημα από 4 μέχρι 7 Δεκεμβρίου 2006. Συγχρόνως εξήγησε και πάλι τον σκοπό του ελέγχου και κατέστησε συναφώς σαφές ότι προβλεπόταν, μεταξύ άλλων, ο δειγματοληπτικός έλεγχος των αιτήσεων για παροχή πληροφοριών που η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης είτε είχε υποβάλει το 2005 είτε είχε παραλάβει κατά το ίδιο έτος από άλλα κράτη μέλη. Ο έλεγχος δεν επρόκειτο να καλύψει το ουσιαστικό περιεχόμενο των σχετικών πράξεων, π.χ. τον προσδιορισμό του φόρου, ακόμη και αν το περιεχόμενο αυτό προέκυπτε από τα έγγραφα που θα ελέγχονταν. Αντικείμενο του ελέγχου ήταν δηλαδή η αποτελεσματικότητα της συνεργασίας των διοικητικών αρχών. Το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών γνωστοποίησε, με την απάντηση που απέστειλε στις 4 Δεκεμβρίου 2006, ότι δεν είναι δυνατή η διεξαγωγή ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο λόγω έλλειψης νομικής βάσης.

20. Με έγγραφο της 13ης Δεκεμβρίου 2006 το Ελεγκτικό Συνέδριο απευθύνθηκε και πάλι στο Bundesrechnungshof και του ζήτησε να απαντήσει σε ορισμένα ερωτήματα, τα οποία αφορούσαν συγκεκριμένες αιτήσεις παροχής πληροφοριών που είχαν υποβληθεί, σύμφωνα με το άρθρο 5 του κανονισμού 1798/2003,

από ή προς την κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης της Γερμανίας και τις κεντρικές υπηρεσίες διασύνδεσης άλλων κρατών μελών. Το Bundesrechnungshof απέρριψε το αίτημα αυτό στις 6 Μαρτίου 2007, με το αιτιολογικό ότι το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών είχε ήδη εκφράσει αντιρρήσεις σχετικά με τον έλεγχο που το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε προαναγγείλει ότι ήθελε να διενεργήσει. Το Bundesrechnungshof εξέθεσε ότι, για λόγους ουδετερότητας, δεν μπορούσε επομένως να διαβιβάσει τα σχετικά στοιχεία.

IV — Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

21. Με έγγραφο της 4ης Μαΐου 2007 το Ελεγκτικό Συνέδριο απευθύνθηκε και πάλι στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών και του γνωστοποίησε ορισμένο αριθμό διαπιστώσεων που είχαν προκύψει από ελέγχους που είχαν πραγματοποιηθεί σε άλλα κράτη μέλη. Το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών απάντησε συναφώς με έγγραφο της 29ης Ιουνίου 2007. Από το έγγραφο αυτό δεν συναγόταν πάντως καμία ένδειξη ότι υπήρχε αλλαγή της αρνητικής στάσης σχετικά την πραγματοποίηση της αποστολής ελέγχου στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

22. Το Ελεγκτικό Συνέδριο δημοσιοποίησε τα πορίσματα του ελέγχου του στην Ειδική έκθεση αριθ. 8/2007 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας [8] (στο εξής: ειδική έκθεση 8/2007). Οι παρατηρήσεις σχετικά με τη Γερμανία στην εν λόγω έκθεση βασίστηκαν σε διαπιστώσεις από αποστολές ελέγχου σε άλλα κράτη μέλη, σε πληροφορίες που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια αποστολών ελέγχου στην Επιτροπή, καθώς και σε δημοσιευμένες εκθέσεις [9].

23. Με έγγραφο όχλησης της 23ης Σεπτεμβρίου 2008, η Επιτροπή ενημέρωσε την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ότι, λόγω της συνεχούς άρνησής της να συνεργαστεί με το Ελεγκτικό Συνέδριο, είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπείχε από το άρθρο 248, παράγραφοι 1, 2 και 3, ΕΚ, από τα άρθρα 140, παράγραφος 2, και 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002 και από το άρθρο 10 ΕΚ. Η παράβαση οφείλεται στο γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο εμποδίστηκε να επιτελέσει το έργο του, να ελέγξει δηλαδή τα έσοδα της Ένωσης. Επιπλέον, ο επίμαχος έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποσκοπούσε στον έλεγχο των δαπανών της Ένωσης σε συνδυασμό με την εφαρμογή του κανονισμού 1798/2003, ενώ θα γινόταν ιδιαίτερα αξιολόγηση της βάσης δεδομένων VIES και της αποτελεσματικότητάς της.

24. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, με την απάντηση που απέστειλε στις 23 Δεκεμβρίου 2008, απέρριψε όλες

8 — ΕΕ 2008, C 20, σ. 1.

9 — Ειδική έκθεση 8/2007, σημείο 14.

τις αιτιάσεις που είχαν διατυπωθεί κατ' αυτής. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το κρίσιμο στοιχείο είναι ότι ο έλεγχος που είχε προγραμματίσει το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν καλύπτεται από το άρθρο 248 ΕΚ, διότι ο έλεγχος αυτός δεν αφορούσε ούτε τα έσοδα ούτε τα έξοδα της Ένωσης. Η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλέστηκε επίσης την αρχή της επικουρικότητας.

25. Με έγγραφο της 23ης Μαρτίου 2009 η Επιτροπή απέστειλε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αιτιολογημένη γνώμη σύμφωνα με το άρθρο 226 ΕΚ. Με τη γνώμη αυτή η Επιτροπή ενέμεινε στην άποψή της ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει την εξουσία να ελέγχει τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ. Επιπλέον, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει επίσης την εξουσία να αξιολογεί τις δαπάνες που πραγματοποιεί η Ένωση σχετικά με τη βάση VIES, διότι αυτό το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον ΦΠΑ χρηματοδοτείται από τον προϋπολογισμό της Ένωσης.

26. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, με την απάντηση που απέστειλε στην αιτιολογημένη γνώμη στις 22 Μαΐου 2009, ενέμεινε στην άποψή της ότι ο επίμαχος έλεγχος δεν καλύπτεται από το άρθρο 248 ΕΚ, καθόσον αποσκοπεί στον έλεγχο των εσόδων από τον ΦΠΑ. Αν ο εν λόγω έλεγχος είχε προγραμματιστεί για την εξέταση των εξόδων της Ένωσης σχετικά με τη βάση δεδομένων VIES, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα είχε αναγνωρίσει ρητά ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει την εξουσία να ελέγξει τις σχετικές δαπάνες της Ένωσης. Το αρχικό αίτημα ελέγχου όμως δεν αφορούσε τις δαπάνες αυτές.

V — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

27. Επειδή η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν συμμορφώθηκε, κατά την άποψη της Επιτροπής, με την αιτιολογημένη γνώμη, η Επιτροπή άσκησε στις 17 Δεκεμβρίου 2009 προσφυγή κατά το άρθρο 258 ΣΛΕΕ.

28. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αρνούμενη να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διενεργήσει ελέγχους στη Γερμανία σχετικά με τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ, η οποία ρυθμίζεται στον κανονισμό 1798/2003 και στις σχετικές εκτελεστικές διατάξεις, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 248, παράγραφοι 1, 2 και 3, ΕΚ, τα άρθρα 140, παράγραφος 2, και 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002 και το άρθρο 10 ΕΚ,

— να καταδικάσει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.

29. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή και να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

30. Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 7ης Μαΐου 2010, επιτράπηκε στο Ελεγκτικό Συνέδριο και στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο να παρέμβουν υπέρ της Επιτροπής. Το Ελεγκτικό Συνέδριο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ζητούν να γίνει δεκτή η προσφυγή της Επιτροπής.

31. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 15ης Μαρτίου 2011 ανέπτυξαν προφορικά τις απόψεις τους οι εκπρόσωποι της Επιτροπής, της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

VI — Κύριοι ισχυρισμοί των διαδίκων

32. Κατά την άποψη της Επιτροπής, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η άρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διενεργήσει τον έλεγχο σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα την παράβαση του άρθρου 248, παράγραφοι 1, 2 και 3, ΕΚ, των άρθρων 140, παράγραφος 2, και 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002 και του άρθρου 10 ΕΚ. Αντίθετα, η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η αρνητική στάση της είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης.

33. Η *Επιτροπή*, το *Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο* και το *Ελεγκτικό Συνέδριο* τάσσονται υπέρ μιας ευρείας ερμηνείας των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των αντίστοιχων υποχρεώσεων συνεργασίας που υπέχουν τα κράτη μέλη. Συναφώς τονίζουν ότι το έργο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο καλείται να εκτιμά την είσπραξη και τη χρησιμοποίηση των πόρων της Ένωσης και να ελέγχει την ορθή βεβαίωση και καταχώριση των χρηματοοικονομικών πράξεων και τη νόμιμη και νομότυπη εκτέλεση και διαχείρισή τους, είναι κατοχυρωμένο από το πρωτογενές δίκαιο. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής, συμβάλλει στη βελτίωση της διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών της Ένωσης και συνεπώς στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων των πολιτών της Ένωσης. Με αυτά τα δεδομένα επιβάλλεται, προκειμένου επίσης να διασφαλίζεται η πρακτική αποτελεσματικότητα των σχετικών διατάξεων, η ευρεία ερμηνεία των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επιπλέον, από τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης προκύπτει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν, σε περίπτωση διενέργειας ελέγχων στο έδαφός τους, να παρέχουν κάθε διευκόλυνση στο Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την άσκηση της ελεγκτικής δραστηριότητάς του.

34. Κατά τους ανωτέρω διαδίκους, τα κράτη μέλη έχουν συνεπώς την υποχρέωση να επιτρέπουν όλους τους ελέγχους του Ελεγκτικού Συνεδρίου που αφορούν την είσπραξη και χρησιμοποίηση των οικονομικών πόρων της Ένωσης και να παρέχουν συναφώς κάθε διευκόλυνση στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Τούτο ακριβώς αρνήθηκαν εν προκειμένω οι γερμανικές αρχές στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Μολονότι ο ίδιος ο κανονισμός 1798/2003 δεν ρυθμίζει την είσπραξη των εσόδων της Ένωσης, είναι σαφές πάντως ότι έχει άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης. Ο κανονισμός αυτός εξυπηρετεί την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής σε σχέση με τον ΦΠΑ και συνεπώς συντελεί ώστε τα κράτη μέλη να έχουν επαρκή έσοδα από τον ΦΠΑ

και η Ένωση να έχει στη διάθεσή της τους ιδίους πόρους από ΦΠΑ τους οποίους δικαιούται, αφού, σε τελική ανάλυση, τα έσοδα των κρατών μελών από τον ΦΠΑ αποτελούν τη βάση υπολογισμού για τη βεβαίωση των ιδίων πόρων ΦΠΑ της Ένωσης. Επομένως, ο έλεγχος του αν τα κράτη μέλη έχουν δημιουργήσει ένα αποτελεσματικό σύστημα συνεργασίας και διοικητικής συνδρομής στον τομέα του ΦΠΑ εντάσσεται στον έλεγχο των ιδίων πόρων από ΦΠΑ. Επιπλέον, δεν επιτρέπεται να μη ληφθεί υπόψη ότι τα άλλα κράτη μέλη θα έπρεπε να καλύψουν με υψηλότερες εισφορές ιδίων πόρων που βασίζονται στο ΑΕΕ τα ποσά που θα έλειπαν ενδεχομένως στο επίπεδο των ιδίων πόρων από ΦΠΑ.

35. Το *Ελεγκτικό Συνέδριο* και το *Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο* τονίζουν στο σημείο αυτό ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ των ελέγχων που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο και των πιθανών ελέγχων της Επιτροπής. Ο σκοπός των ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν συνίσταται στην εξέταση της εφαρμογής του κανονισμού 1798/2003 από τα κράτη μέλη, ενόψει ενδεχομένως της επιβολής κυρώσεων για παράβαση των σχετικών υποχρεώσεων, αλλά στην εξέταση του αν το σύστημα διοικητικής συνεργασίας λειτουργεί απρόσκοπτα στην πράξη, ώστε να προταθούν οι αναγκαίες ενδεχομένως βελτιώσεις. Στο σημείο αυτό το *Ελεγκτικό Συνέδριο* τονίζει ότι η στενή ερμηνεία των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υπέρ της οποίας τάσσεται η Γερμανική Κυβέρνηση, θα είχε ως αποτέλεσμα να μπορεί το Ελεγκτικό Συνέδριο να διεξάγει μόνο πολύ περιορισμένους λογιστικούς ελέγχους στον τομέα των ιδίων πόρων, πράγμα που δεν θα του έδινε τη δυνατότητα να διεξάγει ελέγχους απόδοσης («performance audits»). Οι έλεγχοι αυτοί όμως είναι απαραίτητοι για την εκπλήρωση από το Ελεγκτικό Συνέδριο της υποχρέωσης που υπέχει σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 248 ΕΚ.

36. Η *Επιτροπή* θεωρεί ότι υπέρ της ορθότητας της άποψής της συνηγορούν άλλωστε το άρθρο 43, παράγραφος 1, του κανονισμού 1798/2003, το άρθρο 8, παράγραφος 2, της απόφασης 2000/597 και το άρθρο 140, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει, κατά την Επιτροπή πάντα, ότι τα ίδια τα κράτη μέλη έχουν ερμηνεύσει τις αρμοδιότητες που έχει το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά το άρθρο 248 ΕΚ τόσο ευρέως, ώστε να καλύπτουν τον έλεγχο της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ που διενεργείται κατά τις διατάξεις του κανονισμού 1798/2003.

37. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* τάσσεται, αντίθετα, υπέρ στενότερης ερμηνείας των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Κατά την κυβέρνηση αυτή, το έργο του Ελεγκτικού Συνεδρίου περιορίζεται σαφώς στον έλεγχο των πράξεων που έχουν άμεση σχέση με τα έσοδα και τα έξοδα της Ένωσης.

38. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβέρνησης, ο κανονισμός 1798/2003 δεν αφορά τα έσοδα της Ένωσης. Τα έσοδα που πραγματοποιούν τα κράτη μέλη από τον ΦΠΑ και τα οποία διασφαλίζει ο κανονισμός 1798/2003 δεν αποτελούν έσοδα της Ένωσης, αλλά αντιπροσωπεύουν απλώς ένα σταθερό μέγεθος που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό των ιδίων πόρων ΦΠΑ της Ένωσης. Οι διατάξεις που έχουν εφαρμογή στον υπολογισμό αυτό δεν προβλέπουν κανένα τρόπο διόρθωσης, χάρη στον οποίο θα μπορούσαν να συνυπολογίζονται τα πρόσθετα έσοδα από ΦΠΑ που θα μπορούσε να έχει πραγματοποιήσει το κράτος μέλος, αν π.χ. το σύστημα διακρατικής συνδρομής λειτουργούσε περισσότερο απρόσκοπτα.

39. Στο σημείο αυτό η Γερμανική Κυβέρνηση προβαίνει επίσης σε σύγκριση με τους ιδίους πόρους που συναρτώνται προς το ΑΕΕ και τονίζει ιδίως ότι ο υπολογισμός των ιδίων πόρων που συναρτώνται προς το ΑΕΕ βασίζεται, σε τελική ανάλυση, στο ΑΕΕ κάθε κράτους μέλους. Αν η διαμόρφωση της βάσης υπολογισμού των ιδίων πόρων υπέκειτο στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το Ελεγκτικό Συνέδριο θα είχε την εξουσία, στο πλαίσιο του ελέγχου των ιδίων πόρων που συναρτώνται προς το ΑΕΕ, να ελέγχει όλη την οικονομική πολιτική κάθε κράτους μέλους, αφού από την πολιτική αυτή εξαρτάται σε ορισμένο βαθμό το ΑΕΕ κάθε κράτους μέλους.

