STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY VERICI TRSTENJAK přednesené dne 25. května 2011[1]

Obsah

I — Úvod ..... I - 11239

II — Unijní právo ..... I - 11240

A — Primární právo ..... I - 11240

B — Sekundární právo ..... I - 11240

1. Rozhodnutí 2000/597 ..... I - 11240

2. Nařízení č. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Nařízení č. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Skutkový stav ..... I - 11245

IV — Řízení před podáním žaloby ..... I - 11247

V — Řízení před Soudním dvorem a návrhy účastníků řízení ..... I - 11248

VI — Hlavní argumenty účastníků řízení ..... I - 11249

VII — Právní posouzení ..... I - 11253

A — Úvodní poznámky ..... I - 11253

B — Systém vlastních zdrojů podle rozhodnutí 2000/597 ..... I - 11254

C — Kontrolní pravomoci Účetního dvora ..... I - 11258

1 — Původní jazyk stanoviska: němčina. Jednací jazyk: němčina.

1. Předmět, dosah a meze kontrolních pravomocí Účetního dvora ..... I - 11258

a) Pravomoc přezkoumat jednání orgánů Unie a členských států, které vykazuje dostatečně přímý vztah k unijním příjmům nebo výdajům I - 11258

b) Rozsah působnosti unijního práva jako omezení pravomoci v kontextu přezkumu jednání členského státu ze strany Účetního dvora ..... I - 11259

c) Povinnost dodržovat zásady subsidiarity a proporcionality ..... I - 11263

i) Zásada subsidiarity ..... I - 11263

ii) Zásada proporcionality ..... I - 11265

2. Kritéria pro přezkoumávání účetnictví Účetním dvorem ..... I - 11266

3. Dílčí závěr ..... I - 11268

D — Pravomoc Účetního dvora přezkoumávat spolupráci vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Přezkum spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 vykazuje dostatečně přímý vztah k unijním příjmům ..... I - 11269

2. K dodržování zásad subsidiarity a proporcionality ..... I - 11272

a) K dodržování zásady subsidiarity ..... I - 11273

b) K dodržování zásady proporcionality ..... I - 11274

E — K porušení povinnosti spolupráce Spolkové republiky Německo ve vztahu k Účetnímu dvoru ..... I - 11278

VIII — Shrnutí ..... I - 11280

IX — Náklady řízení ..... I - 11281

X — Závěry ..... I - 11281

I – Úvod

1. Základem projednávané věci je žaloba pro nesplnění povinnosti vyplývající ze Smlouvy, kterou na základě článku 258 SFEU podala Komise a kterou se domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že Evropskému účetnímu dvoru (dále jen „Účetní dvůr“) odmítla umožnit přezkum přeshraniční spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v Německu, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z unijního práva.

2. Z procesně právního hlediska se projednávané řízení vyznačuje tou zvláštností, že Komise proti členskému státu zahájila řízení pro nesplnění povinnosti, protože tento údajně nerespektoval kontrolní pravomoci Účetního dvora. Ačkoli se Účetní dvůr v minulosti výslovně přimlouval za to, aby mu za účelem samostatného prosazení jeho pravomoci ve vztahu k členským státům soudní cestou byla poskytnuta možnost podat žalobu [2], nepřísluší mu ani po posledním přepracování systému soudní ochrany unijního práva Lisabonskou smlouvou přímá možnost podat žalobu vůči členským státům, které jeho kontrolní pravomoci nerespektovaly [3]. Účetní dvůr má spíše povinnost oznámit takové porušení Komisi, aby jako v projednávaném případě mohla zahájit vůči dotčenému státu řízení pro nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU, jehož se Účetní dvůr může následně zúčastnit jako vedlejší účastník.

3. Projednávané řízení poskytuje Soudnímu dvoru příležitost objasnit rozsah a předmět pravomocí Účetního dvora spočívajících v přezkumu jednání členských států na příkladu konkrétního kontrolního záměru. Jedná se totiž o první řízení pro nesplnění povinnosti, které vychází z odmítnutí členského

2 — Viz jen zpráva Účetního dvora reflexní skupině o fungování Smlouvy o Evropské unii z roku 1995 (francouzské znění otištěno v *Revue trimestrielle de droit européen 1995*, s. 689, bod 2.6).

3 — V této souvislosti je nutno obecně poukázat na to, že cílem Lisabonské smlouvy nebyla snaha o reformu systému soudní ochrany práva Unie, nýbrž v konečném výsledku potvrzení dosavadního systému soudní ochrany v jeho podstatných rysech. K tomu viz: Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?“, EuR 2010, s. 30 až 51. Poskytnout Účetnímu dvoru samostatné oprávnění k podání žaloby vůči členským státům by bylo možné bez velkých zásahů do nové struktury SFEU. K tomu by například v článku 271 SFEU mohlo být v novém písmenu e) stanoveno, že Účetní dvůr může podat žalobu pro nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU vůči členskému státu z důvodu porušení svých kontrolních a přístupových práv uvedených v článku 287 SFEU. K tomu viz Friedrich, C./Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshof vor dem Europäischen Gerichtshof“, DÖV 1999, s. 669, 676.

státu povolit kontrolu plánovanou Účetním dvorem v oblasti unijních příjmů na svém území a Účetní dvůr při ní podpořit.

4. Institucionální význam tohoto řízení o nesplnění povinnosti je potvrzen rozhodnutím Evropského parlamentu poprvé vstoupit do řízení o nesplnění povinnosti vedeného proti členskému státu jako vedlejší účastník na podporu návrhů Komise.

II – Unijní právo [4]

A – *Primární právo*

Vymezení pravomocí Účetního dvora v rámci primárního práva je provedeno v článku 248 ES.

4 — V souladu s označeními používanými v SEU a v SFEU je výraz „unijní právo“ používán jako souhrnný výraz pro právo Společenství a unijní právo. Bude-li dále řeč o jednotlivých ustanoveních primárního práva, budou uváděny předpisy použitelné *ratione temporis*.

B – *Sekundární právo*

1. Rozhodnutí 2000/597

5. Článek 2 rozhodnutí Rady 2000/597/ES, Euratom ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství [5] stanoví:

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

a) dávky, prémie, doplňkové nebo vyrovnávací částky, dodatkové částky nebo položky a další poplatky, současné i budoucí, zavedené orgány Společenství v obchodě se třetími zeměmi v rámci společné zemědělské politiky a dávky a další poplatky stanovené v rámci společné organizace trhu s cukrem;

b) cla stanovená ve společném celním sazebníku a další cla, současná i budoucí, zavedená orgány Společenství v obchodě

5 — Úř. věst. L 253, s. 42; Zvl. vyd. 01/03, s. 200.

se třetími zeměmi a cla na výrobky spadající do působnosti Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli;

c) použití jednotné sazby pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který se určuje podle pravidel Společenství. Vyměřovací základ pro tyto účely nepřesahuje 50 % HNP každého členského státu, jak je definován v odstavci 7;

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

[...]

4. Jednotná sazba uvedená v odst. 1 písm. c) se vypočte jako rozdíl mezi

a) maximální sazbou uplatňovanou na zdroj z DPH, jež je stanovena na

0,75 % v letech 2002 a 2003,

0,50 % v roce 2004 a následujících,

a

b) sazbou (‚zmrazená sazba') rovnou poměru mezi opravou uvedenou v článku 4 a celkovým vyměřovacím základem DPH [stanoveným v souladu s odst. 1 písm. c)] všech členských států, s přihlédnutím ke skutečnosti, že Spojené království je vyloučeno z financování opravy, jež je mu poskytována, a že podíl Německa, Nizozemska, Rakouska a Švédska na financování opravy Spojeného království je omezen na jednu čtvrtinu své normální hodnoty.

5. Sazba stanovená podle odst. 1 písm. d) se použije na HNP každého členského státu.

[...]

7. Pro účely tohoto rozhodnutí se HNP rozumí hrubý národní důchod za rok v tržních cenách, stanovený Komisí při použití ESA 95 v souladu s nařízením (ES) č. 2223/96.

Pokud by změny ESA 95 vedly k podstatným změnám hrubého národního důchodu stanoveného Komisí, rozhodne Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem jednomyslně, zda se tyto změny použijí i pro účely tohoto rozhodnutí."

6. Článek 8 rozhodnutí 2000/597 zní takto:

„1. Vlastní zdroje Společenství uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a) a b) vybírají členské státy v souladu se svými právními a správními předpisy, které případně upraví tak, aby splňovaly požadavky právní úpravy Společenství.

[...]

Členské státy poskytují Komisi zdroje uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a) až d).

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

2. Nařízení č. 1605/2002

7. Článek 140 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství [6], stanoví:

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

2. Při plnění svých úkolů má Účetní dvůr za podmínek podle článku 142 právo nahlížet do všech dokumentů a informací o finančním řízení útvarů nebo subjektů, pokud jde o operace financované nebo spolufinancované Společenstvím. Má oprávnění vyslechnout každého zaměstnance, který odpovídá za výdajové nebo příjmové operace, a může využít všech kontrolních postupů vhodných pro výše uvedené útvary nebo subjekty. Kontrola v členských státech se uskutečňuje ve

6 — Úř. věst. L 248, s. 1; Zvl. vyd. 01/04, s. 74.

spojení s vnitrostátními kontrolními orgány, nebo pokud tyto nemají nezbytné pravomoci, s příslušnými vnitrostátními útvary. Účetní dvůr a vnitrostátní orgány kontroly účetnictví členských států spolupracují se vzájemnou důvěrou při uznávání vzájemné nezávislosti.

[...]“

8. Článek 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 zní takto:

„Komise, ostatní orgány, subjekty, které spravují příjmy nebo výdaje jménem Společenství, a koneční příjemci plateb z rozpočtu poskytnou Účetnímu dvoru veškerou podporu a informace, které Účetní dvůr pokládá za nezbytné pro plnění svých úkolů. Poskytnou Účetnímu dvoru veškeré doklady, které se týkají zadávání a provádění zakázek financovaných z rozpočtu Společenství, a veškeré peněžní nebo materiálové účty, všechny účetní záznamy nebo podklady a rovněž související správní dokumenty, všechny dokumenty týkající se příjmů a výdajů Společenství, všechny inventární soupisy a všechna organizační schémata útvarů, které Účetní dvůr považuje za nezbytné pro kontrolu závěrečného účtu na základě záznamů nebo na místě, a pro stejný účel všechny dokumenty a údaje vytvořené nebo uložené na magnetických nosičích.