40. Από τα παραπάνω η Γερμανική Κυβέρνηση συνάγει το συμπέρασμα ότι οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου καλύπτουν μόνο τη βεβαίωση και τον υπολογισμό των πραγματικών καθαρών εσόδων ΦΠΑ και τις μαθηματικές πράξεις που πραγματοποιούν τα κράτη μέλη βάσει των εσόδων αυτών για να προσδιορίσουν τη βάση υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ. Αντίθετα, οι συγκεκριμένες διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης και οι σχετικές διοικητικές διαδικασίες, δηλαδή οι κατά κυριολεξία φορολογικές διαδικασίες που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη, δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, διότι δεν αποτελούν αντικείμενο της βεβαίωσης και του υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ. Ούτε από το άρθρο 8, παράγραφος 2, της απόφασης 2000/597 μπορεί άλλωστε να συναχθεί αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου για τον έλεγχο της εφαρμογής του κανονισμού 1798/2003 στα κράτη μέλη.

41. Οι διάδικοι διαφωνούν επίσης επί του ζητήματος αν ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο της συνεργασίας των διοικητικών υπηρεσιών των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ αντιβαίνει στην αρχή της επικουρικότητας.

42. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* δίδει καταφατική απάντηση στο παραπάνω ερώτημα. Ο έλεγχος της είσπραξης του ΦΠΑ πραγματοποιείται καταρχήν από τα εθνικά Ελεγκτικά Συνέδρια. Η Επιτροπή, αν είναι της γνώμης ότι ο έλεγχος των διασυνοριακών πτυχών

μπορεί να γίνεται μόνο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, δεν λαμβάνει υπόψη ότι το ίδιο το άρθρο 35 του κανονισμού 1798/2003 προβλέπει ότι ο κανονισμός αυτός εξετάζεται και αξιολογείται από την Επιτροπή σε συνεργασία με τα κράτη μέλη. Με άλλα λόγια, ο νομοθέτης της Ένωσης έχει ήδη λάβει μέτρα για την αντιμετώπιση του γεγονότος ότι το πεδίο αρμοδιοτήτων των εθνικών Ελεγκτικών Συνεδρίων είναι περιορισμένο. Συνεπώς δεν χρειάζεται συναφώς κανείς έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

43. Στο σημείο αυτό η Γερμανική Κυβέρνηση τονίζει επίσης ότι η οργάνωση της δομής των φορολογικών διοικητικών υπηρεσιών, οι φορολογικοί έλεγχοι και η είσπραξη των φόρων αποτελούν αρμοδιότητες των κρατών μελών. Αυτή η κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ Ένωσης και κρατών μελών στο επίπεδο του διοικητικού δικαίου δεν μπορεί να διαχωριστεί από το ζήτημα ποιες ελεγκτικές αρχές επιτρέπεται να ελέγχουν τις σχετικές διοικητικές δραστηριότητες. Η οριοθέτηση των ελεγκτικών εξουσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου πρέπει συνεπώς να αντιστοιχεί με την οριοθέτηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων. Επομένως, δεν επιτρέπεται ο έλεγχος των διοικητικών ενεργειών που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αν η Συνθήκη δεν προβλέπει ρητά καμία νομική βάση.

44. Κατά την άποψη της *Επιτροπής,* του *Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου* και του *Ελεγκτικού Συνεδρίου,* το επιχείρημα που αφορά την αρχή της επικουρικότητας δεν είναι πειστικό. Αντίθετα, ο διασυνοριακός χαρακτήρας της διοικητικής συνεργασίας που προβλέπεται στον κανονισμό 1798/2003 συνηγορεί υπέρ της ύπαρξης ελεγκτικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η *Επιτροπή* τονίζει επιπλέον τον αυτοτελή χαρακτήρα των ελέγχων που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Επομένως, η τυχόν ελεγκτική αρμοδιότητα της Επιτροπής ή των εθνικών Ελεγκτικών Συνεδρίων δεν αποκλείει αυτόματα την ύπαρξη ελεγκτικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

45. Η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ακόμη, με το υπόμνημα απάντησης, ότι η εφαρμογή του κανονισμού 1798/2003 συνεπάγεται επίσης έξοδα για την Ένωση, διότι τη δημιουργία και τη λειτουργία των προβλεπόμενων από τον κανονισμό συστημάτων πληροφοριών (συγ)χρηματοδοτεί ο προϋπολογισμός της Ένωσης. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος της εφαρμογής του κανονισμού 1798/2003 εμπίπτει επίσης στον έλεγχο της νομιμότητας και της κανονικότητας των εξόδων της Ένωσης.

46. Η *Γερμανική Κυβέρνηση* θεωρεί τον ισχυρισμό αυτό απαράδεκτο για δύο συγχρόνως λόγους. Πρώτον, δεν προβλήθηκε με το δικόγραφο της προσφυγής, οπότε πρέπει, κατά το άρθρο 42, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, να απορριφθεί ως εκπροθέσμως προβληθείς και συνεπώς ως απαράδεκτος. Δεύτερον, αυτός ο έλεγχος δαπανών δεν αποτελούσε αντικείμενο του ελέγχου τον οποίο αφορούσε το αίτημα του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

VII — Νομική ανάλυση

Α — *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

47. Η εκτίμηση της νομιμότητας, από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, της άρνησης της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να προβεί σε έλεγχο της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ εξαρτάται, σε τελική ανάλυση, από την απάντηση που θα δοθεί στο ερώτημα αν το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε την εξουσία να διενεργήσει τον έλεγχο αυτό ή όχι. Αν το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν είχε την εξουσία να τον διενεργήσει, τότε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορούσε να προβάλει άρνηση συνεργασίας με το Ελεγκτικό Συνέδριο, χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αιτιολογήσει την άρνησή της. Αντίθετα, αν το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε, όπως ισχυρίζονται η Επιτροπή, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Ελεγκτικό Συνέδριο, την εξουσία να διενεργήσει τον έλεγχο αυτό, η άρνηση της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως παράβαση των υποχρεώσεων συνεργασίας που υπέχει από το δίκαιο της Ένωσης.

48. Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, ΕΚ το Ελεγκτικό Συνέδριο καταλέγεται στα θεσμικά όργανα της Ένωσης και ενεργεί εντός των ορίων των αρμοδιοτήτων που του ανατίθενται από την εν λόγω Συνθήκη. Ο προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων αυτών με διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου γίνεται στο άρθρο 248 ΕΚ, κατά την παράγραφο 1 του οποίου το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και των εξόδων της Ένωσης, καθώς επίσης και τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και των εξόδων κάθε οργανισμού που ιδρύει η Ένωση, εφόσον η ιδρυτική πράξη του δεν αποκλείει τον έλεγχο αυτό.

49. Συνεπώς, οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορούν καταρχήν τα έσοδα και τα έξοδα της Ένωσης[10]. Με βάση το δεδομένο αυτό, ανακύπτει στην παρούσα υπόθεση καταρχάς το ερώτημα αν ο έλεγχος της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα του ΦΠΑ αφορά όντως τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης ή όχι. Αν ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη το γεγονός ότι η μέχρι σήμερα νομολογία του Δικαστηρίου παρέχει ελάχιστες ενδείξεις σχετικά με την έκταση των ελεγκτικών εξουσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου, φρονώ ότι για την απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει καταρχάς να περιγραφεί σε γενικές γραμμές η βασική δομή του συστήματος των εσόδων της Ένωσης, όπως είχε διαμορφωθεί με την –εφαρμοστέα ratione temporis– απόφαση 2000/597. Στη συνέχεια θα ασχοληθώ με το ζήτημα κατά πόσον και υπό ποιες προϋποθέσεις ο έλεγχος τον οποίο δεν επέτρεψε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας

10 — Βλ. επ' αυτού Ekelmans, M., «Cour des comptes», στο: *Rép. communautaire Dalloz* (ενημέρωση 08/2008), σημείο 47.

μπορεί να θεωρηθεί ως έλεγχος των εσόδων ή εξόδων της Ένωσης, τον οποίο η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας θα έπρεπε να έχει διευκολύνει.

Β — *Το σύστημα των ιδίων πόρων κατά την απόφαση 2000/597*

50. Κατά το άρθρο 269, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, ο προϋπολογισμός της Ένωσης χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου από ίδιους πόρους, με την επιφύλαξη των άλλων εσόδων. Κατά το δεύτερο εδάφιο του άρθρου αυτού, το Συμβούλιο, κατόπιν πρότασης της Επιτροπής και διαβούλευσης με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, θεσπίζει ομόφωνα τις διατάξεις σχετικά με το σύστημα των ιδίων πόρων της Ένωσης.

51. Για τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο το σύστημα των ιδίων πόρων είχε καθοριστεί με την απόφαση 2000/597. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της εν λόγω απόφασης κάνει διάκριση μεταξύ των εσόδων από εισφορές και τέλη στον γεωργικό τομέα (στοιχείο α΄), των εσόδων από εισαγωγικούς δασμούς (στοιχείο β΄), των ιδίων πόρων από τον ΦΠΑ (στοιχείο γ΄) και των ιδίων πόρων που βασίζονται στο ΑΕΕ [11] (στοιχείο δ΄).

52. Οι εισφορές και τα τέλη στον γεωργικό τομέα και οι εισαγωγικοί δασμοί τους οποίους δικαιούται η Ένωση –δηλαδή οι λεγόμενοι «παραδοσιακοί ίδιοι πόροι»– εισπράττονται, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, της απόφασης 2000/597, από τα κράτη μέλη σύμφωνα με τις εθνικές νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 3, της εν λόγω απόφασης, τα κράτη μέλη παρακρατούν, ως έξοδα είσπραξης, το 25 % των ποσών που οφείλουν να αποδώσουν στην Ένωση.

53. Οι ίδιοι πόροι της Ένωσης από ΦΠΑ βεβαιώνονται, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, της απόφασης 2000/597, με βάση ορισμένους περίπλοκους υπολογισμούς. Καταρχάς προσδιορίζεται για κάθε κράτος μέλος, ανάλογα με τα πραγματικά έσοδα από τον ΦΠΑ, η εναρμονισμένη βάση υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ. Οι λεπτομερείς κανόνες για τον προσδιορισμό της βάσης υπολογισμού αυτής περιέχονται στον κανονισμό (ΕΟΚ, Ευρατόμ) 1553/89

11 — Μολονότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της απόφασης 2000/597 δεν κάνει λόγο για ακαθάριστο εθνικό εισόδημα (ΑΕΕ), αλλά για ακαθάριστο εθνικό προϊόν (ΑΕΠ) των κρατών μελών, στην παράγραφο 7 του άρθρου αυτού διευκρινίζεται ότι, για την εφαρμογή της απόφασης, ως «ΑΕΠ» θεωρείται το ετήσιο «ΑΕΕ» σε αγοραίες τιμές, όπως καθορίζεται από την Επιτροπή κατ' εφαρμογή του ΕΣΟΛ 95, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) 2223/96. Με την τέταρτη αιτιολογική σκέψη παρέχεται για την ορολογική αυτή μεταβολή η εξήγηση ότι επιδιώκεται η χρησιμοποίηση των πλέον πρόσφατων στατιστικών εννοιών.

του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989, για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο επί της προστιθέμενης αξίας [12]. Στη συνέχεια η προσδιορισθείσα βάση υπολογισμού του οικείου κράτους μέλους περιορίζεται στο 50 %, κατ' ανώτατο όριο, του ΑΕΕ του κράτους αυτού, όπως έχει οριστεί κατά το άρθρο 2, παράγραφος 7, της απόφασης 2000/597 (ανώτατο όριο της βάσης ΦΠΑ) [13]. Σε αυτή τη βάση υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ εφαρμόζεται κατόπιν ένας ενιαίος για όλα τα κράτη μέλη συντελεστής [14]. Από τους υπολογισμούς αυτούς προκύπτουν τα ποσά που οφείλει κάθε κράτος μέλος στην Ένωση ως ιδίους πόρους από ΦΠΑ και τα οποία τίθενται από τα κράτη μέλη στη διάθεση της Επιτροπής, σύμφωνα με την υποχρέωση που τους επιβάλλει το άρθρο 8, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της απόφασης 2000/597 της Επιτροπής.

54. Οι ίδιοι πόροι από το ΑΕΕ προκύπτουν, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της απόφασης 2000/597, από την εφαρμογή ενός συντελεστή, ο οποίος καθορίζεται στο πλαίσιο της διαδικασίας του προϋπολογισμού βάσει όλων των άλλων εσόδων, στο άθροισμα των ΑΕΕ όλων των κρατών μελών. Αυτοί οι ίδιοι πόροι αποσκοπούν στην ισοσκέλιση του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μπορούν συνεπώς να θεωρηθούν ως ένα είδος ακρογωνιαίου λίθου [15], ο οποίος είναι αναγκαίος στο σύστημα των ιδίων πόρων, διότι δεν επιτρέπεται καταρχήν ο δανεισμός της Ένωσης [16]. Αυτό σημαίνει ότι, σε περίπτωση διαρθρωτικής μείωσης των εσόδων στις άλλες τρεις κατηγορίες ιδίων πόρων, το έλλειμμα πρέπει να καλύπτεται καταρχήν από αύξηση των εσόδων από ιδίους πόρους που βασίζονται στο ΑΕΕ. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της απόφασης 2000/597, τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να θέτουν στη διάθεση της Επιτροπής τους ίδιους πόρους που υπολογίζονται σε συνάρτηση με το ΑΕΕ.

55. Μια σημαντική διαφορά μεταξύ των παραδοσιακών ιδίων πόρων αφενός και των ιδίων πόρων από τον ΦΠΑ και από το ΑΕΕ αφετέρου έγκειται στο ότι οι παραδοσιακοί ίδιοι πόροι, τους οποίους τα κράτη μέλη οφείλουν να εμβάζουν στην Επιτροπή, ισούνται καταρχήν με τις γεωργικές εισφορές και τους δασμούς που εισπράττουν τα κράτη μέλη –κατόπιν της προβλεπόμενης κατ' αποκοπή μείωσης–, ενώ δεν υπάρχει καμία τέτοια άμεση σχέση μεταξύ των ιδίων πόρων από ΦΠΑ και των εθνικών εσόδων από ΦΠΑ ή

12 — (ΕΕ L 155, σ. 9). Σε γενικές γραμμές, ο υπολογισμός αυτός πραγματοποιείται, κατά τον κανονισμό 1553/89, ως εξής: Καταρχάς τα έσοδα των κρατών μελών από τον ΦΠΑ διορθώνονται σε συνάρτηση με τις επιτρεπόμενες αποκλίσεις των εθνικών διατάξεων από τις διατάξεις του ομοιόμορφου καθεστώτος (άρθρο 2, παράγραφος 3, και άρθρο 5). Στη συνέχεια τα διορθωμένα έσοδα από τον ΦΠΑ διαιρούνται με τον εθνικό συντελεστή ΦΠΑ. Αν σε ένα κράτος μέλος εφαρμόζονται περισσότεροι από ένας συντελεστές ΦΠΑ, πρέπει να υπολογιστεί ο σταθμισμένος μέσος συντελεστής (άρθρα 3, 4 και 5). Η βάση υπολογισμού που προσδιορίζεται βάσει του πηλίκου των διορθωμένων εσόδων δια του σταθμισμένου μέσου συντελεστή διορθώνεται στη συνέχεια κατά τα ποσά που αφορούν τις επιτρεπόμενες αποκλίσεις από την έκτη οδηγία ΦΠΑ (άρθρα 2 και 6). Βλ.: Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Μόναχο 2002, σ. 154.

13 — Σκοπός αυτού του ανώτατου ορίου είναι η δικαιότερη κατανομή των δημοσιονομικών βαρών μεταξύ των κρατών μελών: βλ. Hidien, J., «Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU», EuR 1997, σ. 95, 103.

14 — Ο τρόπος υπολογισμού του συντελεστή αυτού περιγράφεται στο άρθρο 2, παράγραφος 4, της απόφασης 2000/597.

15 — Βλ. επ' αυτού Wilms, G., «Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon – neue Perspektiven für die Europäische Union?», EuR 2007, σ. 707, 710.

16 — Η αρχή αυτή διατυπώνεται στο άρθρο 268, παράγραφος 3, ΕΚ, κατά το οποίο ο προϋπολογισμός πρέπει να είναι ισοσκελισμένος ως προς τα έσοδα και τα έξοδα.

μεταξύ των ιδίων πόρων από το ΑΕΕ και του εθνικού ΑΕΕ.

56. Με βάση τα δεδομένα αυτά, το άρθρο 8, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της απόφασης 2000/597 περιέχει ρητή ρύθμιση για την είσπραξη των παραδοσιακών ιδίων πόρων. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, οι ίδιοι πόροι αυτοί εισπράττονται από τα κράτη μέλη σύμφωνα με τις εθνικές νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις, οι οποίες προσαρμόζονται, ενδεχομένως, στις απαιτήσεις της ρύθμισης της Ένωσης. Οι σημαντικότερες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης για την είσπραξη των παραδοσιακών ιδίων πόρων περιλαμβάνονται στον κανονισμό (ΕΚ, Ευρατόμ) 1150/2000 του Συμβουλίου, της 22ας Μαΐου 2000, για την εφαρμογή της απόφασης 2000/597/ΕΚ, Ευρατόμ για το σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων [17], το άρθρο 17 του οποίου ρυθμίζει ορισμένες πτυχές της υποχρέωσης των κρατών μελών να εισπράττουν και να αποδίδουν τους ιδίους αυτούς πόρους [18]. Επιπλέον, κατά το άρθρο 18 του κανονισμού αυτού, η Επιτροπή όχι μόνο μπορεί να ζητεί τη διεξαγωγή συμπληρωματικών ελέγχων από τα κράτη μέλη, αλλά έχει επιπλέον το δικαίωμα να μετέχει ενεργώς στους ελέγχους αυτούς.

57. Όσον αφορά την είσπραξη του εθνικού ΦΠΑ από τα κράτη μέλη, δεν προβλέπονται ρητά ρυθμίσεις ούτε στην απόφαση 2000/597 ούτε στον κανονισμό 1150/2000. Ο ΦΠΑ, παρά την εναρμόνιση του τομέα αυτού, πρέπει να χαρακτηριστεί ως εθνικός φόρος, ο οποίος καταρχήν επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου [19]. Εντούτοις, το άρθρο 12, παράγραφος 1, του κανονισμού 1553/89 προβλέπει την υποχρέωση των κρατών μελών να ενημερώνουν την Επιτροπή σχετικά με τις διαδικασίες που εφαρμόζουν για την εγγραφή των υποκειμένων στον φόρο σε μητρώα, για τις διαδικασίες καθορισμού και είσπραξης του ΦΠΑ, καθώς και για τις λεπτομέρειες και τα αποτελέσματα των συστημάτων ελέγχου σχετικά με τον φόρο αυτό. Κατά την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, η Επιτροπή εξετάζει σε συνεργασία με κάθε ενδιαφερόμενο κράτος μέλος εάν μπορούν να επέλθουν βελτιώσεις στις διαδικασίες αυτές, προκειμένου να αυξηθεί η αποτελεσματικότητά τους.

58. Η σπουδαιότητα των τεσσάρων κατηγοριών ιδίων πόρων στο πλαίσιο της χρηματοδότησης του προϋπολογισμού της Ένωσης έχει αλλάξει δραστικά από τα μέσα της δεκαετίας του 1990. Ενώ το 1996 το ποσοστό των «παραδοσιακών ιδίων πόρων»

17 — ΕΕ L 130, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ, Ευρατόμ) 2028/2004 του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ L 352, σ. 1).

18 — Το άρθρο 17, παράγραφος 2, του κανονισμού 1150/2000 προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να αποδίδουν στην Επιτροπή τα ποσά των παραδοσιακών ιδίων πόρων που αντιστοιχούν στα βεβαιωθέντα έσοδα, εάν η είσπραξη δεν μπόρεσε να πραγματοποιηθεί για λόγους ανωτέρας βίας ή για άλλους λόγους, για τους οποίους δεν έχουν ευθύνη τα κράτη μέλη.

19 — Βλ. Meermagen, B., όπ.π. (υποσημ. 12), σ. 161.

αντιπροσώπευε το 19,1 % των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ποσοστό των ιδίων πόρων από ΦΠΑ το 51,3 % και το ποσοστό των βασιζόμενων στο ΑΕΕ ιδίων πόρων το 29,6 %, το 2005 το ποσοστό των «παραδοσιακών ιδίων πόρων» είχε μειωθεί στο 11,4 % και των ιδίων πόρων από ΦΠΑ στο 14,1 %, ενώ το ποσοστό των βασιζόμενων στο ΑΕΕ ιδίων πόρων είχε αυξηθεί στο 74,5 % [20]. Οι βασιζόμενοι στο ΑΕΕ ίδιοι πόροι, οι οποίοι προβλέφθηκαν αρχικά το 1988, έχουν αντικαταστήσει δηλαδή τους ιδίους πόρους από ΦΠΑ ως τη σημαντικότερη πηγή χρηματοδότησης του προϋπολογισμού της Ένωσης.

59. Όπως ανέφερα παραπάνω, οι βασιζόμενοι στο ΑΕΕ ίδιοι πόροι όχι μόνο αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή εσόδων της Ένωσης, αλλά χρησιμεύουν επίσης στην ισοσκέλιση του προϋπολογισμού της Ένωσης. Εφόσον οι απώλειες εσόδων από τις άλλες κατηγορίες ιδίων πόρων δεν μπορούν να καλυφθούν κατόπιν προσαρμογών των εξόδων που προβλέπονται στον προϋπολογισμό της Ένωσης, πρέπει να αντισταθμιστούν από αυξημένους ιδίους πόρους βασιζόμενους στο ΑΕΕ.

60. Το Δικαστήριο λαμβάνει ρητά υπόψη, με τη νομολογία του επί της είσπραξης των παραδοσιακών ιδίων πόρων από τα κράτη μέλη, αυτή τη σχέση μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών ιδίων πόρων. Το Δικαστήριο, αφού διαπίστωσε ότι, αν τα πραγματοποιούμενα έσοδα από ορισμένες κατηγορίες ιδίων πόρων υπολείπονται των προσδοκιών, πρέπει είτε να αντισταθμίζονται από άλλους ιδίους πόρους είτε να οδηγούν σε ανάλογη προσαρμογή των εξόδων, αποφάνθηκε, με την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2005 στην υπόθεση C-392/02, Επιτροπή κατά Δανίας, ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να βεβαιώνουν τις απαιτήσεις της Ένωσης που αφορούν τους παραδοσιακούς ιδίους πόρους, διότι ειδάλλως θα μπορούσε να διαταράσσεται η δημοσιονομική ισορροπία της Ένωσης από τη συμπεριφορά ενός κράτους μέλους [21].

61. Κατόπιν όλων όσων παρατέθηκαν ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό, εν συνόψει, ότι το σύστημα των ιδίων πόρων της Ένωσης συντίθεται από διάφορες κατηγορίες ιδίων πόρων, και συγκεκριμένα από τους παραδοσιακούς ιδίους πόρους, τους ιδίους πόρους από ΦΠΑ και τους βασιζόμενους στο ΑΕΕ ιδίους πόρους. Οι ίδιοι πόροι από ΦΠΑ, τους οποίους τα κράτη μέλη οφείλουν να θέτουν στη διάθεση της Ένωσης, καθορίζονται συναφώς βάσει των εσόδων κάθε κράτους μέλους από τον ΦΠΑ, τα οποία χρησιμοποιούνται, στο πλαίσιο πολύπλοκων υπολογισμών, ως ένα στατιστικό μέγεθος για τον καθορισμό του ύψους των ιδίων πόρων από ΦΠΑ που οφείλει κάθε κράτος μέλος [22].

20 — Έκθεση της Επιτροπής για τη λειτουργία του συστήματος ιδίων πόρων, COM(2004) 505 τελικό, σ. 3

21 — Απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2005, C-392/02, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 2005, σ. I-9811, σκέψεις 54 και 60). Βλ. επίσης αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 2010, C-423/08, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2010, σ. I-5449, σκέψη 39), της 15ης Ιουνίου 2000, C-348/97, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2000, I-4429, σκέψη 64), και της 16ης Μαΐου 1991, C-96/89, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1991, I-2461, σκέψη 37).

22 — Βλ. τις εύστοχες παρατηρήσεις που περιέχονται στο ψήφισμα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 29ης Μαρτίου 2007 σχετικά με το μέλλον των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ C 27E, σ. 214, σημείο Δ).

Γ — *Οι ελεγκτικές εξουσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου*

1. Αντικείμενο, έκταση και όρια των ελεγκτικών εξουσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου

62. Για να εξακριβωθεί αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αρνούμενη να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να ελέγξει στη Γερμανία τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ, παρέβη το δίκαιο της Ένωσης, αυτό που έχει, σε τελική ανάλυση, κρίσιμη σημασία είναι αν το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε την εξουσία να προβεί στον έλεγχο αυτό και αν κινήθηκε, κατά την προετοιμασία και τη διεξαγωγή του ελέγχου αυτού, εντός των ορίων των ελεγκτικών εξουσιών του. Πράγματι, τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να συνεργάζονται με το Ελεγκτικό Συνέδριο μόνο καθόσον το όργανο αυτό δρα εντός των ορίων των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του [23].

63. Με βάση τα δεδομένα αυτά θα αναλύσω στη συνέχεια καταρχάς το αντικείμενο, την έκταση και τα όρια των ελεγκτικών εξουσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επιπλέον, θα εξετάσω τα κριτήρια ελέγχου που μπορεί να εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την εκτέλεση του έργου του. Κατόπιν της ανάλυσης αυτής θα είναι δυνατόν να εξακριβωθεί κατά πόσον και με ποιο τρόπο το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει συγκεκριμένα την εξουσία να ελέγχει, κατά τον κανονισμό 1798/2003, τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ.

23 — Βλ. ανωτέρω σημεία 47 επ. των προτάσεων.

α) Η εξουσία ελέγχου των πράξεων και ενεργειών των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών που έχουν επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης

64. Κατά το άρθρο 248, παράγραφος 1, ΕΚ, το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και των εξόδων της Ένωσης καθώς επίσης και τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και εξόδων κάθε λοιπού οργάνου ή οργανισμού ιδρυομένου από την Ένωση, στο βαθμό που η ιδρυτική πράξη δεν αποκλείει τον έλεγχο αυτό. Κατά το άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ, το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τη νομιμότητα και την κανονικότητα της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων αυτών και εξακριβώνει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, αναφέροντας ειδικότερα οποιαδήποτε παρατυπία [24]. Το άρθρο 140, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002 –ο οποίος εκδόθηκε βάσει του άρθρου 279 ΕΚ– προβλέπει

24 — Από την άποψη της νομοθετικής τεχνικής, το άρθρο 248 ΕΚ είναι διαρθρωμένο κατά τρόπο ώστε στην παράγραφο1 να προβλέπονται τα ελεγκτικά καθήκοντα του Ελεγκτικού Συνεδρίου και στην παράγραφο 2 να απαριθμούνται τα κριτήρια για τη διενέργεια των ελέγχων αυτών. Η παράγραφος 3 προβλέπει συγκεκριμένους κανόνες και συγκεκριμένες υποχρεώσεις σχετικά με τη διεξαγωγή των ελέγχων αυτών. Στην παράγραφο 4 περιέχονται, τέλος, οι επιτακτικοί κανόνες σχετικά με τη δημοσιοποίηση των πορισμάτων από τη διεξαγωγή των ελέγχων. Βλ. συναφώς: Inghelram, J., «L'arrêt Ismeri : Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne ?», Cahiers de droit européen 2001, σ. 707, 709 επ, και Engwirda, M.B./Moonen, A.F.W., «De Europese Rekenkamer : positie, bevoegdheden en toekomstperspectief», SEW 2000, σ. 246, 249 επ.

ομοίως ότι η εξέταση της νομιμότητας και της κανονικότητας των εσόδων και εξόδων της Ένωσης από το Ελεγκτικό Συνέδριο πραγματοποιείται σε σχέση με τις διατάξεις των Συνθηκών, του προϋπολογισμού, του εν λόγω κανονισμού, των κανόνων εφαρμογής του καθώς και κάθε πράξης που εκδίδεται κατ' εφαρμογή των Συνθηκών [25].

65. Βάσει αυτών των κανόνων περί αρμοδιότητας, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει καταρχήν την εξουσία να ελέγχει όλες τις πράξεις και ενέργειες των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών που έχουν επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί συναφώς να εκτιμά τη νομιμότητα των ελεγχόμενων πράξεων των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών με γνώμονα κάθε ρύθμιση ή επιτακτικό κανόνα της Ένωσης που μπορεί έχει επίπτωση στη δημοσιονομική κατάσταση της Ένωσης [26]. Από το άρθρο 248, παράγραφος 2, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, ΕΚ, κατά το οποίο ο έλεγχος των εσόδων διενεργείται επίσης βάσει των ποσών που βεβαιώνονται ως οφειλόμενα και ο έλεγχος των εξόδων διενεργείται επίσης βάσει των αναληφθεισών υποχρεώσεων, προκύπτει εξάλλου ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν είναι υποχρεωμένο να αναμένει την περάτωση των πράξεων είσπραξης ή πληρωμής πριν διενεργήσει τον έλεγχό του, αλλά έχει αντίθετα την εξουσία να διενεργεί «παράλληλο έλεγχο» [27].

66. Η κύρια προϋπόθεση για την ύπαρξη ελεγκτικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι συνεπώς η ύπαρξη επαρκώς άμεσης σχέσης μεταξύ του αντικειμένου του ελέγχου και των εσόδων ή εξόδων της Ένωσης.

β) Το πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης ως όριο της αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά τον έλεγχο των πράξεων και ενεργειών των κρατών μελών

67. Στην περίπτωση του ελέγχου των πράξεων των οργάνων της Ένωσης, αρκεί κατά κανόνα η ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των δημόσιων οικονομικών της Ένωσης και του αντικειμένου που επιλέγει το Ελεγκτικό

25 — Δεδομένου ότι ο κανονισμός 1605/2002 στηρίζεται σε διάταξη του πρωτογενούς δικαίου, δηλαδή στο άρθρο 279 ΕΚ, δεν ανακύπτει εν προκειμένω, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ του άρθρου 248 ΕΚ και του άρθρου 140, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002, το ερώτημα της κατά προτεραιότητα εφαρμογής του παράγωγου δικαίου. Σχετικά με την αρχή της κατά προτεραιότητα εφαρμογής του παράγωγου δικαίου, βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξα στις 11 Φεβρουαρίου 2010 στην υπόθεση C-160/08, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2010, σ. I-3713, σημεία 99 επ.).

26 — Μολονότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 23ης Απριλίου 1986, 294/83, Les Verts κατά Κοινοβουλίου (Συλλογή 1986, σ. 1339, σκέψη 28), αποφάνθηκε γενικά ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν πρέπει να εξετάζει παρά μόνο τη νομιμότητα της δαπάνης σε σχέση με τον προϋπολογισμό καθώς και σε σχέση με την πράξη του παράγωγου δικαίου από την οποία απορρέει η εν λόγω δαπάνη, αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί, αν ληφθεί υπόψη εντός του όλου πλαισίου της απόφασης εκείνης, ως καταρχήν περιορισμός της ελεγκτικής εξουσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ώστε η εξουσία αυτή να καλύπτει συγκεκριμένες μόνο διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Με βάση τα δεδομένα αυτά, ο γενικός εισαγγελέας Mancini τόνισε ορθά, με τις προτάσεις που ανέπτυξε στις 25 Μαΐου 1988 στην υπόθεση 204/86, Ελλάδα κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1988, σ. 5323, σκέψη 5), ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να ελέγχει όχι μόνον την τήρηση των κανόνων περί προϋπολογισμού που περιέχονται στις Συνθήκες ή στον δημοσιονομικό κανονισμό, αλλά και κάθε διάταξης που ανήκει στην έννομη τάξη της Ένωσης, εφόσον αυτή έχει επίπτωση στις δαπάνες. Βλ. επ' αυτού επίσης: Inghelram, J., «The European Court of Auditors: Current Legal Issues», CMLR 2000, σ. 129, 133 και 134, και Ekelmans, M, όπ.π. (υποσημ. 10), σημεία 41 και 49.