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

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

3. Nařízení č. 1798/2003

9. Článek 1 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 [7] stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř

7 — Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392.

Společenství a dovoz zboží spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

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

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

[...]“

10. Podle čl. 3 odst. 2 nařízení č. 1798/2003 ustanoví každý členský stát jediný ústřední kontaktní orgán, na nějž se přenese hlavní odpovědnost za kontakty s ostatními členskými státy v oblasti správní spolupráce a informuje o tom Komisi a ostatní členské státy.

11. Článek 5 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

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

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

3. Žádost podle odstavce 1 může obsahovat odůvodněnou žádost o zvláštní správní šetření. Jestliže členský stát rozhodne, že žádné správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu důvody svého rozhodnutí.

4. Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupují dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, jako kdyby jednaly samy za sebe nebo na žádost jiného úřadu svého vlastního členského státu.“

12. Článek 35 odst. 1 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„Členské státy a Komise prověří a vyhodnotí fungování úpravy správní spolupráce

obsažené v tomto nařízení. Komise shromáždí zkušenosti členských států, aby se zlepšilo fungování této úpravy."

13. Článek 43 odst. 1 nařízení č. 1798/2003 zní takto:

„Pro účely používání tohoto nařízení učiní členské státy všechna nezbytná opatření, aby:

a) zajistily účinnou vnitřní koordinaci mezi příslušnými orgány ve smyslu článku 3;

b) vytvořily přímou spolupráci mezi orgány zmocněnými pro účely této koordinace;

c) zajistily hladké fungování systému výměny informací stanoveného tímto nařízením."

III – Skutkový stav

14. Dopisem ze dne 26. června 2006 oznámil Účetní dvůr Spolkovému účetnímu dvoru (Bundesrechnungshof), že v době od 10. do 13. října 2006 plánuje provést kontrolní návštěvu. Předmětem kontroly je správní spolupráce v oblasti DPH tak, jak je upravena v nařízení č. 1798/2003 a v příslušných prováděcích ustanoveních. Důraz je přitom kladen na to, zda členské státy vytvořily správní a organizační struktury pro spolupráci správních orgánů a jak v praxi vypadá spolupráce v případech dožádání podle článku 5 nařízení č. 1798/2003. Kontrolou jsou dotčeny zejména ústřední kontaktní orgány definované v čl. 2 odst. 2 tohoto nařízení. Kontrola by se ovšem mohla dotknout také dalších orgánů podílejících se na spolupráci správních orgánů.

15. S odkazem na tento první dopis oznámil Účetní dvůr dopisem ze dne 7. září 2006 Spolkovému účetnímu dvoru další podrobnosti týkající se kontroly. Mimo jiné v něm byla zejména oznámena návštěva za účelem provedení auditu u německého ústředního kontaktního orgánu v období od 10. do 13. října 2006. Přílohou tohoto dopisu byl program návštěvy a bylo požádáno o jeho předání ústřednímu kontaktnímu orgánu.

16. V tomto programu návštěvy je ústřední kontaktní orgán žádán o poskytnutí údajů o žádostech o informace ve smyslu článku 5 nařízení č. 1798/2003, které obdržel a jež byly podány v letech 2004/2005. Program návštěvy dále obsahuje přehled různých témat, kterých by se měla kontrolní návštěva týkat. K nim patří zejména 1) organizace, úprava

a fungování ústředního kontaktního orgánu, 2) výměna informací bez předchozí žádosti ve smyslu kapitoly IV nařízení č. 1798/2003, 3) uchovávání a výměna údajů specifických pro obchodní operace uvnitř Společenství (databáze VIES), 4) právní problémy, které narušují správní spolupráci, 5) další opatření ke zlepšení správní spolupráce a k zabránění zneužití a 6) namátková prověření obdržených a podaných žádostí o informace.

17. Dopisem ze dne 18. září 2006 potvrdil Spolkový účetní dvůr, že se chce kontroly plánované Účetním dvorem zúčastnit. Za tímto účelem je na 9. října 2006 u Spolkového účetního dvora naplánována předběžná porada.

18. Vzhledem k tomu, že ústřední kontaktní orgán, který má být kontrolován, nejevil ke spolupráci s Účetním dvorem ochotu, obrátil se posledně uvedený dopisem ze dne 5. října 2006 znovu na Spolkový účetní dvůr. V tomto dopise sdělil, že ústřední kontaktní orgán kontrolní návštěvu nepotvrdil ani neposkytl předem vyžádané podklady, které jsou nezbytné pro řádnou přípravu kontroly. Vzhledem k tomu Účetní dvůr oznámil, že hodlá kontrolní návštěvu odložit na období od 14. do 17. listopadu 2006. Současně požádal Spolkový účetní dvůr o intervenci u ústředního kontaktního orgánu za účelem řádného provedení této kontroly.

19. Dopisem ze dne 9. listopadu 2006 si Účetní dvůr stěžoval u německého spolkového ministra financí na to, že ústřední kontaktní orgán, který má být kontrolován, nepotvrdil termín kontroly od 14. do 17. listopadu 2006 ani neposkytl nezbytné údaje. Účetní dvůr sdělil, že znovu odložil termín kontrolní návštěvy, a sice na období od 4. do 7. prosince 2006. Současně znovu objasnil cíl kontroly a vysvětlil v této souvislosti, že se předpokládá mimo jiné namátková kontrola žádostí o informace podaných v roce 2005 ústředním kontaktním orgánem a žádostí o informace došlých z jiných členských států. Vlastní hmotněprávní záležitosti, včetně vyměřování daní, v rozsahu, v němž je lze vyčíst z podkladů, které mají být kontrolovány, nejsou předmětem kontroly. Kontrolována bude naopak účinnost a účelnost spolupráce správních orgánů. Ve své písemné odpovědi ze dne 4. prosince 2006 sdělilo Spolkové ministerstvo financí, že kontrola ze strany Účetního dvora není vzhledem k neexistenci právního základu možná.

20. Dopisem ze dne 13. prosince 2006 se Účetní dvůr znovu obrátil na Spolkový účetní dvůr a požádal ho o odpověď na některé otázky týkající se jednotlivých žádostí o informace, které byly podle článku 5 nařízení č. 1798/2003 vyměněny mezi ústředním

kontaktním orgánem Německa a ústředními kontaktními orgány jiných států. Tuto žádost Spolkový účetní dvůr dne 6. března 2007 zamítl s odkazem na to, že Spolkové ministerstvo financí již v této záležitosti vzneslo proti oznámení kontroly ze strany Účetního dvora námitky. Z důvodu neutrality tudíž Spolkový účetní dvůr nemůže příslušné informace poskytnout.

Připomínky k Německu uvedené v této zprávě vycházejí ze zjištění z kontrolních návštěv v ostatních členských státech, informací získaných během kontrolních návštěv v Komisi a veřejně přístupných zpráv [9].

IV – Řízení před podáním žaloby

21. Dopisem ze dne 4. května 2007 se Účetní dvůr znovu obrátil na Spolkové ministerstvo financí a seznámil jej s celou řadou závěrů, které vyplynuly z kontrolních prací v jiných členských státech. V písemné odpovědi ze dne 29. června 2007 zaujalo Spolkové ministerstvo financí k těmto závěrům stanovisko. V tomto dopise nebyl nicméně obsažen žádný opěrný bod pro změnu jeho odmítavého stanoviska ohledně provedení kontroly prostřednictvím kontrolní návštěvy ve Spolkové republice Německo.

22. Výsledky své kontroly zveřejnil Účetní dvůr ve své Zvláštní zprávě č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty [8] (dále jen „zvláštní zpráva č. 8/2007“).

23. Písemnou výzvou ze dne 23. září 2008 informovala Komise Spolkovou republiku Německo o tom, že svým opakovaným odmítáním spolupráce s Účetním dvorem porušuje povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 248 odst. 1, 2 a 3 ES, jakož i z čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 a z článku 10 ES. Toto porušení spočívá v tom, že Účetnímu dvoru bylo bráněno ve výkonu jeho úkolů spočívajících v kontrole příjmů Unie. Kromě toho směřovala sporná kontrola ze strany Účetního dvora ke kontrole unijních výdajů ve spojení s prováděním nařízení č. 1798/2003, přičemž měly být posouzeny zejména účelnost a účinnost databáze VIES.

24. Ve své odpovědi ze dne 23. prosince 2008 odmítla Spolková republika Německo proti ní vznesené výtky. Za směrodatné považuje, že

8 — Úř. věst. 2008, C 20, s. 1.

9 — Zvláštní zpráva č. 8/2007, bod 14.

na záměr kontroly ze strany Účetního dvora se článek 248 ES nevztahuje, neboť tato kontrola není zaměřena ani na unijní příjmy ani na unijní výdaje. Německá vláda se rovněž dovolávala zásady subsidiarity.

25. Dopisem ze dne 23. března 2009 zaslala Komise Spolkové republice Německo odůvodněné stanovisko podle článku 226 ES. Přitom trvala na svém stanovisku, že Účetní dvůr je oprávněn kontrolovat správní spolupráci mezi členskými státy v oblasti DPH. Mimo to je Účetní dvůr rovněž oprávněn hodnotit unijní výdaje týkající se databáze VIES, neboť tento systém výměny informací o DPH je financován z unijního rozpočtu.

26. V odpovědi na odůvodněné stanovisko potvrdila Spolková republika Německo dopisem ze dne 22. května 2009 své stanovisko, podle něhož se článek 248 ES na dotčenou kontrolu nevztahuje, pokud je zaměřena na kontrolu příjmů z DPH. V rozsahu, v němž byla kontrola plánována jakožto přezkum výdajů Unie týkajících se databáze VIES, Spolková republika Německo oprávnění Účetního dvora k přezkumu příslušných unijních výdajů výslovně akceptovala. Tyto výdaje však podle ní nebyly předmětem původního návrhu kontroly.

V – Řízení před Soudním dvorem a návrhy účastníků řízení

27. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo podle názoru Komise odůvodněnému stanovisku nevyhověla, podala Komise dne 17. prosince 2009 žalobu podle článku 258 SFEU.

28. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

– Spolková republika Německo tím, že Účetnímu dvoru na svém území bránila v provádění kontrol správní spolupráce mezi členskými státy v oblasti DPH upravené nařízením č. 1798/2003 a prováděcími předpisy v této oblasti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 248 odst. 1, 2 a 3 ES, čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 a z článku 10 ES.

– Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.

29. Spolková republika Německo navrhuje žalobu zamítnout a uložit Komisi náhradu nákladů řízení.

30. Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 7. května 2010 bylo Účetnímu dvoru a Evropskému parlamentu povoleno vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Komise. Účetní dvůr a Evropský parlament navrhují žalobě Komise vyhovět.

31. Při jednání, které se konalo dne 15. března 2011, přednesli svá stanoviska zástupci Komise, Spolkové republiky Německo, jakož i Účetního dvora a Evropského parlamentu.

VI – Hlavní argumenty účastníků řízení

32. Podle názoru Komise, Evropského parlamentu a Účetního dvora vede odmítání Spolkové republiky Německo umožnit Účetnímu dvoru kontrolu správní spolupráce v oblasti DPH k porušení čl. 248 odst. 1, 2 a 3 ES, čl. 140 odst. 2 a čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002, jakož i článku 10 ES. Německá vláda naproti tomu považuje svůj zamítavý postoj za slučitelný s unijním právem.

33. Komise, *Evropský parlament* a *Účetní dvůr* obhajují široký výklad kontrolních pravomocí Účetního dvora a odpovídajících povinností členských států ke spolupráci. Zdůrazňují navíc roli Účetního dvora zakotvenou v primárním právu posuzovat výběr a použití unijních finančních prostředků a kontrolovat, zda byly finanční operace správně zaevidovány a vykázány, legálně a řádně provedeny a spravovány. Jakožto nezávislý vnější kontrolor přispívá k zlepšení finančního hospodaření Unie, a tím k ochraně finančních zájmů občanů Unie. Vzhledem k tomu a za účelem zajištění *effet utile* příslušných ustanovení je kontrolní pravomoci Účetního dvora nutno vykládat široce. Z požadavků vyplývajících z unijního práva dále vyplývá, že v případě kontrol v členských státech musí členské státy Účetnímu dvoru při jeho činnosti poskytnout rozsáhlou podporu.

34. Členské státy jsou tudíž povinny povolit veškeré kontroly ze strany Účetního dvora, které slouží k posouzení výběru a použití finančních prostředků Unie, a poskytnout Účetnímu dvoru v této souvislosti rozsáhlou podporu. Právě to však bylo Účetnímu dvoru ze strany německých úřadů odepřeno. Ačkoliv nařízení č. 1798/2003 samo o sobě vybírání unijních příjmů neupravuje, vykazuje k příjmům Unie jasný a přímý vztah. Slouží k boji proti únikům DPH a vyhýbání se povinnostem k DPH, a tím přispívá k tomu, že členské státy mají k dispozici příjmy z DPH ve správné výši, a že Unie může za nejlepších možných podmínek nakládat s jí příslušejícími vlastními zdroji vycházejícími z DPH.

V konečném důsledku jsou totiž příjmy členských států z DPH základem pro stanovení vlastních unijních zdrojů vycházejících z DPH. Z tohoto pohledu patří kontrola, zda členské státy zavedly účinný systém spolupráce a pomoci orgánů v oblasti DPH, k přezkumu vlastních zdrojů vycházejících z DPH. Kromě toho nelze ponechat bez povšimnutí skutečnost, že jiné členské státy musí vyrovnávat případné schodky na úrovni vlastních zdrojů vycházejících z DPH vyššími příspěvky v oblasti vlastních zdrojů založených na HND.

35. Účetní dvůr a *Evropský parlament* v této souvislosti rovněž zdůrazňují rozdíl mezi kontrolami prováděnými Účetním dvorem a případnými kontrolami ze strany Komise. Cílem kontrol prováděných Účetním dvorem není prověření používání nařízení č. 1798/2003 členskými státy za účelem uložení sankcí proti nim v případě eventuálních porušení povinností, nýbrž spíše prověření, zda systém správní spolupráce dobře funguje v praxi, a v případě potřeby navržení zlepšení. *Účetní dvůr* přitom uvádí, že by německou vládou doporučovaný restriktivní výklad pravomocí Účetního dvora měl za následek, že Účetní dvůr by v oblasti vlastních zdrojů vycházejících z DPH mohl vykonávat pouze velmi omezené kontroly finančního řízení, což by mu bránilo v provádění kontroly hospodárnosti („performance audits“). Tyto kontroly jsou však nezbytné pro to, aby Účetní dvůr mohl plnit svou povinnost vyplývající ze znění článku 248 ES.

36. *Komise* se navíc domnívá, že její názor nalézá oporu v čl. 43 odst. 1 nařízení č. 1798/2003, čl. 8 odst. 2 rozhodnutí č. 2000/597 a čl. 140 odst. 1 nařízení č. 1605/2002. Z těchto ustanovení vyplývá, že členské státy samotné vyložily pravomoci Účetního dvora podle článku 248 ES natolik široce, že zahrnují kontrolu správní spolupráce členských států v oblasti DPH podle ustanovení nařízení č. 1798/2003.

37. *Německá vláda* se naproti tomu přimlouvá za restriktivní výklad pravomocí Účetního dvora. Podle ní je úloha Účetního dvora jasně omezena na kontrolu postupů, které přímo souvisí s příjmy a výdaji Unie.

38. Podle názoru německé vlády se nařízení č. 1798/2003 netýká unijních příjmů. Příjmy členských států z DPH, jež jsou nařízením č. 1798/2003 chráněny, nejsou příjmy Unie, nýbrž se pouze použijí jakožto pevná položka pro výpočet vlastních unijních zdrojů vycházejících z DPH. Předpisy rozhodné pro tento výpočet neobsahují metodu opravy, na jejímž základě by se příjmy z DPH dále zvýšily o částku, kterou by členský stát mohl dodatečně dosáhnout např. hladkým fungováním mezistátní úřední pomoci.

39. V této souvislosti upozorňuje německá vláda rovněž na srovnání s vlastními zdroji založenými na HND. K tomu zejména zdůrazňuje, že výpočet vlastních zdrojů založených na HND vychází v konečném důsledku z HND jednotlivých členských států. Jestliže má způsob vytvoření základu vlastních zdrojů podléhat přezkumu ze strany Účetního dvora, byl by Účetní dvůr v rámci přezkumu vlastních zdrojů založených na HND oprávněn přezkoumávat celou hospodářskou politiku jednotlivých členských států, neboť právě ta ovlivňuje HND jednoho každého členského státu.

40. Tyto úvahy vedou německou vládu k závěru, že se kontrolní pravomoci Účetního dvora mohou vztahovat pouze na stanovení a výpočet skutečně dosažených čistých příjmů z DPH, jakož i na výpočty, které členské státy provádějí na základě těchto příjmů, za účelem stanovení vyměřovacího základu vlastních zdrojů vycházejících z DPH. Jednotlivé postupy týkající se vybírání, vyměřování a správní postupy, tj. vlastních daňová řízení v členských státech, naproti tomu jeho kontrole nepodléhají, neboť tyto postupy vůbec nejsou předmětem stanovení a výpočtu vlastních zdrojů vycházejících z DPH. Pravomoc Účetního dvora kontrolovat provádění nařízení č. 1798/2003 v členských státech nelze v této souvislosti odvodit ani z čl. 8 odst. 2 rozhodnutí č. 2000/597.

41. Mezi účastníky sporu je rovněž sporné, zda je kontrola správní spolupráce členských států v oblasti DPH ze strany Účetního dvora v rozporu se zásadou subsidiarity.

42. Německá vláda zodpovídá tuto otázku kladně. Přezkum vybírání DPH probíhá v zásadě prostřednictvím národních kontrolních úřadů. Pokud je Komise toho názoru, že kontrola přeshraničních aspektů je možná pouze

ze strany Účetního dvora, podle německé vlády přehlíží, že v souladu s článkem 35 nařízení č. 1798/2003 je již stanoveno prověření a vyhodnocení nařízení Komisí v součinnosti s členskými státy. Jinými slovy, unijní zákonodárce již přijal opatření k tomu, aby bylo učiněno zadost omezené pravomoci národních kontrolních úřadů. Kontrola ze strany Účetního dvora není v této souvislosti nutná.

43. V této souvislosti německá vláda rovněž uvádí, že organizační struktura finanční správy, daňové kontroly, jakož i vymáhání daní je v pravomoci členských států. Toto správněprávní rozdělení pravomocí mezi Unii a členské státy nelze oddělit od otázky, který kontrolní orgán je oprávněn přezkoumávat příslušné správní činnosti. Vymezení kontrolních pravomocí Účetního dvora musí tudíž odpovídat vymezení správních pravomocí. Bez výslovného smluvního základu není tudíž kontrola správních jednání spadajících do pravomoci členských států přípustná.

44. Podle názoru *Komise*, *Evropského parlamentu* a *Účetního dvora* není argument subsidiarity přesvědčivý. Naopak, přeshraniční aspekt správní spolupráce podle nařízení č. 1798/2003 hovoří ve prospěch kontrolní pravomoci Účetního dvora. *Komise* navíc zdůrazňuje zvláštní povahu kontrol ze strany Účetního dvora. Kontrolní pravomoc Komise nebo národních kontrolních úřadů v souladu se vším, co bylo výše uvedeno, automaticky nevylučuje kontrolní pravomoc Účetního dvora.

45. Ve své replice *Komise* rovněž uvádí, že s prováděním nařízení č. 1798/2003 jsou spojeny rovněž výdaje Unie, neboť vytvoření a provoz v něm stanovených informačních systémů jsou (spolu)financovány z unijního rozpočtu. V důsledku toho patří k přezkumu legality a řádnosti unijních výdajů rovněž kontrola provádění a uplatňování nařízení č. 1798/2003.

46. Německá vláda považuje tento argument za nepřípustný hned z dvojího hlediska. Zaprvé tento argument nebyl uveden v žalobě, takže musí být podle čl. 42 odst. 2 prvního pododstavce jednacího řádu Soudního dvora zamítnut jako opožděný, a tudíž nepřípustný. Zadruhé tato kontrola výdajů nebyla předmětem záměru kontroly ze strany Účetního dvora.