27 — Βλ. συναφώς Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, σ. 32 και 33, και Mageira, S., στο: *Das Recht der Europäischen Union* (επιμ. Grabitz/Hilf), Άρθρο 248 ΣΕΚ, σημείο 12 (40ό συμπλήρωμα, Οκτώβριος 2009).

Συνέδριο για τον έλεγχό του, προκειμένου να γίνεται αυτόματα δεκτό ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει ελεγκτική αρμοδιότητα.

68. Στην περίπτωση του ελέγχου των πράξεων των κρατών μελών, πρέπει αντίθετα να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν πληθώρα αποφάσεων που να επηρεάζουν μεν τα δημόσια οικονομικά της Ένωσης, αλλά να αφορούν τομείς τελείως εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Αφού το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 248, παράγραφος 2, ΕΚ, έχει την εξουσία να εξακριβώνει όχι μόνο την κανονικότητα των εσόδων και εξόδων και τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, αλλά και τη νομιμότητα του επιλεγέντος αντικειμένου του ελέγχου υπό το πρίσμα των εφαρμοστέων ρυθμίσεων του δικαίου της Ένωσης [28], αποκλείεται, κατά τη γνώμη μου, το Ελεγκτικό Συνέδριο να ανάγει σε κύριο αντικείμενο του ελέγχου εθνικές αποφάσεις που έχουν λάβει τα κράτη μέλη κατά την άσκηση της απεριόριστης ρυθμιστικής εξουσίας που εξακολουθούν να έχουν [29].

28 — Σχετικά με τα κριτήρια ελέγχου τα οποία μπορεί να χρησιμοποιεί το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την άσκηση των ελεγκτικών εξουσιών του βλ. κατωτέρω τα σημεία 93 επ.

29 — Αυτό δεν σημαίνει πάντως ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο πρέπει να περιορίζεται, κατά τον σχεδιασμό, την οργάνωση και τη διενέργεια των ελέγχων του, μόνο στις κατηγορίες θεμάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Αντίθετα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά την εξέταση του –εμπίπτοντος στο δίκαιο της Ένωσης– κύριου αντικειμένου, επιτρέπεται να εξετάζει επίσης την αποδοτικότητα των εθνικών μέτρων και ρυθμίσεων που έχουν θεσπίσει τα κράτη μέλη ασκώντας τη ρυθμιστική εξουσία που εξακολουθούν να έχουν, εφόσον ο έλεγχος αυτός είναι πρόσφορος και αναγκαίος προς επίτευξη των γενικών σκοπών του ελέγχου και δεν είναι δυσανάλογος προς αυτούς. Συναφώς βλ. κατωτέρω τα σημεία 134 επ. των προτάσεών μου.

69. Επομένως, όσον αφορά τις πράξεις και τις ενέργειες των κρατών μελών, πρέπει, για να έχει ελεγκτική αρμοδιότητα το Ελεγκτικό Συνέδριο, όχι μόνο η ελεγχόμενη πράξη να έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα δημόσια οικονομικά της Ένωσης, αλλά και να έχουν τηρήσει τα κράτη μέλη, κατά τη διενέργεια των ελεγχόμενων πράξεων, τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης.

70. Για την καλύτερη κατανόηση του πρόσθετου αυτού ορίου στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην περίπτωση ελέγχου πράξεων των κρατών μελών νομίζω ότι ενδείκνυται μια σύντομη εξέταση των βασικών χαρακτηριστικών των ελέγχων νομιμότητας που διεξάγει το Ελεγκτικό Συνέδριο.

71. Κατά το άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να ελέγχει τη νομιμότητα των πράξεων και ενεργειών των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών οι οποίες αφορούν τα δημόσια οικονομικά της Ένωσης. Μολονότι ενδέχεται να υπάρχει αλληλεπικάλυψη μεταξύ αυτού του ελέγχου νομιμότητας και του δικαιοδοτικού έργου του Δικαστηρίου [30], υπάρχουν θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ των ελέγχων νομιμότητας που διενεργούν αφενός το Ελεγκτικό Συνέδριο

30 — Βλ. για παράδειγμα τον διενεργηθέντα από το Ελεγκτικό Συνέδριο έλεγχο της χρηματοδότησης από την Επιτροπή των μέτρων για την καταπολέμηση της φτώχειας και του κοινωνικού αποκλεισμού (Ετήσια έκθεση για το οικονομικό έτος 1996, ΕΕ C 340, σ. 1), το πόρισμα του οποίου ήταν ότι δεν υπήρχε νομική βάση για τη χρηματοδότηση από τον προϋπολογισμό της Ένωσης διαφόρων μέτρων (σημείο 6.122 – 6.126). Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξε και το Δικαστήριο με την απόφαση που εξέδωσε στις 12 Μαΐου 1998 στην υπόθεση C-106/96, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Επιτροπής (Συλλογή 1998, σ. I-2729), και με την οποία ακύρωσε τις αποφάσεις της Επιτροπής που είχε προσβάλει με την προσφυγή του το Ηνωμένο Βασίλειο.

και αφετέρου το Δικαστήριο [31]. Όσον αφορά την άσκηση του ελέγχου νομιμότητας, το Δικαστήριο δεν μπορεί καταρχήν να ενεργήσει πριν ασκηθεί νομίμως ενώπιόν του προσφυγή. Επιπλέον, οι διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην απόφαση του Δικαστηρίου πρέπει γενικά να περιορίζονται στο αντικείμενο της διαφοράς. Αντίθετα, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί, κατά το άρθρο 248, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ, να ενεργεί ακόμη και με δική του πρωτοβουλία και να καθορίζει συναφώς το αντικείμενο του ελέγχου –εντός βέβαια των ορίων των αρμοδιοτήτων του. Οι αποφάσεις του Δικαστηρίου όμως αποκτούν ισχύ τυπικού και ουσιαστικού δεδικασμένου και επομένως παράγουν δεσμευτικά αποτελέσματα. Αντίθετα, οι δηλώσεις, οι εκθέσεις και οι γνώμες του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν έχουν, από τυπική άποψη, τέτοια δεσμευτικά αποτελέσματα [32].

72. Μολονότι επομένως το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν έχει ως έργο τη διατύπωση οριστικών νομικών εκτιμήσεων μετά το πέρας του ελέγχου νομιμότητας τον οποίο διενεργεί, δεν μπορεί να μη ληφθεί υπόψη ότι οι δηλώσεις του σχετικά με τη νομιμότητα των πράξεων και ενεργειών που έχει ελέγξει έχουν, στην πράξη, μεγάλο και ειδικό κύρος [33]. Στο σημείο αυτό πρέπει επίσης να τονιστεί ότι οι έλεγχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αποτελούν κατά κανόνα μόνο ελέγχους, αλλά συγχρόνως μια μορφή παροχής συμβουλών, ώστε ο εντοπισμός και η αντιμετώπιση των περιπτώσεων κακής διαχείρισης και στρεβλώσεων από την άποψη του δικαίου της Ένωσης να αποσκοπούν στην αλλαγή της πρακτικής που διαπιστώθηκε με τον έλεγχο [34].

73. Αν ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη το κύρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι δηλώσεις του, οι εκθέσεις του και οι γνώμες του σχετικά με τη νομιμότητα των ελεγχθεισών πράξεων των κρατών μελών, μολονότι τυπικά δεν παράγουν δεσμευτικά αποτελέσματα, ασκούν σημαντική επιρροή επί της δράσης των κρατών μελών αυτών στους τομείς που αφορούσε ο έλεγχος. Αυτή η δυνατότητα άσκησης επιρροής που έχει το Ελεγκτικό Συνέδριο λόγω του κύρους του σημαίνει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν έχει την εξουσία να ανάγει σε κύριο αντικείμενο του ελέγχου του τις ενέργειες των κρατών μελών που βρίσκονται τελείως εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της

31 — Βλ. συναφώς Ekelmans, M., όπ.π. (υποσημ. 10), σκέψη 49.

32 — Συναφώς ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer τόνισε, με τις προτάσεις που ανέπτυξε στις 3 Μαΐου 2001 στην υπόθεση C-315/99 P, Ismeri Europa κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου (απόφαση της 10ης Ιουλίου 2001, Συλλογή 2001, σ. I-5281, σημεία 50 επ.), ότι οι ετήσιες ή ειδικές εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου περιέχουν τις γνώμες και τις παρατηρήσεις του επί της ελεγχθείσας δημοσιονομικής διαχείρισης. Στο σημείο αυτό επισήμανε ιδιαίτερα ότι οι εκθέσεις αυτές, από την ίδια τους τη φύση, δεν μπορούν να παράγουν απευθείας δικαιώματα και υποχρεώσεις για τα ελεγχόμενα κοινοτικά όργανα ή τους λοιπούς ελεγχόμενους οργανισμούς. Δεν περιέχουν απόφαση, αλλ' απλώς εκφράζουν μια γνώμη. Με βάση τα δεδομένα αυτά, ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer κατέληξε ορθά στο συμπέρασμα ότι μια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αποτελεί πράξη ικανή να παραγάγει έννομα αποτελέσματα έναντι τρίτων. Επομένως, δεν μπορεί, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να προσβληθεί με προσφυγή ακύρωσης. Με τα ανωτέρω συμφωνεί και ο Inghelram, J., όπ.π. (υποσημ. 24), σ. 726 και 727.

33 — Συναφώς τονίζεται από τους θεωρητικούς του δικαίου ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά την έναρξη των δραστηριοτήτων του, χαρακτηρίστηκε από τον τότε Πρόεδρο του Δικαστηρίου H. Kutscher ως η «δημοσιονομική συνείδηση» της Ένωσης. Βλ. π.χ. Inghelram, J., όπ.π. (υποσημ. 3), σ. 676.

34 — Επί της σχέσης αυτής μεταξύ ελέγχου και παροχής συμβουλών από τα Ελεγκτικά Συνέδρια βλ. Freytag, M., *Der Europäische Recnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, σ. 40 επ.

Ένωσης, έστω και αν έχουν άμεση σχέση με τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης.

74. Αν μπορούσε να αναχθεί σε κύριο αντικείμενο του ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου η δράση ενός κράτους μέλους σε ένα τομέα στον οποίο δεν επιβάλλεται η τήρηση επιταγών του δικαίου της Ένωσης, θα δημιουργούνταν, μεταξύ άλλων, ο κίνδυνος να επιβάλλει το Ελεγκτικό Συνέδριο στα κράτη μέλη, μέσω του ελέγχου νομιμότητας, ορισμένες εκτιμήσεις με βάση το δίκαιο της Ένωσης σε τομείς στους οποίους το δίκαιο αυτό δεν έχει ποτέ εφαρμογή. Στην περίπτωση αυτή, η εξακρίβωση της νομιμότητας της δράσης των κρατών μελών σε τομείς στους οποίους τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να τηρούν τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης θα συνιστούσε παραβίαση των ορίων των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου [35].

75. Στον τομέα των εξόδων της Ένωσης νομίζω ότι η ύπαρξη επαρκώς άμεσης σχέσης μεταξύ της ελεγχόμενης δράσης του κράτους μέλους και των εξόδων της Ένωσης συνεπάγεται έμμεσα, κατά κανόνα, ότι η δράση αυτή εμπίπτει επίσης στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

35 — Βλ. επίσης επ' αυτού το άρθρο 5, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, κατά το οποίο η Ένωση δρα μέσα στα όρια των αρμοδιοτήτων και των στόχων που της ορίζει η εν λόγω Συνθήκη. Αυτή η αρμοδιότητα που έχει απονεμηθεί στην Ένωση και αφορά την κάθετη σχέση μεταξύ των κρατών μελών και της Ένωσης επηρεάζει φυσικά και την αρμοδιότητα των οργάνων της Ένωσης. Σχετικά με τη διασύνδεση των αρμοδιοτήτων της Ένωσης με τις αρμοδιότητες των οργάνων της Ένωσης βλ. Von Bogdandy/Bast, «Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union», EuGRZ 2001, σ. 441, 444 επ.

76. Αντίθετα, στον τομέα των εσόδων της Ένωσης υπάρχει πληθώρα κανόνων, διαδικασιών, αποφάσεων και διατυπώσεων που έχουν προβλεφθεί από τα κράτη μέλη και βρίσκονται τελείως εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, αλλά μπορούν να επηρεάζουν τα έσοδα της Ένωσης. Στο σημείο αυτό θα ήθελα να παραπέμψω στην επιχειρηματολογία της Γερμανικής Κυβέρνησης [36], η οποία αναφέρθηκε στη σχέση μεταξύ της οικονομικής πολιτικής κάθε κράτους μέλους και των ιδίων πόρων που καταβάλλουν τα κράτη μέλη βάσει του ΑΕΕ.

77. Αφού οι βασικές αποφάσεις που λαμβάνει κάθε κράτος μέλος στον τομέα της οικονομικής πολιτικής επηρεάζουν πάντοτε το ΑΕΕ τους, πρέπει κατ' ανάγκη να γίνει δεκτό ότι οι αποφάσεις αυτές έχουν συνέπειες, σε τελική ανάλυση, επί του υπολογισμού των βασιζόμενων στο ΑΕΕ εσόδων της Ένωσης [37]. Οι βασικές αυτές αποφάσεις οικονομικής πολιτικής δεν μπορούν πάντως να αποτελούν αντικείμενο ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ανεξάρτητα μάλιστα από το αν έχουν άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης. Το κρίσιμο στοιχείο είναι συναφώς ότι οι αποφάσεις αυτές κείνται τελείως εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

36 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 39.

37 — Σχετικά με τον συγκεκριμένο τρόπο υπολογισμού των ιδίων πόρων που βασίζονται στο ΑΕΕ βλ. ανωτέρω το σημείο 54.

γ) Υποχρέωση τήρησης της αρχής της επικουρικότητας και της αρχής της αναλογικότητας

78. Από τις παραπάνω σκέψεις προκύπτει ότι οι πράξεις και ενέργειες των οργάνων καθώς και οι –εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης– πράξεις και ενέργειες των κρατών μελών που έχουν επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα ή έξοδα της Ένωσης επιτρέπεται καταρχήν να ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Αν το Ελεγκτικό Συνέδριο αποφασίσει να προβεί στον έλεγχο μιας τέτοιας πράξης, οφείλει να τηρεί, κατά την προετοιμασία, τη διεξαγωγή και την περάτωση του ελέγχου αυτού, την αρχή της αναλογικότητας καθώς και –σε σχέση με τα κράτη μέλη– την αρχή της επικουρικότητας.

i) Η αρχή της επικουρικότητας

79. Κατά το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ, η Ένωση, στους τομείς που δεν υπάγονται στην αποκλειστική της αρμοδιότητα, δρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, μόνον εάν και στον βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης είναι αδύνατο να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και μπορούν συνεπώς, λόγω των διαστάσεων ή των αποτελεσμάτων της προβλεπόμενης δράσης, να επιτευχθούν καλύτερα σε κοινοτικό επίπεδο.

80. Κατά το σημείο 1 του προσαρτημένου στη Συνθήκη ΕΚ πρωτοκόλλου (αριθ. 30) σχετικά με την εφαρμογή των αρχών της επικουρικότητας και της αναλογικότητας, κάθε όργανο εξασφαλίζει, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του, την τήρηση της αρχής της επικουρικότητας [38]. Κατά συνέπεια, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει επίσης την υποχρέωση να τηρεί την αρχή της επικουρικότητας κατά την άσκηση των ελεγκτικών εξουσιών του.

81. Το ότι η αρχή της επικουρικότητας έχει εφαρμογή στη δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου προκύπτει επίσης άμεσα από τη λειτουργία που επιτελεί η αρχή αυτή εντός του πλέγματος αρμοδιοτήτων της Ένωσης. Αφού η αρχή της επικουρικότητας συνιστά φραγμό στην άσκηση αρμοδιοτήτων προβλεπόμενο από το πρωτογενές δίκαιο [39], οποιαδήποτε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στα όργανα της Ένωσης εντός του όλου συστήματος της Συνθήκης ΕΚ πραγματοποιείται κατ' ανάγκη υπό την επιφύλαξη ότι για την άσκησή τους είναι υποχρεωτική η τήρηση της αρχής της επικουρικότητας [40].

38 — Κατά το άρθρο 311 ΕΚ, το πρωτόκολλο αυτό αποτελεί μέρος του δικαίου της Ένωσης.

39 — Βλ. συναφώς π.χ.: Zuleeg, στο: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union και zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (επιμ. Groeben/Schwarze), τόμος 1 (6η έκδοση, Baden-Baden 2003), Άρθρο 5 ΕΚ, σημείο 26.

40 — Βλ. συναφώς Bast/von Bogdandy, στο: *Das Recht der Europäischen Union* (επιμ. Grabitz/Hilf/Nettesheim), Άρθρο 5 ΣΕΕ, σημείο 50 (42ο συμπλήρωμα, Σεπτέμβριος 2010), οι οποίοι τονίζουν ορθώς στο σημείο αυτό ότι η αρχή της επικουρικότητας έχει εφαρμογή ως κριτήριο ελέγχου, όταν η Ένωση «δρα», και ότι ως «δράση» νοείται καταρχήν κάθε πράξη ή ενέργεια οργάνου ή οργανισμού της Ένωσης για την οποία πρέπει να υπάρχει κανόνας απονομής αρμοδιότητας.

82. Θα πρέπει πάντως να τονιστεί συναφώς ότι, στην πράξη, σε εξαιρετικές μόνο περιπτώσεις θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει παραβιάσει την αρχή της επικουρικότητας. Σχετικά με τις περιπτώσεις στις οποίες το Ελεγκτικό Συνέδριο εξετάζει, στο πλαίσιο ελέγχου που αφορά έξοδα της Ένωσης, τη δράση ενός κράτους μέλους, το σύστημα χρηματοδότησης που έχει προβλέψει το δίκαιο της Ένωσης συνεπάγεται συγχρόνως, κατά κανόνα, ότι ο έλεγχος της δράσης αυτής πρέπει να πραγματοποιείται στο επίπεδο της Ένωσης, άρα από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ακόμη και όταν, στον τομέα των εσόδων της Ένωσης, πρέπει να ελεγχθεί η δράση περισσότερων του ενός κρατών μελών, φρονώ ότι είναι σαφές ότι κατά κανόνα το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι ο κατάλληλος φορέας να διεξαγάγει τον διασυνοριακό αυτό έλεγχο.

83. Αντίθετα, αν το Ελεγκτικό Συνέδριο περιορίζει τον έλεγχό του, στον τομέα των εσόδων της Ένωσης, σε ένα μόνο κράτος μέλος, είναι κάλλιστα δυνατόν να υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες οι σκοποί του ελέγχου μπορούν να επιτευχθούν πλήρως με τους ελέγχους των εθνικών ελεγκτικών οργάνων, οπότε ο άμεσος έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο θα αντέβαινε στην αρχή της επικουρικότητας. Σε μια τέτοια περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο θα ήταν υποχρεωμένο να ζητήσει καταρχάς από το αρμόδιο εθνικό ελεγκτικό όργανο να διεξαγάγει τον προγραμματισμένο έλεγχο και να του ανακοινώσει τα αποτελέσματα του ελέγχου με όλα τα κρίσιμα σχετικά στοιχεία. Αν το εθνικό ελεγκτικό όργανο αρνούνταν να διενεργήσει τον έλεγχο αυτό ή το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν συμφωνούσε με τα αποτελέσματα του εθνικού ελέγχου, το Ελεγκτικό Συνέδριο θα μπορούσε στη συνέχεια να διενεργήσει το ίδιο τον έλεγχο, χωρίς αυτό να αντιβαίνει στην αρχή της επικουρικότητας. Στην περίπτωση αυτή δηλαδή η άρνηση του εθνικού ελεγκτικού οργάνου να διενεργήσει τον έλεγχο αυτό ή τα μη ικανοποιητικά –κατά την άποψη του Ελεγκτικού Συνεδρίου– αποτελέσματα του ελέγχου από το εθνικό όργανο θα συνιστούσαν σαφή απόδειξη για το ότι οι σκοποί του εν λόγω ελέγχου στον τομέα των εσόδων της Ένωσης δεν είναι δυνατόν να επιτευχθούν σε επαρκή βαθμό στο επίπεδο των κρατών μελών.

84. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, απαντώντας σε ερώτηση που του τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με την αρχή της επικουρικότητας, υποστήριξε ότι η αρχή αυτή διέπει καταρχήν τη δράση του νομοθέτη της Ένωσης και, συνεπώς, έχει εφαρμογή μόνο στο πλαίσιο της θέσπισης δεσμευτικών νομικών πράξεων από τα όργανα της Ένωσης. Αφού το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν έχει εξουσία λήψης αποφάσεων, αλλά απλώς ασκεί τις ελεγκτικές αρμοδιότητες που του έχουν απονεμηθεί, η αρχή της επικουρικότητας δεν έχει καταρχήν εφαρμογή στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

85. Το επιχείρημα αυτό δεν είναι πειστικό. Μολονότι οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της αρχής της επικουρικότητας αφορούν πρωτίστως τη νομοθετική δράση, η αρχή αυτή έχει ως αποδέκτη την Ένωση και, συνεπώς, όλα τα όργανα της Ένωσης, και μάλιστα ανεξάρτητα από τη λειτουργία που επιτελούν. Ο μόνος περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αρχής αυτής, τον οποίο προβλέπει

η Συνθήκη ΕΚ, αφορά το είδος των αρμοδιοτήτων που ασκούν τα όργανα της Ένωσης. Πράγματι, κατά το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ, η υποχρέωση των οργάνων της Ένωσης να τηρούν την αρχή της επικουρικότητας δεν ισχύει στην περίπτωση μόνο που τα εν λόγω όργανα δρουν σε έναν από τους τομείς που υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης [41].

86. Αφού το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν ενεργεί, όσον αφορά τον επίμαχο εν προκειμένω έλεγχο, σε τομέα υπαγόμενο στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης, οφείλει να τηρεί την αρχή της επικουρικότητας κατά τη διενέργεια του ελέγχου αυτού [42].

ii) Η αρχή της αναλογικότητας

87. Κατά το άρθρο 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ, η δράση της Κοινότητας δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των στόχων της Συνθήκης αυτής. Η αρχή της αναλογικότητας, όπως έχει διατυπωθεί στο άρθρο αυτό, ανήκει επίσης, όπως έχει αναγνωριστεί κατά πάγια νομολογία, στις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης και απαιτεί να μην υπερβαίνουν οι πράξεις των οργάνων της Ένωσης τα όρια του πρόσφορου και αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των θεμιτών σκοπών που επιδιώκει η σχετική ρύθμιση, εξυπακουομένου ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων του ενός κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές και ότι τα προκαλούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς [43].

88. Σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας στη δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου θα ήθελα να παραπέμψω σε όσα εξέθεσα ανωτέρω σε σχέση με τη δυνατότητα εφαρμογής της αρχής της επικουρικότητας. Πράγματι, η αρχή της αναλογικότητας πρέπει επίσης να χαρακτηριστεί, εντός του πλέγματος αρμοδιοτήτων στην Ένωση, ως φραγμός στην άσκηση αρμοδιοτήτων και η δυνατότητα εφαρμογής της στη δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου συνάγεται επιπλέον άμεσα από το σημείο 1 του πρωτοκόλλου (αριθ. 30) σχετικά με την

41 — Βλ. συναφώς Bast/von Bogdandy, όπ.π. (υποσημ. 40), σημείο 53.

42 — Ενόσω ίσχυε η Συνθήκη ΕΚ, η κρατούσα στη θεωρία άποψη δεχόταν ότι στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Ένωσης υπάγονταν κυρίως οι τομείς της κοινής εμπορικής πολιτικής, του καθορισμού του Κοινού Δασμολογίου, της διατήρησης των αλιευτικών πόρων, των διατάξεων εσωτερικής οργάνωσης και εσωτερικών διαδικασιών και της νομισματικής πολιτικής (βλ. Lienbacher, G., στο: *EU-Kommentar* (επιμ. Schwarze), 2η έκδοση, Baden-Baden 2009, Άρθρο 5 ΣΕΚ, σημείο 17, όπου υπάρχουν περαιτέρω παραπομπές). Από την έναρξη της ισχύος των τροποποιήσεων που επέφερε η Συνθήκη της Λισσαβώνας οι τομείς αποκλειστικής αρμοδιότητας της Ένωσης απαριθμούνται πλέον στο άρθρο 3 ΣΛΕΕ.

43 — Αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 2010, C-343/09, Afton Chemical (Συλλογή 2010, σ. I-7027, σκέψη 45), της 20ής Μαΐου 2010, C-365/08, Agrana Zucker (Συλλογή 2010, σ. I-4341, σκέψη 29), της 11ης Ιουνίου 2009, C-33/08, Agrana Zucker (Συλλογή 2009, σ. I-5035, σκέψη 31), της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-310/04, Ισπανία κατά Συμβουλίου (Συλλογή 2006, σ. I-7285, σκέψη 97), της 12ης Ιουλίου 2001, C-189/01, Jippes κ.λπ. (Συλλογή 2001, σ. I-5689, σκέψη 81), της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-133/93, C-300/93, C-362/93, Crispoltoni κ.λπ. (Συλλογή 1994, σ. I-4863, σκέψη 41), και της 13ης Νοεμβρίου 1990, C-331/88, Fedesa κ.λπ. (Συλλογή 1990, σ. I-4023, σκέψη 13).

εφαρμογή των αρχών της επικουρικότητας και της αναλογικότητας.

89. Η Επιτροπή, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Ελεγκτικό Συνέδριο, απαντώντας σε ερώτηση που τους τέθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση σχετικά με την αρχή της αναλογικότητας, τάχθηκαν κατά της εφαρμογής της αρχής αυτής στη δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Συναφώς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ισχυρίστηκε ότι η αρχή αυτή ισχύει μόνο για τις νομοθετικές πράξεις. Το Ελεγκτικό Συνέδριο τόνισε ότι δεν υπάρχει κανείς κανόνας de minimis σχετικά με την άσκηση των ελεγκτικών εξουσιών του.

90. Αυτά τα επιχειρήματα δεν είναι πειστικά. Μολονότι, στην πράξη, το κρίσιμο ζήτημα της υπερβολικής παρέμβασης στη σφαίρα αρμοδιοτήτων των κρατών μελών τίθεται κυρίως σε σχέση με τις δεσμευτικές πράξεις της Ένωσης, στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας εμπίπτουν όλα τα μέτρα που θεσπίζει η Ένωση [44]. Κατά συνέπεια, το Ελεγκτικό Συνέδριο οφείλει να τηρεί την αρχή αυτή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του.

91. Όπως έχω ήδη αναφέρει, ο δικαστικός έλεγχος της τήρησης από τα όργανα της Ένωσης της αρχής της αναλογικότητας περιλαμβάνει καταρχήν τρεις φάσεις [45], κατά τις οποίες εξετάζεται αν οι επίμαχες ενέργειες: 1) ήταν πρόσφορες, 2) ήταν αναγκαίες και 3) δεν ήταν δυσανάλογες.

92. Το συμπέρασμα επομένως είναι, εν συνόψει, ότι ακόμη και η δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου πρέπει να εξετάζεται με γνώμονα την αρχή της αναλογικότητας. Θα συντρέχει παραβίαση της αρχής αυτής στην περίπτωση ιδίως που η δράση του ήταν απρόσφορη, μη αναγκαία και δυσανάλογη σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκει ο έλεγχος.

2. Κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τους ελέγχους των λογαριασμών

93. Τα κριτήρια ελέγχου που μπορεί να εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την άσκηση των ελεγκτικών εξουσιών του

44 — Βλ. συναφώς Bast/von Bogdandy, όπ.π. (υποσημ. 40), σημείο 69.

45 — Σχετικά με τις τρεις αυτές φάσεις της εξέτασης της αναλογικότητας βλ. π.χ. τις προτάσεις μου της 7ης Σεπτεμβρίου 2010 στην υπόθεση C-221/09, AJD Tuna (η απόφαση εκδόθηκε στις 17 Μαρτίου 2011, Συλλογή 2011, σ. I-1655, σημείο 94 των προτάσεων), της 24ης Ιουνίου 2010 στην υπόθεση C-213/09, Chabo (η απόφαση εκδόθηκε στις 25 Νοεμβρίου 2010, Συλλογή 2010, σ. I-12109, σημείο 67 των προτάσεων), και της 21ης Ιανουαρίου 2010 στην υπόθεση C-365/08, Agrana Zucker (η απόφαση εκδόθηκε στις 20 Μαΐου 2010, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 43, σημείο 60 των προτάσεων). Βλ. επίσης: Simon, D., «Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Petites affiches* 2009, αριθ. 46, σ. 17, 20 επ. Σύμφωνα πάντως με τον συγγραφέα αυτό, ο έλεγχος της νομιμότητας των επιδιωκόμενων σκοπών και ο έλεγχος των υποκειμενικών λόγων που οδήγησαν στη θέσπιση του επίμαχου μέτρου αποτελούν, σε πολλές αποφάσεις, δύο πρόσθετες φάσεις του ελέγχου.

απαριθμούνται στο άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει 1) τη νομιμότητα και 2) την κανονικότητα των εσόδων και εξόδων και εξακριβώνει 3) τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, αναφέροντας 4) οποιαδήποτε παρατυπία.

94. Στην πράξη, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν κάνει συνήθως σαφή διάκριση μεταξύ ελέγχου της νομιμότητας και ελέγχου της κανονικότητας των εσόδων και εξόδων της Ένωσης [46]. Αν έπρεπε να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο αυτών εννοιών, ως έλεγχος της κανονικότητας θα νοούνταν γενικά ο έλεγχος της ορθότητας των λογιστικών καταχωρίσεων σχετικά με τον προϋπολογισμό. Ο έλεγχος της νομιμότητας αφορά συνεπώς την εξέταση του ζητήματος αν το αντικείμενο του ελέγχου συνάδει προς το εφαρμοστέο δίκαιο της Ένωσης [47].

95. Ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης από το Ελεγκτικό Συνέδριο αφορά κυρίως τη σχέση μεταξύ του σκοπού της ελεγχόμενης πράξης ή ενέργειας και των χρησιμοποιηθέντων μέσων. Συναφώς εξετάζεται ιδίως αν για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών χρησιμοποιήθηκαν τα βέλτιστα δυνατά μέσα [48]. Μολονότι ο έλεγχος της χρηστής διαχείρισης αφορά κατά κανόνα, σύμφωνα με τη συνήθη αντίληψη, τα έξοδα της Ένωσης [49], φρονώ ότι ο έλεγχος της χρηστής διαχείρισης που προβλέπει το άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ μπορεί να πραγματοποιείται και σε σχέση με τα έσοδα της Ένωσης. Αυτό προκύπτει ιδίως από τη δομή του άρθρου 248 ΕΚ, του οποίου η μεν παράγραφος 1 καθορίζει τα ελεγκτικά καθήκοντα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η δε παράγραφος 2 τα κριτήρια ελέγχου που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την επιτέλεση των εν λόγω καθηκόντων [50]. Αφού τα ελεγκτικά καθήκοντα του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορούν, κατά το άρθρο 248, παράγραφος 1, ΕΚ, τόσο τα έξοδα όσο και τα έσοδα της Ένωσης, δεν υπάρχει κανείς εύλογος λόγος να περιορίζονται μόνο στα έξοδα της Ένωσης οι έλεγχοι που διενεργούνται κατ' εφαρμογή του κριτηρίου της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, το οποίο προβλέπει το άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ.