VII – Právní posouzení

A – *Úvodní poznámky*

47. Posouzení, zda odmítnutí Spolkové republiky Německo umožnit Účetnímu dvoru přezkum správní spolupráce členských států v oblasti DPH je v souladu s unijním právem, závisí v konečném důsledku na odpovědi na otázku, zda byl Účetní dvůr k provedení této kontroly oprávněn, či nikoli. Pokud by Účetní dvůr k provedení takové kontroly nebyl oprávněn, měla by Spolková republika Německo právo odmítnout Účetnímu dvoru spolupráci bez dalšího odůvodnění. Naproti tomu, jestliže je Účetní dvůr k provedení této kontroly oprávněn, jak uvedly Komise, Evropský parlament a Účetní dvůr, lze odmítnutí Spolkové republiky Německo považovat za porušení povinnosti spolupráce, která jí přísluší.

48. Podle čl. 7 odst. 1 ES patří Účetní dvůr k orgánům Unie a jedná v mezích pravomocí, které mu svěřuje tato Smlouva. Vymezení těchto pravomocí je v primárním právu provedeno v článku 248 ES, podle jehož odstavce 1 přezkoumává Účetní dvůr účetnictví všech příjmů a výdajů Unie, jakož i účetnictví všech příjmů a výdajů každého ze subjektů zřízeného Společenstvím, pokud to jeho zřizovací akt nevylučuje.

49. Kontrolní pravomoci Účetního dvora se tedy v zásadě vztahují na příjmy a výdaje Unie [10]. V projednávaném řízení vyvstává za těchto okolností v první řadě otázka, zda se přezkum správní spolupráce členských států v oblasti DPH týká příjmů a výdajů Unie, či nikoli. S přihlédnutím zejména k okolnosti, že dosavadní judikatura Soudního dvora obsahuje jen málo výroků k dosahu kontrolní pravomoci příslušející Účetnímu dvoru, považuji pro zodpovězení této otázky za nezbytné nejprve načrtnout základní strukturu systému unijních příjmů, jak je upravena v *ratione temporis* použitelném rozhodnutí 2000/597. Na základě toho se budu následně věnovat otázce, zda a za jakých podmínek je kontrolu

10 — Viz v této souvislosti Ekelmans, M., „Cour des comptes“, v *Rép. communautaire Dalloz* (stav k 08/2008), bod 47.

odmítnutou ze strany Spolkové republiky Německo nutno považovat za kontrolu příjmů či výdajů Unie, jejíž provedení měla Spolková republika Německo povinnost podpořit.

B – *Systém vlastních zdrojů podle rozhodnutí 2000/597*

50. Podle čl. 269 odst. 1 ES je unijní rozpočet financován plně z vlastních zdrojů, aniž jsou dotčeny jiné příjmy. Podle odstavce 2 tohoto článku přijme Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem jednomyslně ustanovení týkající se systému vlastních unijních zdrojů.

51. Pro období, které je v projednávaném řízení relevantní, byl systém vlastních zdrojů stanoven v rozhodnutí 2000/597. Článek 2 odst. 1 tohoto rozhodnutí rozlišuje mezi příjmy z poplatků a příspěvků v oblasti zemědělství [písm. a)], příjmy z cel vybraných při dovozu [písm. b)], vlastními zdroji vycházejícími z DPH [písm. c)] a vlastními zdroji založenými na HDP [11] [písm. d)].

52. Poplatky a příspěvky příslušející Unii v zemědělské oblasti, jakož i dovozní cla rovněž nazývané jako „tradiční vlastní zdroje“ jsou podle čl. 8 odst. 1 rozhodnutí 2000/597 vybírány členskými státy v souladu s vnitrostátními právními a správními předpisy. Podle čl. 2 odst. 3 tohoto rozhodnutí si členské státy mohou ponechat paušální náklady na výběr ve výši 25 %.

53. Vlastní zdroje Unie vycházející z DPH se stanoví v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. c) rozhodnutí 2000/597 na základě složitých výpočtů. Přitom se nejprve pro každý členský stát vypočítá, vycházejíce přitom ze skutečných příjmů z DPH, harmonizovaný vyměřovací základ DPH. Podrobná pravidla pro stanovení tohoto vyměřovacího základu jsou obsažena v nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89

11 — Ačkoliv se v čl. 2 odst. 1 písm. d) rozhodnutí 2000/597 nehovoří o hrubém národním důchodu (HND), nýbrž spíše o hrubém národním produktu (HNP) členských států, je v čl. 2 odst. 7 tohoto rozhodnutí upřesněno, že pro účely tohoto rozhodnutí se „HNP“ rozumí „HND“ za rok v tržních cenách stanovený Komisí při použití ESA 95 v souladu s nařízením (ES) č. 2223/96. Ve čtvrtém bodu odůvodnění je tato pojmová reorganizace vysvětlena tím, že pro účely vlastních zdrojů je vhodné využít nejnovějších statistických pojmů.

ze dne 29. května 1989 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty [12]. Poté je takto stanovený vyměřovací základ dotčeného členského státu omezen na nejvýše 50 % jeho HND definovaného v čl. 2 odst. 7 rozhodnutí 2000/597 (omezení vyměřovacího základu DPH) [13]. Na takto stanovený vyměřovací základ DPH se poté použije pro všechny členské státy jednotná sazba [14]. Z těchto výpočtů vyplynou vlastní zdroje vycházející z DPH dlužné každým jednotlivým státem Unii, které musí členské státy podle čl. 8 odst. 1 třetího pododstavce rozhodnutí 2000/597 poskytnout Komisi.

54. Vlastní zdroje založené na HND vyplývají podle čl. 2 odst. 1 písm. d) rozhodnutí 2000/597 z použití sazby, která se určí v rámci rozpočtového procesu s ohledem na celkovou výši ostatních příjmů, na součet HNP všech členských států. Tyto vlastní zdroje slouží k vyrovnání rozpočtu EU a mohou být v této souvislosti označeny jako druh úhelného kamene [15], který systém vlastních zdrojů vyžaduje, neboť v zásadě není přípustné, aby Unie použila úvěr [16]. To znamená, že strukturální výpadky příjmů ve třech zbývajících kategoriích vlastních zdrojů musí být v zásadě vyrovnány vyššími příjmy vlastních zdrojů založených na HND. Podle čl. 8 odst. 1 třetího pododstavce rozhodnutí 2000/597 mají členské státy povinnost poskytnout Komisi vlastní zdroje založené na HND.

55. Důležitý rozdíl mezi tradičními vlastními zdroji na straně jedné a vlastními zdroji vycházejícími z DPH a vlastními zdroji založenými na HND na straně druhé spočívá v tom, že tradiční vlastní zdroje, jež jsou členské státy povinny poskytnout Komisi, musí v zásadě odpovídat zemědělským dávkám a clům vybraným členskými státy po odečtení nákladů na výběr, zatímco taková přímá souvislost mezi vlastními zdroji vycházejícími z DPH a vnitrostátními příjmy z DPH, respektive

12 — Úř. věst. L 155, s. 9; Zvl. vyd. 01/01, s. 197. Obecně popsáno probíhá tento výpočet podle nařízení č. 1553/89 takto: Nejprve jsou od příjmů členských států z DPH odečteny přípustné odchylky vnitrostátních předpisů od harmonizovaných předpisů (čl. 2 odst. 3 a článek 5). Poté se čisté příjmy z DPH dělí vnitrostátní sazbou DPH. Je-li v členském státě uplatňováno více sazeb DPH, musí z nich být vytvořena vyvážená průměrná sazba (články 3, 4 a 5). Od vyměřovacího základu stanoveného z podílu čistých příjmů a získané průměrné sazby se následně odečtou obraty přípustných odchylek od Šesté směrnice o DPH (články 2 a 6). Viz: Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Mnichov 2002, s. 154.

13 — Toto omezení má zlepšit spravedlnost finančního vyrovnání mezi členskými státy. Viz Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU“, EuR 1997, s. 95, 103.

14 — Způsob výpočtu této sazby je popsán v čl. 2 odst. 4 rozhodnutí 2000/597.

15 — K tomu viz 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, s. 707, 710.

16 — Tato zásada je vyjádřena v čl. 268 odst. 3 ES, podle něhož musí být rozpočet vyrovnaný co do příjmů a výdajů.

mezi vlastními zdroji založenými na HND a vnitrostátním HND, chybí.

56. Vzhledem k tomu obsahuje čl. 8 odst. 1 první pododstavec rozhodnutí 2000/597 výslovnou právní úpravu týkající se vybírání tradičních vlastních zdrojů. Podle ní vybírají členské státy vlastní zdroje v souladu s vnitrostátními právními a správními předpisy, jež jsou v případě potřeby upraveny podle požadavků právních předpisů Společenství. Nejdůležitější povinnosti stanovené unijním právem týkající se výběru tradičních vlastních zdrojů jsou obsaženy v nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1150/2000 ze dne 22. května 2000, kterým se provádí rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství [17], jehož článek 17 stanoví určité aspekty povinnosti vybírání a poskytování těchto vlastních zdrojů členskými státy [18]. Kromě toho může Komise podle článku 18 tohoto nařízení požadovat nejen doplňkové kontroly členskými státy týkající se stanovování a poskytování tradičních vlastních zdrojů, nýbrž jí kromě toho přísluší právo se na těchto kontrolách aktivně podílet.

57. Pokud jde o výběr vnitrostátní DPH členskými státy, neobsahují rozhodnutí 2000/597 ani nařízení 1150/2000 výslovná pravidla. DPH je nutno navzdory harmonizaci v této oblasti považovat za vnitrostátní daň, která se v zásadně vybírá podle vnitrostátních předpisů [19]. Přesto stanoví čl. 12 odst. 1 nařízení č. 1553/89 členským státům povinnost, poskytnout Komisi informace o postupech, které používají při registraci osob podléhajících dani a při vyměřování a výběru DPH, a informace o podrobnostech a výsledcích svých kontrolních systémů v oblasti DPH. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení posoudí Komise společně s příslušným členským státem, zda lze uvažovat o zdokonalení těchto postupů z hlediska zvýšení jejich účinnosti.

58. Význam čtyř kategorií vlastních zdrojů v kontextu financování unijního rozpočtu se od poloviny devadesátých let dramaticky změnil. Zatímco v roce 1996 činil procentuální podíl „tradičních vlastních zdrojů“ na vlastních zdrojích EU 19,1 %, vlastních zdrojů vycházejících z DPH 51,3 % a vlastních zdrojů

17 — Úř. věst. L 130, s. 1; Zvl. vyd. 01/03, s. 169; ve znění nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2028/2004 ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 352, s. 1).

18 — Článek 17 odst. 2 nařízení č. 1150/2000 mimo jiné stanoví, že členské státy nejsou povinny Komisi poskytnout částky odpovídající stanoveným tradičním vlastním zdrojům tehdy, pokud tyto částky nemohly být vybrány buď z důvodu vyšší moci, nebo z jiných z důvodů, které nemohou být přičítány těmto členským státům.

19 — Viz Meermagen, B., uvedeno výše (poznámka pod čarou 12), s. 161.

založených na HND 29, 6 %, snížil se v roce 2005 podíl „tradičních vlastních zdrojů“ na 11,4 % a vlastních zdrojů vycházejících z DPH na 14, 1 %, zatímco podíl vlastních zdrojů založených na HND vzrostl na 74,5 % [20]. Tím se vlastní zdroje zavedené teprve v roce 1988 vyvinuly namísto vlastních zdrojů vycházejících z DPH v nejdůležitější skupinu financování rozpočtu Unie.

59. Jak jsem již uvedla, představují nyní vlastní zdroje založené na HND nikoli pouze nejdůležitější zdroj příjmů EU, nýbrž slouží rovněž k vyrovnávání unijního rozpočtu. V rozsahu, v němž výpadky v případě ostatních kategorií vlastních zdrojů nejsou zachyceny přizpůsobením výdajů rozpočtu Unie, musí být následně vyrovnány vyššími vlastními zdroji založenými na HND.

60. Tuto souvislost mezi různými kategoriemi vlastních zdrojů zohledňuje Soudní dvůr výslovně ve své judikatuře týkající se vybírání tradičních vlastních zdrojů členskými státy. Vzhledem ke konstatování, že chybějící příjmy z určitého vlastního zdroje musí být vyrovnány buď z jiného vlastního zdroje, nebo přizpůsobením výdajů, rozhodl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 15. listopadu 2005, Komise v. Dánsko, že členské státy jsou povinny stanovit stanovitelné nároky Unie na tradiční vlastní zdroje, jelikož jinak by se připustilo, aby finanční rovnováha Společenství byla narušena jednáním jednoho členského státu [21].

61. Shrnutím výše uvedeného lze konstatovat, že se systém vlastních unijních zdrojů skládá z více kategorií vlastních zdrojů, totiž z tradičních vlastních zdrojů, vlastních zdrojů vycházejících z DPH a vlastních zdrojů založených na HND. Vlastní zdroje vycházející z DPH, které musí každý členský stát poskytnout, se v této souvislosti stanovují na základě vnitrostátních příjmů z DPH a tyto příjmy se v rámci komplikovaných výpočtů použijí jako statistická položka ke stanovení příspěvků vlastních zdrojů vycházejících z DPH dlužných jednotlivými členskými státy [22].

20 — Zpráva Komise o fungování systému vlastních zdrojů, KOM (2004) 505 v konečném znění, s. 3.

21 — Rozsudek ze dne 15. listopadu 2005, Komise v. Dánsko (C-392/02, Sb. rozh. s. I-9811, body 54 a 60). Viz rovněž rozsudky ze dne 17. června 2010, Komise v. Itálie (C-423/08, Sb. rozh. s. I-5449, bod 39); ze dne 15. června 2000, Komise v. Německo (C-348/97, Recueil, s. I-4429, bod 64), a ze dne 16. května 1991, Komise v. Nizozemsko (C-96/89, Recueil, s. I-2461, bod 37).

22 — Takto Evropský parlament výstižně ve svém usnesení ze dne 29. března 2007 k budoucnosti vlastních zdrojů Evropské unie [Úř. věst. C 27E, s. 214, písm. D)].

C – *Kontrolní pravomoci Účetního dvora*

1. Předmět, dosah a meze kontrolních pravomocí Účetního dvora

62. Pro posouzení, zda Spolková republika Německo svým odmítnutím povolit Účetnímu dvoru na svém území přezkum správní spolupráce v oblasti DPH, porušila unijní právo, je konečně rozhodující, zda byl Účetní dvůr k provedení této kontroly oprávněn a zda v rámci přípravy a provádění této kontroly respektoval meze své kontrolní pravomoci. Členské státy jsou totiž povinny ke spolupráci s Účetním dvorem pouze do té míry, v níž Účetní dvůr jedná v mezích jemu přiznaných kontrolních pravomocí [23].

a) Pravomoc přezkoumat jednání orgánů Unie a členských států, které vykazuje dostatečně přímý vztah k unijním příjmům nebo výdajům

63. V této souvislosti budu v následující části analyzovat nejprve předmět, dosah a meze kontrolní pravomoci Účetního dvora. Mimo to se budu věnovat kritériím pro přezkum, která má Účetní dvůr v rámci plnění svých úkolů k dispozici. Tato analýza následně umožní posoudit, zda a jakým způsobem je Účetní dvůr konkrétně oprávněn správní spolupráci v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 kontrolovat.

64. Podle čl. 248 odst. 1 ES přezkoumává Účetní dvůr účetnictví všech příjmů a výdajů Unie, jakož i všech příjmů a výdajů každého ze subjektů zřízeného Unií, pokud to jeho zřizovací akt nevylučuje. Podle čl. 248 odst. 2 ES přitom přezkoumává legalitu a řádnost těchto příjmů a výdajů a přesvědčuje se o řádnosti finančního řízení, přičemž zejména podává zprávy o jakýchkoli nesrovnalostech [24]. Článek 140 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 vydaného na základě článku 279 ES podobným způsobem stanoví, že Účetní dvůr prověřuje legalitu a řádnost všech příjmů a výdajů z hlediska ustanovení Smluv, rozpočtu, tohoto

23 — Viz bod 47 a násl. tohoto stanoviska.

24 — Z pohledu legislativní techniky je článek 248 ES uspořádán tak, že v prvním odstavci jsou stanoveny kontrolní úkoly Účetního dvora. Druhý odstavec obsahuje výčet kritérií, na jejichž základě je tyto kontroly třeba provádět. Ve třetím odstavci jsou formulována konkrétní pravidla a povinnosti týkající se provádění kontrol. A konečně čtvrtý odstavec obsahuje úkoly směřující ke zveřejnění výsledků provedených kontrol. K tomu viz: Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen* 2001, s. 707, 709 a násl.; Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", SEW 2000, s. 246, 249 a násl.

nařízení, prováděcích pravidel a všech právních aktů přijatých na základě Smluv [25].

65. Na základě těchto kompetenčních pravidel je Účetní dvůr v zásadě oprávněn ke kontrole jednání orgánů Unie a členských států, která vykazují dostatečně přímý vztah k příjmům či výdajům Unie. Přitom může Účetní dvůr posuzovat legalitu přezkoumávaných jednání orgánů Unie a členských států ve světle všech ustanovení unijního práva a úkolů, které mohou mít vliv na finance Unie [26].

Z článku 248 odst. 2 druhého a třetího pododstavce ES, podle nichž se kontrola příjmů může provádět rovněž porovnáním splatných pohledávek a kontrola výdajů rovněž porovnáním přijatých závazků, krom toho vyplývá, že Účetní dvůr nemusí pro provedení svých kontrol vyčkat ukončení relevantních příjmových či platebních transakcí, nýbrž je spíše oprávněn k takzvané „průběžné kontrole“ [27].

66. Hlavním předpokladem pro existenci kontrolní pravomoci Účetního dvora je tudíž existence dostatečně přímého vztahu mezi předmětem přezkumu a příjmy či výdaji Unie.

b) Rozsah působnosti unijního práva jako omezení pravomoci v kontextu přezkumu jednání členského státu ze strany Účetního dvora

67. V případě přezkumu jednání orgánů Unie zpravidla postačí existence přímé souvislosti mezi financemi Unie a zvoleným předmětem

25 — Vzhledem k tomu, že nařízení č. 1605/2002 je vydáno na primárněprávním základě článku 279 ES, nevzniká v projednávaném případě otázka týkající se přednostního použití sekundárního práva ve vztahu mezi článkem 248 ES a čl. 140 odst. 1 nařízení č. 1605/2002. K zásadě přednostního použití sekundárního práva, viz mé stanovisko ze dne 11. února 2010 ve věci Komise v. Německo (C-160/08, Sb. rozh. s. I-3713, bod 99 a násl.).

26 — Ačkoli Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 23. dubna 1986, Les Verts v. Parlament (294/83, Recueil, s. 1339, bod 28), obecně stanovil, že Účetní dvůr má povinnost kontrolovat pouze legalitu výdaje ve vztahu k rozpočtu a k aktu sekundárního práva, který je základem tohoto výdaje, nelze tento výrok – posuzováno v celkové souvislosti tohoto rozsudku – považovat za zásadní omezení kontrolní pravomoci Účetního dvora na určité normy unijního práva. S ohledem na to generální advokát Mancini ve svém stanovisku ze dne 25. května 1988 ve věci Řecko v. Rada (204/86, Recueil, s. 5323, bod 5) správně zdůraznil, že Účetní dvůr může přezkoumávat nejen dodržování předpisů týkajících se rozpočtu ve smlouvách nebo v nařízení o rozpočtu, nýbrž také všechna další ustanovení právního řádu Unie, jestliže mohou ovlivnit výdaje. V tomto smyslu také: Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues“, CMLR 2000, s. 129, 133 a násl.; Ekelmans, M., výše uvedené dílo (poznámka pod čarou 10), body 41 a 49.

27 — K tomu viz Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, s. 32 a násl.; Magiera, S., in *Das Recht der Europäischen Union* (vyd. Grabitz/Hilf), článek 248 SES, bod 12 (40. aktualizace, říjen 2009).

kontroly ze strany Účetního dvora k tomu, aby bylo možno kontrolní pravomoc Účetního dvora *eo ipso* potvrdit.

68. V případě přezkumu jednání členských států je naproti tomu nutno navíc zohlednit skutečnost, že členské státy mohou přijímat celou řadu rozhodnutí, která se sice týkají financí Unie, avšak jsou zcela mimo působnost unijního práva. Vzhledem k tomu, že Účetní dvůr může podle ustanovení čl. 248 odst. 2 ES posoudit nejen řádnost a účinnost finančního řízení, nýbrž také legalitu jím stanoveného předmětu přezkumu ve světle relevantních ustanovení unijního práva [28], je podle mého názoru vyloučeno, aby hlavním předmětem kontroly stanovil vnitrostátní rozhodnutí, která přijaly členské státy při výkonu jim neomezeně ponechané regulační pravomoci [29].