96. Το Ελεγκτικό Συνέδριο οφείλει επίσης, στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών της Ένωσης, να αναφέρει οποιαδήποτε παρατυπία. Ως «παρατυπίες» νοούνται εδώ όλες οι παραβάσεις της νομιμότητας, της κανονικότητας και της χρηστής διαχείρισης που

46 — Βλ π.χ. Ekelmans, M., όπ.π. (υποσημ. 10), σημείο 42.

47 — Βλ. επ' αυτού: Ekelmans, M, όπ.π. (υποσημ. 10), σημεία 41 και 42, και Freytag, M., όπ.π. (υποσημ. 34), σ. 44. Σχετικά με τα βασικά χαρακτηριστικά των ελέγχων νομιμότητας που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο βλ. ανωτέρω σημεία 71 επ. των προτάσεών μου.

48 — Βλ. Inghelram, J., Art. 287 AEUV, στο: *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (επιμ. Lenz/Borchardt), Κολονία 2010, σημείο 5.

49 — Βλ. π.χ. Freytag, M., όπ.π. (υποσημ. 34), σ. 44, κατά τον οποίο η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης έχει καταρχήν δύο διαστάσεις: αν η δημοσιονομική διαχείριση είναι χρηστή, τότε πρέπει να επιτυγχάνεται είτε το βέλτιστο δυνατό αποτέλεσμα με τη χρησιμοποίηση προκαθορισμένων δημοσιονομικών πόρων είτε η υλοποίηση, με τη μικρότερη δυνατή δαπάνη, ενός σκοπού σε τομέα πολιτικής προκαθορισμένου περιεχομένου.

50 — Βλ. ανωτέρω την υποσημείωση 24.

επηρεάζουν αρνητικά τα έσοδα ή τα έξοδα της Ένωσης [51].

3. Συμπέρασμα σε αυτό το στάδιο της ανάλυσης

97. Κατόπιν όλων των ανωτέρω καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει καταρχήν την εξουσία να ελέγχει όλες τις πράξεις και ενέργειες των οργάνων της Ένωσης και των κρατών μελών, εφόσον έχουν επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα ή έξοδα της Ένωσης. Η δράση των κρατών μελών μπορεί πάντως να αποτελέσει το κύριο αντικείμενο τέτοιου ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μόνο εφόσον εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Αυτό συμβαίνει ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης κατά τη θέσπιση ή τον προσδιορισμό των ελεγχόμενων κανόνων, διαδικασιών, πράξεων ή αποφάσεων.

98. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά την άσκηση των ελεγκτικών εξουσιών του, οφείλει να τηρεί τόσο την αρχή της επικουρικότητας όσο και την αρχή της αναλογικότητας. Κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να εξετάζει τις σχετικές πράξεις ή ενέργειες τόσο από την άποψη της νομιμότητας και της κανονικότητάς τους, όσο και από την άποψη της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, και να αναφέρει ειδικότερα οποιαδήποτε παρατυπία.

51 — Mageira, όπ.π. (υποσημ. 27), σημείο 11. Βλ. επίσης συναφώς: Inghelram, όπ.π. (υποσημ. 24), σ. 724 και 275.

Δ — Εξουσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου να ελέγχει τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003

99. Από τις παραπάνω σκέψεις προκύπτει ότι προϋπόθεση για να έχει το Ελεγκτικό Συνέδριο την εξουσία να ελέγχει τη συνεργασία των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ είναι να έχει το αντικείμενο του ελέγχου επαρκώς άμεση σχέση με τα δημόσια οικονομικά της Ένωσης και να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

100. Στο ερώτημα αν η συνεργασία των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ, την οποία ελέγχει το Ελεγκτικό Συνέδριο, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης δεν είναι δύσκολο να δοθεί απάντηση. Πράγματι, ο εν λόγω έλεγχος αποσκοπεί στην εξακρίβωση της συνεργασίας αυτής «σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003». Από αυτό συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη διοικητική συνεργασία εμπίπτει καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

101. Επομένως, το κρίσιμο στοιχείο για την απάντηση στο ερώτημα αν το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει την εξουσία να διενεργήσει τον επίμαχο έλεγχο είναι η ύπαρξη επαρκώς άμεσης σχέσης μεταξύ του αντικειμένου του ελέγχου και των εσόδων ή εξόδων της Ένωσης. Σε πρώτη φάση θα εξετάσω αν υπάρχει τέτοια σχέση. Επειδή πιστεύω ότι υπάρχει πράγματι επαρκώς άμεση σχέση με

τα οικονομικά της Ένωσης, στη συνέχεια θα εξετάσω το ζήτημα αν το Ελεγκτικό Συνέδριο τήρησε κατά τον έλεγχό του τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας. Κατά την εξέταση αυτή θα ασχοληθώ επίσης με τις επικρίσεις που διατύπωσε η Γερμανική Κυβέρνηση σχετικά με ορισμένες δηλώσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου που περιέχονται στην υπ' αριθ. 8/2007 ειδική έκθεση του οργάνου αυτού.

1. Ο έλεγχος της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης

102. Κατά την εξέταση του ζητήματος αν ο επίμαχος εν προκειμένω έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα δημόσια οικονομικά της Ένωσης πρέπει καταρχάς να απορριφθεί ως απαράδεκτος ο ισχυρισμός της Επιτροπής ότι ο επίμαχος εν προκειμένω έλεγχος αφορά τα έξοδα της Ένωσης.

103. Οι διάδικοι δεν διαφωνούν βέβαια πλέον για το ότι η δημιουργία και η λειτουργία ορισμένων συστημάτων πληροφοριών, τα οποία δημιουργήθηκαν στα κράτη μέλη ενόψει της εφαρμογής και της υλοποίησης της προβλεπόμενης από τον κανονισμό 1798/2003 συνεργασίας, (συγ)χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό της Ένωσης, πράγμα που σημαίνει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει καταρχήν την εξουσία να ελέγχει τις δαπάνες αυτές. Η Γερμανική Κυβέρνηση πάντως τονίζει ορθά ότι η Επιτροπή δεν πρόβαλε τον ισχυρισμό αυτό με το δικόγραφο της προσφυγής, αλλά για πρώτη φορά με το υπόμνημα απάντησης. Αυτό αρκεί για να απορριφθεί ο ισχυρισμός της Επιτροπής ως απαράδεκτος κατά το άρθρο 42, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.

104. Κατά συνέπεια, αυτό που απομένει να εξεταστεί εν προκειμένω είναι αν ο έλεγχος της συνεργασίας των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ, τον οποίο είχε προγραμματίσει το Ελεγκτικό Συνέδριο και τη διενέργεια του οποίου δεν επέτρεψε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης.

105. Κατά τη γνώμη μου, στο ερώτημα αυτό πρέπει τελικά να δοθεί καταφατική απάντηση.

106. Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται καταρχάς ότι το σύστημα διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ το οποίο θέσπισε ο κανονισμός 1798/2003 εξυπηρετεί κυρίως την καταπολέμηση της διασυνοριακής φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, μέσω της βελτίωσης της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, η οποία είναι αναγκαία για την ορθή εφαρμογή των κανόνων

του ΦΠΑ [52]. Με βάση τα δεδομένα αυτά, το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε ειδικότερα να εξακριβώσει κατά πόσον τα κράτη μέλη που εμπλέκονταν στον έλεγχο είχαν δημιουργήσει τις διοικητικές και οργανωτικές δομές που ήσαν αναγκαίες για την προβλεπόμενη από τον κανονισμό 1798/2003 διοικητική συνεργασία. Επιπλέον, το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε, βασιζόμενο σε συγκεκριμένες αιτήσεις ανταλλαγής πληροφοριών, να εξετάσει και να αξιολογήσει πώς διεξάγεται στην πράξη η προβλεπόμενη στα άρθρα 5 επ. «ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αίτησης» μεταξύ των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων στον έλεγχο κρατών μελών [53].

107. Επομένως, ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορά τη νομική και πρακτική εφαρμογή των επιτακτικών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που αφορούν τη βελτίωση της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ. Αφού η συνεργασία αυτή εξυπηρετεί, σε τελευταία ανάλυση, τον ορθό καθορισμό του ΦΠΑ που πρέπει να καταβάλλεται στα κράτη μέλη για τις διασυνοριακές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και για την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και τις εισαγωγές εμπορευμάτων, ο έλεγχος αφορά πρωτίστως, όπως ορθά ισχυρίστηκε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, τα οικονομικά συμφέροντα των ενδιαφερόμενων κρατών μελών. Πράγματι, η μείωση των περιπτώσεων φοροδιαφυγής και φορολογικής απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ οδηγεί τελικά σε αύξηση των εσόδων των κρατών μελών από τον ΦΠΑ.

108. Από την παραπάνω περιγραφή πάντως του συστήματος των ιδίων πόρων της Ένωσης συνάγεται επίσης ότι το ύψος των εσόδων των κρατών μελών από τον ΦΠΑ επηρεάζει από πολλές απόψεις το σύστημα των ιδίων πόρων της Ένωσης. Δεδομένου ότι η βάση υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ καθορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, σε συνάρτηση με τα πραγματικά έσοδα του κράτους μέλους από τον ΦΠΑ, η αύξηση των εσόδων του κράτους από τον ΦΠΑ οδηγεί καταρχήν αυτόματα σε αύξηση των ιδίων πόρων από ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλει το κράτος αυτό στην Ένωση [54]. Επιπλέον, αν οι δαπάνες παραμείνουν στο ίδιο ύψος, η αύξηση αυτή των ιδίων πόρων από ΦΠΑ οδηγεί σε μείωση των αναγκαίων για τη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού της Ένωσης ιδίων πόρων που βασίζονται στο ΑΕΕ [55].

109. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει φυσικά να λαμβάνεται πάντοτε υπόψη ότι τα υψηλότερα έσοδα ενός κράτους μέλους από τον ΦΠΑ επηρεάζουν το ύψος των ιδίων πόρων από ΦΠΑ τους οποίους οφείλει το κράτος μέλος αυτό μόνο στην περίπτωση που δεν

52 — Βλ. συναφώς π.χ. την πρώτη, τη δεύτερη και την τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 1798/2003.

53 — Το αντικείμενο του ελέγχου περιγράφηκε με τον τρόπο αυτό σε πολλά έγγραφα του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς το Bundesrechnungshof και προς το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών. Σχετικά με την αλληλογραφία μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας βλ. ανωτέρω τα σημεία 14 επ.

54 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 53.

55 — Σχετικά με την αλληλεπίδραση αυτή μεταξύ του ύψους των συναρτώμενων προς το ΑΕΕ ιδίων πόρων αφενός και του ύψους των λοιπών ιδίων πόρων αφετέρου βλ. ανωτέρω το σημείο 54.

υπάρχει ανώτατο όριο της βάσης υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ [56]. Η εξαίρεση αυτή δεν ασκεί πάντως καμία επιρροή εν προκειμένω, διότι τα διαρθρωτικά ή πρακτικά προβλήματα στον τρόπο λειτουργίας μιας εθνικής κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης δεν επηρεάζουν τον ορθό προσδιορισμό του ΦΠΑ στο οικείο κράτος μέλος, αλλά τον ορθό προσδιορισμό του ΦΠΑ σε όλα τα άλλα κράτη μέλη που υποβάλλουν στο εν λόγω κράτος αιτήσεις για παροχή πληροφοριών.

110. Η στενή σχέση μεταξύ των εσόδων των κρατών μελών από ΦΠΑ και των εσόδων της Ένωσης από ιδίους πόρους από ΦΠΑ τονίζεται σε πολλά σημεία της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ [57]. Για παράδειγμα, η δεύτερη αιτιολογική σκέψη αναφέρει ότι ο προϋπολογισμός της Ένωσης, με την επιφύλαξη των λοιπών εσόδων, χρηματοδοτείται εξ ολοκλήρου από ιδίους πόρους της Ένωσης, στους οποίους περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι ίδιοι πόροι οι προερχόμενοι από τον ΦΠΑ. Η ενδέκατη και η δέκατη τέταρτη αιτιολογική σκέψη τονίζουν, στο ίδιο πλαίσιο, την ανάγκη εναρμόνισης των ουσιαστικών κανόνων για τον ΦΠΑ, με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη.

111. Η στενή σχέση μεταξύ της είσπραξης του ΦΠΑ από τα κράτη μέλη και της καταβολής των ιδίων πόρων ΦΠΑ από τα κράτη αυτά στην Ένωση έχει επιβεβαιωθεί επανειλημμένα από τη νομολογία του Δικαστηρίου.

112. Ιδιαίτερη σημασία έχουν εν προκειμένω τρεις αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000 [58], με τις οποίες το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι η παράλειψη επιβολής του εθνικού ΦΠΑ επί παροχών που, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, υπόκεινται καταρχήν σε ΦΠΑ όχι μόνο συνιστά παράβαση της οδηγίας αυτής από το αρμόδιο για την επιβολή του ΦΠΑ κράτος μέλος, αλλά αποτελεί εξίσου και παράβαση της νομοθεσίας της Ένωσης που ρυθμίζει την είσπραξη των ιδίων πόρων. Το Δικαστήριο τόνισε ιδιαίτερα, με το σκεπτικό του, ότι, εφόσον δεν επιβάλλεται ΦΠΑ σε μια παροχή που υπόκειται κανονικά σε ΦΠΑ, τα αντίστοιχα ποσά δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε για τον καθορισμό της βάσης υπολογισμού των ιδίων πόρων από ΦΠΑ. Το γεγονός αυτό αρκεί για να γίνει δεκτό ότι υπάρχει παράβαση της ρύθμισης περί ιδίων πόρων της Ένωσης [59].

113. Με την πιο πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο, επ' ευκαιρία της εξέτασης μιας ιταλικής ρύθμισης παροχής αμνηστίας στον τομέα του ΦΠΑ, τόνισε και πάλι τη σχέση μεταξύ της νομοθεσίας της Ένωσης που διέπει τη βεβαίωση των ιδίων πόρων από ΦΠΑ

56 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 53.

57 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

58 — Αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-276/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2000, σ. I-6251), C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2000, σ. I-6301), και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355).

59 — Βλ. τις παρατεθείσες στην υποσημείωση 58 αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας (σκέψεις 55 και 56), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (σκέψεις 64 και 65), και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (σκέψεις 76 και 77).

και της υποχρέωσης των κρατών μελών να διασφαλίζουν την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ. Στην υπόθεση εκείνη το Δικαστήριο κατέστησε σαφές καταρχάς ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι υποκείμενοι στον φόρο θα τηρούν τις εξής υποχρεώσεις που συνάγονται από το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Το Δικαστήριο, μολονότι αναγνώρισε ότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένα περιθώρια ευχέρειας, όσον αφορά τον τρόπο χρήσης των μέσων που διαθέτουν, τόνισε συγχρόνως ότι τα περιθώρια αυτά περιορίζονται από την υποχρέωση εξασφάλισης της αποτελεσματικής είσπραξης των ιδίων πόρων της Ένωσης και από την υποχρέωση να μη δημιουργούνται σημαντικές διαφορές στον τρόπο αντιμετώπισης των υποκειμένων στον φόρο [60]. Με τη διαπίστωση αυτή το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ρητά, σε τελική ανάλυση, ότι από την υποχρέωση των κρατών μελών να θέτουν στη διάθεση της Ένωσης τους ιδίους πόρους ενδέχεται να συνάγονται επίσης συγκεκριμένες υποχρεώσεις ως προς την είσπραξη του ΦΠΑ από τα κράτη μέλη αυτά.