69. Ve vztahu k jednání členských států předpokládá tudíž kontrolní pravomoc Účetního dvora nejen to, že přezkoumávané jednání členského státu vykazuje dostatečný a přímý vztah k financím Unie, nýbrž také to, že členské státy musí při provádění kontrolovaných jednání dodržovat ustanovení unijního práva.

70. Pro lepší pochopení tohoto dodatečného omezení pravomocí v případě přezkumu jednání členských států považuji za nezbytné se krátce dotknout hlavních znaků kontrol legality prováděných Účetním dvorem.

71. Podle čl. 248 odst. 2 ES může Účetní dvůr podrobit přezkumu legalitu jednání orgánů Unie, jakož i členských států, která se týkají financí Unie. Ačkoliv se tento přezkum legality může překrývat s rozhodovacími úkoly Soudního dvora [30], liší se provádění a účinky přezkumů legality Účetním dvorem

28 — Ke kritériím pro přezkum, která smí používat Účetní dvůr v rámci výkonu své kontrolní pravomoci, viz bod 93 a násl. tohoto stanoviska.

29 — To ovšem neznamená, že se Účetní dvůr při koncepci, vytváření a provádění svých kontrol musí zcela omezit na tématické oblasti, které spadají do působnosti unijního práva. Spíše je nutno vycházet z toho, že Účetní dvůr v kontextu přezkumu hlavního předmětu podléhajícího unijnímu právu může přezkoumávat také účinnost vnitrostátních opatření a pravidel, která byla přijata členskými státy v rámci výkonu jim ponechané regulační pravomoci, je-li tato kontrola vhodná, potřebná a přiměřená k dosažení všeobecných kontrolních cílů. K tomu viz bod 134 a násl. tohoto stanoviska.

30 — Jako příklad viz Účetním dvorem provedená kontrola financování ze strany Komise opatření k boji proti chudobě a sociálnímu vyloučení (výroční zpráva k rozpočtovému roku 1995, Úř. věst. C 340, s. 1), při níž dospěl Účetní dvůr k závěru, že pro financování řady opatření z rozpočtu Unie neexistoval právní základ (body 6.122 až 6.126). V případě žaloby Spojeného království proti Komisi dospěl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 12. května 1998, Spojené království v. Komise (C-106/96, Recueil, s. I-2729) ke stejnému závěru a prohlásil rozhodnutí Komise, která byla předmětem řízení, za neplatná.

a Soudním dvorem zásadním způsobem [31]. Pokud jde o výkon přezkumu legality, může být Soudní dvůr v zásadě činný pouze tehdy, pokud je u něj platně zahájeno řízení. Kromě toho se Soudní dvůr při svém rozhodování musí obecně zaměřit na předmět řízení. Naproti tomu Účetní dvůr může být činný podle čl. 248 odst. 4 druhého pododstavce ES rovněž z vlastní iniciativy a přitom při dodržení svých pravomocí sám stanovit předmět kontroly. Na úrovni právních následků však rozsudky Soudního dvora dosáhnou formální a materiální právní síly, a jsou tudíž závazné. Naproti tomu prohlášení, zprávy a stanoviska Účetního dvora nemají formální závaznost [32].

72. Ačkoliv tak Účetnímu dvoru nepřísluší úkol přijímat v rámci své kontroly legality konečné právní posouzení, nelze přehlížet, že jeho výroky ohledně legality přezkoumaných postupů se v praxi těší značné odborné autoritě [33]. V této souvislosti je rovněž třeba uvést, že přezkumy ze strany Účetního dvora zpravidla nejsou pouhou kontrolou, nýbrž představují současně formu účelového poradenství, přičemž odkrytí a zpracování závad a chyb ve světle unijního práva směřují ke změně zjištěné praxe [34].

73. Se zvláštním ohledem na autoritu Účetního dvora mohou mít jeho prohlášení, zprávy a stanoviska týkající se legality přezkoumávaných jednání členských států navzdory nedostatku formální závaznosti značný vliv na jednání těchto členských států v přezkoumávaných oblastech. Tato možnost autoritativního ovlivňování ze strany Účetního dvora vede podle mého názoru k tomu, že Účetnímu dvoru nepřísluší učinit hlavním předmětem svého přezkumu jednání členského státu, které spadá zcela mimo působnost unijního práva, ani tehdy, pokud by toto jednání

31 — K tomu viz Ekelmans, M., uvedeno výše (poznámka pod čarou 10), bod 49.

32 — V této souvislosti poukázal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ze dne 3. května 2001 ve věci Ismeri Europa v. Účetní dvůr (C-315/99 P, rozsudek ze dne 10. července 2001, Recueil, s. I-5281, bod 50 a násl.), že výroční a zvláštní zprávy Účetního dvora obsahují názory a připomínky Účetního dvora k jím přezkoumanému finančnímu řízení. Přitom zejména uvádí, že tyto zprávy nejsou ze své povahy způsobilé k tomu, aby založily přímá práva a povinnosti pro kontrolované orgány nebo zařízení. Neobsahují rozhodnutí a vyjadřují pouze názor. Vzhledem k tomu dospěl generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer správně k závěru, že zpráva Účetního dvora nepředstavuje jednání, které je způsobilé mít právní účinky vůči třetím osobám. Podle judikatury Soudního dvora nelze takovou zprávu následně ani napadnout žalobou na neplatnost. Souhlasně: Inghelram, J., výše uvedené dílo (poznámka pod čarou 24), s. 726 a násl.

33 — V této souvislosti se v právní nauce zdůrazňuje, že Účetní dvůr byl při provádění své činnosti tehdejším předsedou Soudního dvora, H. Kutscherem, označen za „finanční svědomí" Unie. Srov. Inghelram, J., výše uvedené dílo (poznámka pod čarou 3), s. 676.

34 — K tomuto vztahu mezi přezkumem/kontrolou a poradenstvím ze strany kontrolních úřadů viz Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, s. 40 a násl.

vykazovalo přímý vztah k příjmům nebo výdajům Unie.

74. Pokud by jednání členského státu v oblasti, v níž není třeba dodržet jakékoli povinnosti vycházející z unijního práva, bylo přístupné přezkumu ze strany Účetního dvora, existovalo by totiž nebezpečí, že Účetní dvůr by prostřednictvím kontroly legality mohl členským státům vnutit posouzení unijního práva v oblastech, v nichž unijní právo nemá vůbec žádnou působnost. Za těchto okolností by přezkum legality jednání členských států v oblastech, v nichž nejsou povinny dodržovat ustanovení unijního práva, představoval porušení mezí pravomocí Účetního dvora [35].

75. Domnívám se, že v oblasti unijních výdajů dostatečně přímý vztah mezi jednáním členského státu, jež má být přezkoumáno, a výdaji Unie, zpravidla předurčuje, že toto jednání rovněž spadá do působnosti unijního práva.

35 — Viz v této souvislosti také čl. 5 odst. 1 ES, podle něhož Unie jedná v mezích pravomocí jí svěřených touto smlouvou a cílů v ní stanovených. Tato „celková pravomoc" Unie, která se týká vertikálního vztahu mezi členskými státy a Unií, podmiňuje přirozeně také „pravomoci jednotlivých orgánů" všech orgánů Unie. K vzájemným vazbám mezi celkovou pravomocí Unie a pravomocemi jejích orgánů, viz Bogdandy/Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", EuGRZ 2001, s. 441, 444 a násl.

76. V oblasti unijních příjmů naproti tomu existuje celá řada ustanovení, řízení, rozhodnutí a postupů členských států, které se nachází zcela mimo působnost unijního práva, přesto však mohou mít vliv na příjmy Unie. V souladu s argumentací, kterou vypracovala německá vláda [36], lze v této souvislosti poukázat na vztah mezi hospodářskou politikou jednotlivých členských států a vlastními zdroji založenými na HND, které jsou členské státy povinny poskytnout.

77. Vzhledem k tomu, že zásadní rozhodnutí jednotlivých členských států v oblasti hospodářské politiky mají v obvyklém případě vliv na HND těchto členských států, nelze popřít, že se tato rozhodnutí členských států v konečném důsledku vždy projeví na výpočtu unijních příjmů založených na HND [37]. Přesto se taková zásadní rozhodnutí v oblasti hospodářské politiky nemohou stát předmětem přezkumu ze strany Účetního dvora, a sice bez ohledu na to, zda vykazovala přímý vztah k příjmům Unie, či nikoli. V této souvislosti je totiž rozhodující, že taková rozhodnutí spadají zcela mimo rozsah působnosti unijního práva.

36 — K tomu viz bod 39 tohoto stanoviska.

37 — Ke konkrétním způsobům výpočtu vlastních zdrojů založených na HND, viz bod 54 tohoto stanoviska.

c) Povinnost dodržovat zásady subsidiarity a proporcionality

80. Podle bodu 1 ke Smlouvě o ES připojeného protokolu (č. 30) o používání zásad subsidiarity a proporcionality zajistí každý orgán při výkonu jemu svěřených pravomocí dodržování zásady subsidiarity [38]. V souladu s tím je rovněž Účetní dvůr při výkonu své kontrolní pravomoci povinen dodržovat zásadu subsidiarity.

78. Z mých výše uvedených úvah vyplývá, že jednání orgánů, jakož i jednání – spadající do rozsahu působnosti unijního práva – členských států, která vykazují dostatečně přímý vztah k příjmům či výdajům Unie, mohou být v zásadě podrobena přezkumu ze strany Účetního dvora. Rozhodne-li se Účetní dvůr takové jednání přezkoumat, musí v rámci přípravy, provádění a ukončení tohoto přezkumu neustále dodržovat zásadu proporcionality a ve vztahu k členským státům zásadu subsidiarity.

i) Zásada subsidiarity

81. Použitelnost zásady subsidiarity na jednání Účetního dvora dále vyplývá přímo z funkce této zásady ve skladbě pravomocí Unie. Vzhledem k tomu, že zásada subsidiarity je mezí výkonu pravomoci v rámci primárního práva [39], probíhá každé přenesení pravomocí na orgány Unie v celém systému Smlouvy o ES nutně s výhradou, že tyto pravomoci mohou být vykonávány pouze při dodržení zásady subsidiarity [40].

79. V souladu s čl. 5 odst. 2 ES jedná Unie podle zásady subsidiarity v oblastech, které nespadají do její výlučné pravomoci, pouze tehdy a do té míry, pokud cílů zamýšlené činnosti nemůže být uspokojivě dosaženo na úrovni členských států, a proto, z důvodu rozsahu či účinků zamýšlené činnosti, jich může být lépe dosaženo na úrovni Unie.