114. Ανακεφαλαιώνοντας διαπιστώνω συνεπώς ότι η συνεργασία των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 εξυπηρετεί τον νομότυπο καθορισμό του ΦΠΑ στα κράτη μέλη, καθόσον επιδιώκονται η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ και η συνακόλουθη αύξηση των εσόδων από τον ΦΠΑ. Αν ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει επιβεβαιώσει, με πάγια νομολογία, ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των εσόδων των κρατών μελών από ΦΠΑ και των ιδίων πόρων της Ένωσης από ΦΠΑ, δεν μπορεί να αμφισβητηθεί σοβαρά ότι η συνεργασία των εθνικών διοικητικών αρχών στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 έχει επαρκώς άμεση σχέση με τα έσοδα της Ένωσης. Αφού η συνεργασία αυτή εμπίπτει επιπλέον στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει καταρχήν την εξουσία να την ελέγχει.

115. Κατόπιν όλων των ανωτέρω καταλήγω στο συμπέρασμα ότι ο επίμαχος έλεγχος της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003 πρέπει να χαρακτηριστεί ως έλεγχος που εμπίπτει καταρχήν στις ελεγκτικές εξουσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, διότι αφορά τα έσοδα της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ και του άρθρου 140, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002.

2. Επί της τήρησης της αρχής της επικουρικότητας και της αρχής της αναλογικότητας

116. Κατόπιν της διαπίστωσης ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε την εξουσία να διεξαγάγει τον επίμαχο έλεγχο, απομένει να εξεταστεί αν το όργανο αυτό άσκησε επίσης την ελεγκτική αυτή αρμοδιότητα σύμφωνα με το

60 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-132/06, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 2008, σ. I-5457, σκέψεις 37 επ.)

δίκαιο της Ένωσης. Προς τούτο θα εξετάσω καταρχάς αν ο επίμαχος έλεγχος συμβιβάζεται με την αρχή της επικουρικότητας. Στη συνέχεια θα ασχοληθώ με το ζήτημα μήπως ο εν λόγω έλεγχος ήταν δυσανάλογος.

α) Επί της τήρησης της αρχής της επικουρικότητας

117. Δεδομένου ότι ο επίμαχος έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν υπάγεται σε έναν από τους τομείς αποκλειστικής αρμοδιότητας της Ένωσης, το Ελεγκτικό Συνέδριο οφείλει να τηρήσει, κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου αυτού, την αρχή της επικουρικότητας [61]. Από τη δικογραφία δεν συνάγονται πάντως στοιχεία που να επιτρέπουν το συμπέρασμα ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο παραβίασε την αρχή αυτή στο πλαίσιο του επίμαχου ελέγχου.

118. Κατά την προετοιμασία του ελέγχου το Ελεγκτικό Συνέδριο ανακοίνωσε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας [62] ότι είχε την πρόθεση να εξακριβώσει κατά πόσον τα κράτη μέλη που εμπλέκονταν στον έλεγχο είχαν δημιουργήσει τις διοικητικές και οργανωτικές δομές που ήσαν αναγκαίες για την προβλεπόμενη από τον κανονισμό 1798/2003 διοικητική συνεργασία. Επιπλέον, το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε, βασιζόμενο σε συγκεκριμένες αιτήσεις ανταλλαγής πληροφοριών, να εξετάσει και να αξιολογήσει πώς διεξάγεται στην πράξη η προβλεπόμενη στα άρθρα 5 επ. «ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αίτησης» μεταξύ των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων στον έλεγχο κρατών μελών.

119. Κατόπιν των αντιρρήσεων που εξέφρασε η Γερμανική Κυβέρνηση, το Ελεγκτικό Συνέδριο εξήγησε, με έγγραφο της 9ης Νοεμβρίου 2006 προς τον Ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών [63], ότι προβλεπόταν ο δειγματοληπτικός έλεγχος των αιτήσεων για παροχή πληροφοριών που η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης είτε είχε υποβάλει το 2005 είτε είχε παραλάβει κατά το ίδιο έτος από άλλα κράτη μέλη, ενόψει της αξιολόγησης της διοικητικής συνεργασίας στην πράξη, όταν υποβάλλεται αίτηση για παροχή πληροφοριών. Ο έλεγχος δεν επρόκειτο να καλύψει, κατά το Ελεγκτικό Συνέδριο, το ουσιαστικό περιεχόμενο των σχετικών πράξεων, όπως π.χ. τον προσδιορισμό του φόρου, ακόμη και αν το περιεχόμενο αυτό προέκυπτε από τα έγγραφα που θα ελέγχονταν. Αντικείμενο του ελέγχου ήταν δηλαδή η αποτελεσματικότητα της συνεργασίας των διοικητικών αρχών. Από τα πορίσματα του ελέγχου θα συνάγονταν συμπεράσματα ενόψει της αποτελεσματικότερης καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ.

120. Αν ληφθούν υπόψη ιδιαίτερα οι διασυνοριακές πτυχές του αντικειμένου του ελέγχου, της διαδικασίας ελέγχου και των σκοπών του ελέγχου, καθίσταται σαφές ότι

61 — Βλ. ανωτέρω τα σημεία 79 επ.

62 — Σχετικά με την αλληλογραφία μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας βλ. ανωτέρω τα σημεία 14 επ.

63 — Το έγγραφο αυτό αποτελεί το υπ' αριθ. 4 παράρτημα του δικογράφου της προσφυγής.

ο επίμαχος έλεγχος δεν ήταν ευλόγως δυνατόν να προετοιμαστεί και να διενεργηθεί από τα εθνικά Ελεγκτικά Συνέδρια ή από άλλες εθνικές ελεγκτικές αρχές.

121. Ούτε η προβλεπόμενη στο άρθρο 35 του κανονισμού 1798/2003 διαδικασία εξέτασης και αξιολόγησης του κανονισμού αυτού από την Επιτροπή σε συνεργασία με τα κράτη μέλη αποτελεί έγκυρη εναλλακτική λύση σε σχέση με τον έλεγχο της συνεργασίας των οικείων διοικητικών αρχών από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Πράγματι, η προβλεπόμενη στο άρθρο 35 του κανονισμού 1798/2003 διαδικασία δεν παρέχει ουσιαστικά καμία δυνατότητα κεντρικής και συστηματικής εξέτασης και αξιολόγησης της διασυνοριακής συνεργασίας μεταξύ των διαφόρων εθνικών διοικητικών αρχών, κατά την οποία να μπορεί να αξιολογηθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν της πραγματοποίησης διαφόρων δειγματοληπτικών ελέγχων, η ανταλλαγή πληροφοριών.

122. Κατόπιν όλων των ανωτέρω καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η διεξαγωγή του επίμαχου ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν προσκρούει στην αρχή της επικουρικότητας.

β) Επί της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας

123. Με τον επίμαχο έλεγχο το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε να αξιολογήσει, σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003, τόσο τις διαρθρωτικές όσο και τις πρακτικές πλευρές της διοικητικής συνεργασίας, ώστε να συναγάγει συμπεράσματα ενόψει της αποτελεσματικότερης καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απάτης σχετικά με τον ΦΠΑ. Σκοπός του ελέγχου ήταν να εξακριβωθεί αν η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών πραγματοποιείται μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα και είναι αποτελεσματική και αν υπάρχουν οι κατάλληλες διοικητικές δομές και διαδικασίες για τη διευκόλυνση της διοικητικής συνεργασίας [64].

124. Από την παραπάνω περιγραφή των σκοπών του ελέγχου και από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο είχε την πρόθεση να ελέγξει τη διοικητική συνεργασία κυρίως με βάση τα –προβλεπόμενα στο άρθρο 248, παράγραφος 2, ΕΚ– κριτήρια της «νομιμότητας» και της «χρηστής διαχείρισης» [65].

125. Ιδιαίτερα διαφωτιστικό είναι από την άποψη αυτή το πρόγραμμα της αποστολής για διενέργεια ελέγχου, το οποίο αποστάληκε στο Bundesrecnhungshof στις 7 Σεπτεμβρίου 2006 και με το οποίο το Ελεγκτικό Συνέδριο απαριθμούσε τους τομείς θεμάτων που επρόκειτο να εξεταστούν κατά τον έλεγχο που θα διενεργούνταν στην κεντρική

64 — Αυτά προβλέπονται ρητά στο σημείο 12 της ειδικής έκθεσης 8/2007.

65 — Βλ. ανωτέρω τα σημεία 93 επ.

υπηρεσία διασύνδεσης [66]. Από το πρόγραμμα αυτό προκύπτει ιδίως ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε, πρώτον, να εξακριβώσει, στο πλαίσιο του ελέγχου της νομιμότητας, αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, συμμορφούμενη προς τις επιταγές του κανονισμού 1798/2003, είχε δημιουργήσει μια κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης και αν η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των διοικητικών υπηρεσιών ανταποκρινόταν στις απαιτήσεις του κανονισμού αυτού. Δεύτερον, το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε, στο πλαίσιο του ελέγχου της χρηστής διαχείρισης, να εξετάσει κατά πόσον υπάρχουν δυνατότητες αποτελεσματικότερης οργάνωσης της διοικητικής συνεργασίας.

126. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, εξετάζοντας με τον τρόπο αυτό τη διοικητική συνεργασία, οφείλει να τηρεί την αρχή της αναλογικότητας. Κατά την αρχή αυτή, απαιτείται ιδίως να είναι οι διενεργούμενες πράξεις ελέγχου *πρόσφορες, αναγκαίες* και *όχι δυσανάλογες* προς την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου [67].

127. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένα μέτρο είναι *πρόσφορο* για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, αν αποσκοπεί πράγματι στην επίτευξή του με συνοχή και συστηματικότητα [68]. Ένα μέτρο είναι *αναγκαίο,* όταν μεταξύ πλειόνων μέτρων που είναι πρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού είναι το λιγότερο επαχθές για το συμφέρον ή το έννομο αγαθό το οποίο αφορά [69]. Υπάρχει *δυσανάλογος* περιορισμός των οικείων συμφερόντων ή έννομων αγαθών, όταν το σχετικό μέτρο, παρότι συμβάλλει στην επίτευξη των επιδιωκόμενων θεμιτών σκοπών, οδηγεί εντούτοις σε υπερβολική παρέμβαση στα συμφέροντα ή έννομα αγαθά αυτά.

128. Όσον αφορά το ζήτημα αν ο επίμαχος έλεγχος ήταν *πρόσφορος* για την επίτευξη των επιδιωκόμενων με τον έλεγχο σκοπών, θεωρώ ότι δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι οι ελεγκτικές ενέργειες του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποσκοπούσαν στην εξέταση, με συνοχή και συστηματικότητα, τόσο των διαρθρωτικών όσο και των πρακτικών πλευρών της διοικητικής συνεργασίας. Επομένως, ο επίμαχος έλεγχος είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται στην αξιολόγηση αφενός της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών και αφετέρου των υφιστάμενων διοικητικών δομών και διαδικασιών από την άποψη της νομιμότητάς τους και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

129. Κατά τη γνώμη μου, οι ελεγκτικές ενέργειες του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι επίσης *αναγκαίες* για την επίτευξη των σκοπών αυτών του ελέγχου. Συγκεκριμένα, θα μου ήταν δύσκολο να καταλάβω πώς θα μπορούσαν να συναχθούν τα επιδιωκόμενα συμπεράσματα, αν ήταν λιγότερο ενδελεχής ο έλεγχος των εθνικών δημοσιονομικών υπηρεσιών και

66 — Το πρόγραμμα της αποστολής έχει επισυναφθεί στο υπόμνημα παρέμβασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Βλ. ανωτέρω σημεία 15 και 16 των προτάσεών μου.

67 — Βλ. ανωτέρω σημεία 91 και 92.

68 — Βλ. αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2010, C-384/08, Attanasio Group (Συλλογή 2010, σ. I-2055, σκέψη 51), και της 17ης Νοεμβρίου 2009, C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (Συλλογή 2009, σ. I-10821, σκέψη 42).

69 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1989, 265/87, Schräder (Συλλογή 1989, σ. 2237, σκέψη 21).

των διαφόρων περιπτώσεων στις οποίες έχει εφαρμοστεί η προβλεπόμενη διαδικασία.

130. Στο πλαίσιο της εξέτασης της *αναλογικότητας* του επίμαχου ελέγχου πρέπει ιδίως να εξακριβωθεί αν οι ελεγκτικές ενέργειες του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχουν οδηγήσει σε υπερβολική παρέμβαση στη σφαίρα αρμοδιοτήτων των εμπλεκόμενων κρατών μελών.

131. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, με τον επίμαχο έλεγχο, ήθελε αφενός να ελέγξει αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, συμμορφούμενη προς τις επιταγές του κανονισμού 1798/2003, έχει δημιουργήσει μια κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης και αν η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των διοικητικών υπηρεσιών ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του κανονισμού αυτού. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ήθελε αφετέρου να εξετάσει κατά πόσον υπάρχουν δυνατότητες αποτελεσματικότερης οργάνωσης της διοικητικής συνεργασίας. Μολονότι αυτή η εξέταση συγκεκριμένων περιπτώσεων εφαρμογής της διαδικασίας με βάση το κριτήριο της χρηστής διαχείρισης ενέχει την κριτική αντιπαράθεση με αποφάσεις των κρατών μελών που ανάγονται στη διοικητική αυτονομία των κρατών μελών, η δικογραφία δεν περιέχει στοιχεία από τα οποία να συνάγεται ότι οι επιμέρους ελεγκτικές ενέργειες είναι δυσανάλογες εντός του όλου πλαισίου του επίμαχου ελέγχου.

132. Οι παραπάνω σκέψεις σχετικά με την αναλογικότητα των ενεργειών του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντός του πλαισίου του επίμαχου ελέγχου καθίστανται σαφέστερες κατόπιν της ανάλυσης των επικρίσεων που διατύπωσε η Γερμανική Κυβέρνηση σε σχέση με ορισμένες διαπιστώσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου που περιέχονται στην ειδική έκθεση 8/2007 που κατάρτισε το όργανο αυτό.

133. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβέρνησης, η ειδική έκθεση 8/2007 περιέχει αξιολογήσεις σχετικά με την οργάνωση και τις αρμοδιότητες των δημοσιονομικών διοικητικών υπηρεσιών στα διάφορα κράτη μέλη που αποτελούν απαράδεκτη και, συνεπώς, δυσανάλογη παρέμβαση στη σφαίρα αρμοδιοτήτων των κρατών μελών. Συναφώς η Γερμανική Κυβέρνηση βάλλει κυρίως κατά του ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο, με τα σημεία 38 επ. της ειδικής έκθεσής του, εξέτασε σε λεπτομέρειες την οργανωτική δομή των κεντρικών υπηρεσιών διασύνδεσης ορισμένων κρατών μελών και κατέληξε στη διαπίστωση, μεταξύ άλλων, ότι οι αρμοδιότητες της γερμανικής κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης είναι κατατμημένες μεταξύ τριών υπηρεσιών του Bundeszentralamt für Steuern, από τις οποίες η μία εδρεύει στη Βόννη και οι άλλες δύο στο Saarlouis [70]. Η Γερμανική Κυβέρνηση επικρίνει επίσης το γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο διαπιστώνει, στα σημεία 22 και 23 της ειδικής έκθεσής του, ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν κάνει επαρκή χρήση των προαιρετικών

70 — Μολονότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αρνήθηκε να συνεργαστεί με το Ελεγκτικό Συνέδριο για τον επίμαχο έλεγχο, η ειδική έκθεση 8/2007 περιέχει επίσης παρατηρήσεις και κρίσεις σχετικά με τη γερμανική κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης και τη λειτουργία της. Οι παρατηρήσεις και κρίσεις αυτές βασίζονται σε διαπιστώσεις από αποστολές ελέγχου σε άλλα κράτη μέλη, σε πληροφορίες που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια αποστολών ελέγχου στην Επιτροπή, καθώς και σε δημοσιευμένες εκθέσεις: βλ. ανωτέρω το σημείο 22 των προτάσεών μου.