38 — Podle článku 311 ES tvoří tento protokol nedílnou součást unijního práva.

39 — K tomu srov.: Zuleeg, M., v *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (vyd. Groeben/Schwarze), Svazek 1 (6. vydání, Baden-Baden 2003), článek 5 ES, bod 26.

40 — K tomu viz Bast/von Bogdandy v *Das Recht der Europäischen Union* (vyd. Grabitz/Hilf/Nettesheim), článek 5 SEU, bod 50 (42. doplněné vydání, září 2010), kteří v této souvislosti správně uvádějí, že zásada subsidiarity se použije jakožto měřítko pro přezkum tehdy, jestliže „jedná" Unie, přičemž je tím v zásadě myšleno každé jednání orgánu nebo instituce Unie, pro které platí požadavek existence kompetenční normy.

82. V této souvislosti je však nutno uvést, že k porušení zásady subsidiarity ze strany Účetního dvora by v praxi mohlo dojít pouze ve výjimečných případech. V rozsahu, v němž Účetní dvůr v rámci kontrol v oblasti unijních výdajů přezkoumává jednání členských států, vyplývá zpravidla z kontextu financování unijního práva zároveň to, že přezkum tohoto jednání musí být proveden na úrovni Unie, a tudíž ze strany Účetního dvora. I tehdy, když má být v oblasti unijních příjmů přezkoumáno jednání více členských států, považuji za zjevné, že Účetní dvůr je zpravidla vhodným orgánem k provedení takového přezkumu přeshraniční povahy.

83. Pokud by Účetní dvůr omezil přezkum v oblasti unijních příjmů pouze na jeden členský stát, lze si naproti tomu zcela představit situace, v nichž může být cílů přezkumu dosaženo v plném rozsahu vnitrostátními kontrolními orgány, a přímý přezkum ze strany Účetního dvora by tudíž byl porušením zásady subsidiarity. Jestliže by došlo k takové situaci, byl by Účetní dvůr povinen nejprve požádat příslušný vnitrostátní kontrolní orgán o provedení plánované kontroly a o sdělení výsledků kontroly včetně všech relevantních informací. Pokud by vnitrostátní kontrolní orgán takovou kontrolu odmítl nebo pokud by Účetní dvůr s výsledky vnitrostátní kontroly nesouhlasil, mohl by Účetní dvůr následně sám provést kontrolu, aniž by porušil zásadu subsidiarity. V takovém případě by totiž odmítnutí vnitrostátního kontrolního orgánu provést tuto kontrolu, respektive – z pohledu Účetního dvora – neuspokojivé výsledky vnitrostátní kontroly, poskytovaly jednoznačný důkaz pro to, že cílů dotčené kontroly v oblasti unijních příjmů nelze dostatečným způsobem dosáhnout právě na úrovni členských států.

84. Na dotaz ohledně zásady subsidiarity při jednání Evropský parlament uvedl, že zásada subsidiarity směřuje v zásadě k jednání zákonodárce Unie, a v důsledku toho může být uplatněna pouze v kontextu přijímání právně závazných aktů orgány Unie. Vzhledem k tomu, že Účetní dvůr nedisponuje rozhodovací pravomocí, nýbrž pouze vykonává jemu svěřené kontrolní pravomoci, zásada subsidiarity se na Účetní dvůr v zásadě nevztahuje.

85. Tato argumentace není přesvědčivá. Ačkoliv znaky zásady subsidiarity směřují v první řadě k zákonodárným činnostem, je tato zásada zaměřena na Unii obecně, a tudíž na všechny orgány Unie, a sice nezávisle na funkci, jakou dotčené orgány vykonávají.

Jediné omezení stanovené ve Smlouvě o ES působnosti této zásady se týká druhu pravomocí vykonávaných orgány Unie. Podle čl. 5 odst. 2 ES totiž nejsou orgány Unie povinny dodržovat zásadu subsidiarity pouze tehdy, jestliže jsou činné v oblasti spadající do výlučné pravomoci Unie [41].

86. Vzhledem k tomu, že Účetní dvůr nebyl – co se týče kontroly dotčené v projednávaném případě – činný v oblasti, která spadá do výlučné pravomoci Unie, musí tudíž při provádění této kontroly dodržovat zásadu subsidiarity [42].

ii) Zásada proporcionality

87. Podle čl. 5 odst. 3 ES nepřekročí činnost Unie rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů této Smlouvy. V souladu s takto formulovanou zásadou proporcionality, která je zároveň v ustálené judikatuře uznána za jednu z obecných zásad unijního práva, nesmí jednání orgánů Unie překročit meze toho, co je přiměřené a nezbytné k dosažení legitimních cílů sledovaných dotčeným opatřením, přičemž se rozumí, že pokud se nabízí volba mezi vícero přiměřenými opatřeními, je třeba zvolit nejméně omezující opatření a způsobené nevýhody nesmějí být nepřiměřené vzhledem ke sledovaným cílům [43].

88. Pokud jde o použitelnost zásady proporcionality na jednání Účetního dvora je nutno odkázat na mé výše uvedené úvahy k použitelnosti zásady subsidiarity. Také zásadu proporcionality je totiž v rámci skladby pravomocí Unie třeba posuzovat jako mez výkonu pravomoci, jejíž použitelnost na jednání Účetního dvora lze navíc vyvodit přímo

41 — K tomu viz Bast/von Bogdandy, uvedeno výše (poznámka pod čarou 40), bod 53.

42 — Během platnosti Smlouvy o ES byly převažující naukou považovány za oblasti spadající do výlučné pravomoci Unie zejména společná obchodní politika, stanovení společného celního tarifu, zachování populací ryb, vnitřní organizační a procesní právo a měnová politika (viz Lienbacher, G., v *EU-Kommentar* [vyd. Schwarze], 2. vydání, Baden-Baden 2009, článek 5 SES, bod 17 s dalšími odkazy). Od vstupu v platnost reformní Lisabonské smlouvy jsou nyní výlučné pravomoci Unie vyčerpávajícím způsobem uvedeny v článku 3 SFEU.

43 — Rozsudky ze dne 8. července 2010, Afton Chemical (C-343/09, Sb. rozh. s. I-7027, bod 45), ze dne 20. května 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Sb. rozh. s. I-4341, bod 29), ze dne 11. června 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Sb. rozh. s. I-5035, bod 31), ze dne 7. září 2006, Španělsko v. Rada (C-310/04, Sb. rozh. s. I-7285, bod 97), ze dne 12. července 2001, Jippes a další (C-189/01, Recueil, s. I-5689, bod 81), ze dne 5. října 1994, Crispoltoni a další (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Recueil, s. I-4863, bod 41), a ze dne 13. listopadu 1990, Fedesa a další (C-331/88, Recueil, s. I-4023, bod 13).

z bodu 1 Protokolu (č. 30) o používání zásad subsidiarity a proporcionality.

89. Při jednání se k dotazu ohledně zásady subsidiarity vyslovily Komise, Evropský parlament a Účetní dvůr proti použití této zásady na jednání Účetního dvora. V této souvislosti Evropský parlament uvedl, že se tato zásada vztahuje pouze na zákonodárné akty. Účetní dvůr zdůraznil, že pro výkon jeho kontrolních pravomocí neplatí pravidlo *de minimis*.

90. Tyto argumenty nejsou přesvědčivé. Ačkoli by bylo možné v praxi pokládat kritické otázky ohledně nadměrného zásahu do sféry pravomocí členských států převážně v případě závazných právních aktů Unie, vztahuje se působnost zásady proporcionality na všechna opatření Unie [44]. V souladu s tím musí tuto zásadu v kontextu výkonu svých pravomocí dodržovat i Účetní dvůr.

91. Jak jsem již vysvětlila na jiném místě, je v rámci soudní kontroly dodržování zásady proporcionality orgány Unie nutno vycházet v zásadě z třístupňového schématu přezkumu [45], při němž je třeba kontrolovat 1) vhodnost, 2) nezbytnost a 3) přiměřenost dotčených jednání.

92. Shrnu-li výše uvedené, je tudíž nutno konstatovat, že i jednání Účetního dvora je nutno posuzovat podle zásady proporcionality. Porušení této zásady by bylo nutno konstatovat zejména v případě nevhodnosti, zbytnosti či nepřiměřenosti jeho jednání vzhledem k cílům, které kontrola sleduje.

2. Kritéria pro přezkoumávání účetnictví Účetním dvorem

93. Měřítka pro přezkum, která Účetní dvůr může v rámci výkonu své kontrolní pravomoci použít, jsou uvedena v čl. 248 odst. 2 ES.

44 — K tomu viz Bast/von Bogdandy, výše uvedené dílo (poznámka pod čarou 40), bod 69.

45 — Pokud jde o tuto třístupňovou metodu zkoumání proporcionality, srov. má stanoviska ze dne 7. září 2010 ve věci AJD Tuna (C-221/09, Sb. rozh. s. I-1655, bod 94), ze dne 24. června 2010 ve věci Chabo (C-213/09, Sb. rozh. s. I-12109, bod 67), a ze dne 21. ledna 2010 ve věci Agrana Zucker (C-365/08, bod 60). Viz dále: Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches* 2009, bod 46, s. 17, 20 a násl. Podle tohoto autora tvoří ovšem v některých rozsudcích kontrola legality sledovaných cílů a subjektivní pohnutky k vydání dotčeného opatření dva dodatečné stupně kontroly.

V souladu s ním přezkoumává Účetní dvůr 1) legalitu a 2) řádnost příjmů a výdajů a přesvědčuje se 3) o řádnosti finančního řízení a přitom 4) podává zprávy o jakýchkoli nesrovnalostech.

94. V praxi Účetní dvůr zpravidla výslovně nerozlišuje mezi přezkumem legality a přezkumem řádnosti unijních příjmů a výdajů [46]. Pokud by se mělo rozlišovat mezi těmito dvěma pojmy, rozumí se kontrolou řádnosti obecně kontrola správnosti rozpočtového zaúčtování. Kontrola legality se pak týká kontroly souladu předmětu přezkumu s relevantním unijním právem [47].