δυνατοτήτων αποκέντρωσης που προσφέρει ο κανονισμός 1798/2003.

134. Η κριτική αυτή, την οποία ασκεί η Γερμανική Κυβέρνηση στις ενέργειες του Ελεγκτικού Συνεδρίου από την άποψη της αναλογικότητας, δεν είναι πειστική.

135. Μολονότι η Γερμανική Κυβέρνηση τονίζει ορθά ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο, αναλύοντας την οργάνωση και τις αρμοδιότητες των εθνικών δημοσιονομικών διοικητικών υπηρεσιών, εξέτασε αποφάσεις των κρατών μελών για τις οποίες δεν μπορεί να τεθεί ζήτημα νομιμότητας από την άποψη του δικαίου της Ένωσης, το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο άσκησε τις ελεγκτικές αρμοδιότητές του κατά δυσανάλογο τρόπο.

136. Συναφώς πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι σκοπός των παρατηρήσεων σχετικά με την έλλειψη αποκέντρωσης ήταν να παρασχεθεί εξήγηση για τη μη ιδιαίτερα εντατική χρήση των δυνατοτήτων ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, τις οποίες προσφέρει το άρθρο 5 του κανονισμού 1798/2003 [71]. Άλλωστε η ανάλυση της οργανωτικής δομής της γερμανικής κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ανάλυσης της διαπίστωσης ότι στις μισές από τις αιτήσεις για την παροχή πληροφοριών που είχαν υποβληθεί κατά το άρθρο 5 του κανονισμού 1798/2003 είχε δοθεί απάντηση με καθυστέρηση [72]. Επ' αυτού το Ελεγκτικό Συνέδριο διαπιστώνει ότι, σε ορισμένα από τα κράτη μέλη τα οποία παρουσιάζουν υψηλό αριθμό καθυστερημένων απαντήσεων, οι περίπλοκες οργανωτικές δομές συμβάλλουν στις καθυστερήσεις και δημιουργούν προβλήματα στην παρακολούθηση [73]. Ως παραδείγματα κρατών μελών με περίπλοκες οργανωτικές δομές αναφέρονται η Ιταλία, οι Κάτω Χώρες και η Γερμανία [74].

137. Από την παραπάνω περιγραφή προκύπτει άμεσα ότι η ανάλυση της οργάνωσης και των αρμοδιοτήτων των εθνικών δημοσιονομικών διοικητικών υπηρεσιών, την οποία επικρίνει η Γερμανική Κυβέρνηση, εξυπηρετεί με συνοχή και συστηματικότητα τον σκοπό του ελέγχου, δηλαδή την αξιολόγηση, από την άποψη της σκοπιμότητας, τόσο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών όσο και των υφιστάμενων διοικητικών δομών και διαδικασιών. Με δεδομένο τον σκοπό αυτό, οι αναλύσεις αυτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι επίσης αναγκαίες για τον εντοπισμό των αιτίων και των λόγων για τις ανεπάρκειες της συνεργασίας των διοικητικών αρχών, οι οποίες είχαν διαπιστωθεί αντικειμενικά.

138. Αν ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη το γεγονός ότι οι διαπιστώσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου

71 — Σημεία 19 επ. της ειδικής έκθεσης 8/2007.

72 — Σημεία 24 επ. της εν λόγω έκθεσης.

73 — Σημείο 38 της έκθεσης.

74 — Σημεία 39 έως 41 της έκθεσης.

τις οποίες επικρίνει η Γερμανική Κυβέρνηση αποτελούν μέρος του ελέγχου της χρηστής διαχείρισης, επ' ευκαιρία του οποίου το Ελεγκτικό Συνέδριο τονίζει, σε διάφορα σημεία, ότι οι επικρινόμενες αποφάσεις είναι νόμιμες από την άποψη του δικαίου της Ένωσης [75] και καθιστά συνεπώς σαφές ότι από τις αναλύσεις του αυτές δεν μπορεί να συναχθεί ότι τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη έχουν παραβεί το δίκαιο της Ένωσης, οι διαπιστώσεις αυτές δεν αποτελούν επομένως ούτε δυσανάλογη παρέμβαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στη σφαίρα αρμοδιοτήτων των κρατών μελών [76].

139. Με τα δεδομένα αυτά δεν μπορεί, κατά τη γνώμη μου, να αμφισβητηθεί ότι η ανάλυση τόσο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων εθνικών διοικητικών υπηρεσιών όσο και της οργανωτικής δομής των κεντρικών υπηρεσιών διασύνδεσης, στην οποία προέβη το Ελεγκτικό Συνέδριο στο πλαίσιο του ελέγχου με βάση το κριτήριο της χρηστής διαχείρισης, είναι επίσης σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.

140. Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο τήρησε την αρχή της αναλογικότητας τόσο ως προς τον εν γένει σχεδιασμό όσο και ως προς τη συγκεκριμένη οργάνωση, διεξαγωγή και περάτωση του εκ μέρους του ελέγχου της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003.

Ε — *Επί της παράβασης από την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας των υποχρεώσεων συνεργασίας της με το Ελεγκτικό Συνέδριο*

141. Όταν το Ελεγκτικό Συνέδριο αποφασίζει, όπως εν προκειμένω, να διεξαγάγει, ασκώντας τις αρμοδιότητές του και τηρώντας τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας, έλεγχο σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ, τα κράτη μέλη υπέχουν την υποχρέωση καλόπιστης συνεργασίας με το όργανο αυτό.

75 — Το Ελεγκτικό Συνέδριο, στην αρχή της ανάλυσής του σχετικά μη τη μη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στις τοπικές υπηρεσίες, διαπιστώνει ότι η μη πραγματοποιηθείσα μεταβίβαση αυτή συνιστά δυνατότητα που προσφέρει ο κανονισμός (σημείο 22 της ειδικής έκθεσης 8/2007). Οι περιλαμβανόμενες στην ειδική έκθεση παρατηρήσεις σχετικά με την οργανωτική δομή των κεντρικών υπηρεσιών διασύνδεσης δεν βαίνουν πέραν της γενικής διαπίστωσης ότι, σε ορισμένα από τα κράτη μέλη στα οποία πραγματοποιήθηκε αποστολή ελέγχου και τα οποία παρουσίαζαν υψηλό αριθμό καθυστερημένων απαντήσεων στις αιτήσεις για παροχή πληροφοριών, η περίπλοκη οργανωτική δομή της κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης συμβάλλει στις καθυστερήσεις αυτές.

76 — Έχει σημασία συνεπώς το γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο, με τα επικρινόμενα μέρη του ελέγχου, αξιολόγησε την οργάνωση και τις αρμοδιότητες των εθνικών δημοσιονομικών υπηρεσιών από την άποψη της χρηστής διαχείρισης και όχι της νομιμότητας. Η επιλογή δηλαδή του κριτηρίου για τον έλεγχο, το οποίο εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο για να αξιολογήσει τις πράξεις και ενέργειες των κρατών μελών, έχει σημασία για την εκτίμηση του αν η ενδεχόμενη παρέμβαση στη σφαίρα αρμοδιοτήτων του ελεγχόμενου κράτους μέλους είναι έντονη ή όχι. Για παράδειγμα, είναι σαφέστατο ότι η εξέταση της νομιμότητας των πράξεων του κράτους μέλους μπορεί να συνιστά πολύ εντονότερη παρέμβαση στη σφαίρα αρμοδιοτήτων των κρατών μελών από ό,τι η εξέταση αυτή από την άποψη της χρηστής διαχείρισης. Ο λόγος είναι ότι ο έλεγχος νομιμότητας από το Ελεγκτικό Συνέδριο αφορά το ζήτημα αν τα κράτη μέλη έχουν ασκήσει τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με τις επιταγές του δικαίου της Ένωσης, ενώ η εξέταση από την άποψη της χρηστής διαχείρισης αφορά το –από καθαρά νομική άποψη λιγότερο σημαντικό– ζήτημα της σκοπιμότητας των εθνικών μέτρων, και μάλιστα ανεξάρτητα από το αν τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης.

142. Αυτές οι υποχρεώσεις συνεργασίας των κρατών μελών συνάγονται καταρχάς από τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 248, παράγραφος 3, ΕΚ[77]. Κατά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 248 ΕΚ, ο έλεγχος πραγματοποιείται βάσει εγγράφων και, εν ανάγκη, επιτόπου στα κράτη μέλη, σε συνεργασία με τα εθνικά ελεγκτικά όργανα ή, εάν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες. Στο πλαίσιο αυτό το Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα των κρατών μελών συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία τους. Κατά το δεύτερο εδάφιο της παραπάνω διάταξης, τα εθνικά ελεγκτικά όργανα ή, εάν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, οι αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες διαβιβάζουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μετά από αίτησή του, κάθε έγγραφο ή στοιχείο που είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση της αποστολής του.

143. Επιπλέον, πέρα από τις υποχρεώσεις συνεργασίας των κρατών μελών που προβλέπονται ρητά στο άρθρο 248, παράγραφος 3, ΕΚ, ισχύει η γενικότερη υποχρέωση των κρατών μελών να συνεργάζονται καλόπιστα με το Ελεγκτικό Συνέδριο, η οποία απορρέει από το άρθρο 10 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ.

77 — Σχετικά με μια ιδιαίτερα χρήσιμη ανάλυση των διατάξεων του άρθρου 248, παράγραφος 3, ΕΚ που διέπουν τη διεξαγωγή των ελέγχων που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο στα κράτη μέλη βλ. Inghelram, J., όπ.π. (υποσημ. 26), σ. 138 επ.

144. Διατάξεις για τη συνεργασία μεταξύ κρατών μελών και Ελεγκτικού Συνεδρίου περιλαμβάνει επίσης ο κανονισμός 1605/2002, ο οποίος εκδόθηκε με βάση το άρθρο 279 ΕΚ. Για παράδειγμα, το άρθρο 140, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι ο έλεγχος στα κράτη μέλη διενεργείται σε συνεργασία με τα εθνικά όργανα ελέγχου ή, εάν αυτά δεν διαθέτουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες και ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα των κρατών μελών συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία τους.

145. Υπό το πρίσμα των επιτακτικών αυτών διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, η άρνηση της γερμανικής κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης, του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών και του γερμανικού Ελεγκτικού Συνεδρίου να δώσουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο τη δυνατότητα να διενεργήσει τον επίμαχο έλεγχο και να του παράσχουν τις σχετικές διευκολύνσεις, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή με το δικόγραφο της προσφυγής, πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράβαση εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας του άρθρου 10 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ, του άρθρου 248, παράγραφος 3, ΕΚ και του άρθρου 140, παράγραφος 2, του κανονισμού 1605/2002.

146. Η Επιτροπή πάντως ισχυρίζεται με την προσφυγή της ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει επίσης παραβεί το άρθρο 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002, το οποίο προβλέπει ότι η Επιτροπή, τα άλλα όργανα, οι οργανισμοί που διαχειρίζονται έσοδα ή δαπάνες εξ ονόματος

της Ένωσης καθώς και οι τελικοί δικαιούχοι πληρωμών εις βάρος του προϋπολογισμού παρέχουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο κάθε διευκόλυνση και κάθε πληροφορία την οποία αυτό θεωρεί αναγκαία για την εκτέλεση της αποστολής του.

147. Ο λόγος αυτός της προσφυγής δεν μπορεί, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, παρά να έχει την έννοια ότι ορισμένοι οργανισμοί που διαχειρίζονται έσοδα εξ ονόματος της Ένωσης αρνήθηκαν να συνεργαστούν καλόπιστα με το Ελεγκτικό Συνέδριο. Η Επιτροπή δεν κατέστησε πάντως σαφές ποιοι γερμανικοί οργανισμοί θα μπορούσαν, όσον αφορά το αίτημα του Ελεγκτικού Συνεδρίου για διεξαγωγή ελέγχου, να υπαχθούν στην κατηγορία των «οργανισμών που διαχειρίζονται έσοδα εξ ονόματος της Ένωσης». Αν ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη το γεγονός ότι ο ΦΠΑ, παρά την εναρμόνιση του τομέα αυτού, πρέπει να χαρακτηριστεί ως εθνικός φόρος, ο οποίος καταρχήν επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου [78], ούτε η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης ούτε το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών θα μπορούσαν να υπαχθούν στην κατηγορία των οργανισμών που διαχειρίζονται έσοδα εξ ονόματος της Ένωσης.

148. Δεδομένου ότι η Επιτροπή, στο πλαίσιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 258 ΣΛΕΕ, φέρει το βάρος απόδειξης της αλήθειας του ισχυρισμού της ότι υφίσταται παράβαση και οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα στοιχεία εκείνα που είναι αναγκαία για την διαπίστωση της παράβασης [79] και ότι η Επιτροπή δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση απόδειξης αυτή σε σχέση με την αιτίασή της περί παράβασης του άρθρου 142, παράγραφος 1, του κανονισμού 1605/2002, αυτός ο λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

VIII — Συνοπτική ανακεφαλαίωση

149. Εν συνόψει, καταλήγω συνεπώς στο συμπέρασμα ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει την εξουσία, κατά το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ και κατά το άρθρο 140, παράγραφος 2, του κανονισμού 1605/2002, να ελέγχει τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του ΦΠΑ σύμφωνα με τον κανονισμό 1798/2003. Κατά την άσκηση της ελεγκτικής αυτής αρμοδιότητας το Ελεγκτικό Συνέδριο οφείλει να τηρεί τόσο την αρχή της επικουρικότητας όσο και την αρχή της αναλογικότητας. Επομένως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε την υποχρέωση, κατά το άρθρο 248, παράγραφος 3, ΕΚ και το άρθρο 10 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ, καθώς και κατά το άρθρο 140, παράγραφος 2, του κανονισμού 1605/2002, να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διεξαγάγει τον έλεγχο αυτό και να του παράσχει καλόπιστα, σύμφωνα με τα

78 — Βλ. ανωτέρω το σημείο 57.

79 — Βλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2010, C-160/08, Επιτροπή κατά Γερμανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 25, σκέψη 116), της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-246/08, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (Συλλογή 2009, σ. I-10605, σκέψη 52), της 6ης Οκτωβρίου 2009, C-438/07, Επιτροπή κατά Σουηδίας (Συλλογή 2009, σ. I-9517, σκέψη 49), και της 13ης Νοεμβρίου 2007, C-507/03, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 2007, σ. I-9777, σκέψη 33).

προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές, τις σχετικές διευκολύνσεις.

150. Με βάση τα δεδομένα αυτά, η άρνηση της γερμανικής κεντρικής υπηρεσίας διασύνδεσης, του Ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών και του γερμανικού Ελεγκτικού Συνεδρίου να επιτρέψουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διεξαγάγει τον έλεγχο της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ και να του παράσχουν τις σχετικές διευκολύνσεις πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράβαση εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας του άρθρου 10 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ, του άρθρου 248, παράγραφος 3, ΕΚ και του άρθρου 140, παράγραφος 2, του κανονισμού 1605/2002.

IX — Δικαστικά έξοδα

151. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ηττήθηκε ως προς τους κυριότερους ισχυρισμούς της, πρέπει το κράτος αυτό να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Επιτροπής. Το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι τα κοινοτικά όργανα που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

X — Πρόταση

152. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να εκδώσει απόφαση με το ακόλουθο διατακτικό:

1) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αρνούμενη να επιτρέψει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να διενεργήσει ελέγχους στη Γερμανία σχετικά με τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία ρυθμίζεται με τον κανονισμό (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου

προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 10 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 248, παράγραφοι 1 και 2, ΕΚ, από το άρθρο 248, παράγραφος 3, ΕΚ και από το άρθρο 140, παράγραφος 2, του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) 1605/2002 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουνίου 2002, για τη θέσπιση του δημοσιονομικού κανονισμού που εφαρμόζεται στο γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Καταδικάζει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.

4) Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο φέρουν τα δικά τους δικαστικά έξοδα.