95. Přezkum řádnosti finančního řízení ze strany Účetního dvora se týká zejména vztahu mezi účelem sledovaným přezkoumávaným jednáním a nasazenými prostředky. Přitom se zejména zkoumá, zda k dosažení sledovaného cíle byly použity optimální prostředky [48]. Ačkoliv přezkum řádnosti probíhá podle tradičního chápání v obvyklém případě ve vztahu k úkolům Unie [49], považuji za možný rovněž přezkum řádnosti podle čl. 248 odst. 2 ES rovněž ve vztahu k unijním příjmům. To vyplývá zejména ze systematické struktury článku 248 ES, přičemž v odstavci 1 jsou stanoveny kontrolní úkoly Účetního dvora a v odstavci 2 měřítka pro přezkum, jež je v této souvislosti nutno použít [50]. Vzhledem k tomu, že se kontrolní úkoly Účetního dvora podle čl. 248 odst. 1 ES týkají jak výdajů, tak také příjmů Unie, neexistuje logický důvod pro omezení přezkumů podle kritéria řádnosti finančního řízení stanoveného v čl. 248 odst. 2 ES na výdaje Unie.

96. V rámci svého přezkumu unijních financí je Účetní dvůr rovněž povinen podávat zprávy o jakýchkoli nesrovnalostech. „Nesrovnalostmi“ se v této souvislosti rozumí porušení legality, řádnosti a účinnosti finančního

46 — Srov.: Ekelmans, M., uvedeno výše (poznámka pod čarou 10), bod 42.

47 — V tomto smyslu: Ekelmans, M., uvedeno výše (poznámka pod čarou 10), bod 41 a násl.; Freytag, M., uvedeno výše (poznámka pod čarou 34), s. 44. K hlavním znakům kontrol legality prováděných Účetním dvorem viz bod 71 a násl. tohoto stanoviska.

48 — Viz Inghelram, J., článek 287 SFEU, v *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (vyd. Lenz/Borchardt), Kolín nad Rýnem 2010, bod 5.

49 — V této souvislosti viz také Freytag, M., výše uvedené dílo (poznámka pod čarou 34), s. 44, podle jehož vysvětlení zahrnuje zásada řádnosti finančního řízení v zásadě dva rozměry: v rámci řádného vedení rozpočtu má být buď určitým předem stanoveným použitím finančních prostředků dosaženo optimálního výsledku, nebo je ovšem dosaženo určitého obsahově definovaného politického cíle s co nejmenšími finančními náklady.

50 — K tomu viz poznámku pod čarou 24 tohoto stanoviska.

řízení, které nepříznivě ovlivňují příjmy a výdaje Unie [51].

3. Dílčí závěr

97. S ohledem na výše uvedené docházím k závěru, že Účetní dvůr je v zásadě oprávněn přezkoumat všechna jednání orgánů Unie a členských států, která vykazují dostatečně přímý vztah k příjmům a výdajům Unie. Jednání členského státu však může být v tomto kontextu učiněno hlavním předmětem přezkumu ze strany Účetního dvora pouze tehdy, jestliže podléhá unijnímu právu. O takový případ se jedná zejména tehdy, pokud jsou členské státy v rámci vydání nebo stanovení přezkoumávaných pravidel, řízení, postupů či rozhodnutí povinny dodržovat ustanovení unijního práva.

98. Při výkonu své kontrolní pravomoci musí Účetní dvůr dodržovat jak zásadu subsidiarity, tak také zásadu proporcionality. V rámci svých přezkumů se Účetní dvůr může zabývat jak legalitou a řádností přezkoumávaných jednání, tak také jejich účinností, a v této souvislosti podávat zprávy o jakýchkoli nesrovnalostech.

51 — Magiera, S., uvedeno výše (poznámka pod čarou 27), bod 11. K tomu viz dále: Inghelram, J., uvedeno výše (poznámka pod čarou 24), s. 724 a násl.

D – *Pravomoc Účetního dvora přezkoumávat spolupráci vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003*

99. Z mých výše uvedených úvah vyplývá, že potvrzení pravomoci Účetního dvora k přezkumu spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH předpokládá, že tento předmět přezkumu vykazuje dostatečně přímý vztah k financím Unie a že spadá do působnosti unijního práva.

100. Otázku, zda spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH přezkoumávaná Účetním dvorem spadá do působnosti unijního práva, lze snadno zodpovědět kladně. Dotčená kontrola totiž směřuje k přezkumu této spolupráce „podle nařízení č. 1798/200“. Z toho přímo vyplývá, že přezkoumávaná správní spolupráce v zásadě spadá do působnosti unijního práva.

101. Pro zodpovězení otázky, zda je Účetní dvůr oprávněn dotčený přezkum provést, je tudíž rozhodující existence dostatečně přímého vztahu mezi předmětem přezkumu a příjmy a výdaji Unie. Nejprve ověřím, zda takový vztah existuje. Vzhledem k tomu, že existenci dostatečně přímého vztahu

k unijním financím je podle mého názoru třeba potvrdit, budu se dále věnovat otázce, zda Účetní dvůr při svém přezkumu dodržel zásady subsidiarity a proporcionality. Přitom se rovněž vypořádám s kritikou německé vlády k jednotlivým výrokům Účetního dvora v jeho Zvláštní zprávě č. 8/2007.

1. Přezkum spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 vykazuje dostatečně přímý vztah k unijním příjmům

102. V rámci přezkumu, zda dotčená kontrola ze strany Účetního dvora vykazuje dostatečně přímý vztah k unijním financím, je nejprve třeba odmítnout argument Komise, že kontrola dotčená v projednávaném případě se týká unijních výdajů, jako nepřípustný.

103. Mezi účastníky sporu je sice nyní nesporné, že vytvoření a provoz určitých informačních systémů, které byly v členských státech zavedeny k provedení a uskutečnění spolupráce stanovené v nařízení č. 1798/2003, byly (spolu)financovány z unijního rozpočtu, takže tyto výdaje v zásadě podléhají kontrole ze strany Účetního dvora. Německá vláda však správně uvádí, že Komise tento žalobní důvod neuplatnila v žalobě, nýbrž až v replice. Již z tohoto důvodu je třeba tento argument Komise podle čl. 42 odst. 2 jednacího řádu zamítnout jako nepřípustný.

104. V projednávané věci zbývá tudíž přezkoumat, zda kontrola spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH plánovaná Účetním dvorem a odmítnutá Spolkovou republikou Německo vykazuje dostatečně přímý vztah k příjmům a výdajům Unie.

105. Podle mého názoru je tuto otázku ve výsledku třeba zodpovědět kladně.

106. V této souvislosti je nejprve třeba připomenout, že systém správní spolupráce v oblasti DPH stanovený v nařízení č. 1798/2003 slouží zejména k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem přes hranice členských států tím, že se zlepší výměna informací nezbytná k řádnému

uplatňování pravidel pro DPH [52]. Za těchto okolností se chtěl Účetní dvůr zejména zjistit, zda členské státy účastnící se kontroly zavedly správní a organizační struktury k zajištění správní spolupráce stanovené nařízením č. 1798/2003. Kromě toho chtěl Účetní dvůr na příkladu několika konkrétních žádostí o výměnu informací přezkoumat a vyhodnotit praktické zpracování „žádosti o výměnu informací", upravené v článku 5 a následujících, mezi příslušnými orgány členských států účastnících se kontroly [53].

107. V souladu s tím se kontrola ze strany Účetního dvora týká právního a praktického provedení ustanovení unijního práva ke zlepšení výměny informací mezi vnitrostátními správními orgány v oblasti DPH. Vzhledem k tomu, že tato spolupráce slouží v konečném důsledku k řádnému stanovení DPH dlužné členským státům z dodání zboží a služeb s přeshraničním prvkem, jakož i z nabytí zboží uvnitř Společenství a z vývozu zboží, týká se kontrola, jak správně uvedla Spolková republika Německo, především finančních zájmů dotčených členských států. Pokles daňových úniků a daňových podvodů totiž v důsledku vede k vyšším příjmům členských států z DPH.

108. Z mého výše uvedeného popisu systému vlastních zdrojů Unie však současně vyplývá, že výše příjmů členských států z DPH má několikanásobný vliv na systém vlastních zdrojů Unie. Vzhledem k tomu, že se rozhodný vyměřovací základ DPH stanoví pro každý stát na základě skutečných příjmů členského státu z DPH, vede zvýšení vnitrostátních příjmů z DPH v zásadě automaticky ke zvýšení vlastních zdrojů vycházejících z DPH dlužných tímto státem Unii [54]. V případě, že výdaje zůstanou stejné, vede navíc takové zvýšení vlastních zdrojů z DPH ke snížení vlastních zdrojů založených na HND nutných k financování rozpočtu EU [55].

109. V této souvislosti je přirozeně nutno vzít v úvahu to, že se vyšší příjmy členského státu z DPH projeví na výši vlastních zdrojů vycházejících z DPH dlužných tímto státem pouze tehdy, pokud nedojde k omezení

52 — K tomu srov. první a třetí bod odůvodnění nařízení č. 1798/2003.

53 — Předmět kontroly byl tímto způsobem popsán v několika dopisech Účetního dvora adresovaných Spolkovému účetnímu dvoru, jakož i Spolkovému ministerstvu financí. K písemnému styku mezi Účetním dvorem a Spolkovou republikou Německo viz bod 14 a násl. tohoto stanoviska.

54 — K tomu viz bod 53 tohoto stanoviska.

55 — K tomuto vzájemnému působení mezi výší vlastních zdrojů založených na HND na straně jedné a výší ostatních vlastních zdrojů na straně druhé viz bod 54 tohoto stanoviska.

vyměřovacího základu DPH [56]. Tato výjimka ovšem není v projednávaném řízení relevantní. Strukturální či praktické problémy v popisu funkce vnitrostátního ústředního kontaktního orgánu ovlivňují nejen konkrétní stanovení DPH ve vlastním členském státě, nýbrž také konkrétní stanovení DPH ve všech ostatních členských státech, které se na dotčený stát obrátí s žádostí o informace.

110. Úzké spojení mezi příjmy členských států z DPH a příjmy vlastních zdrojů Unie vycházejících z DPH je v šesté směrnici o DPH [57] uvedeno na několika místech. Takto již druhý bod odůvodnění obsahuje odkaz na to, že unijní rozpočet je bez ohledu na další příjmy, plně financován vlastními zdroji Unie, k nimž patří mimo jiné vlastní zdroje vycházející z DPH. Jedenáctý a čtrnáctý bod odůvodnění odkazují za těchto okolností na nutnost harmonizovat hmotněprávní pravidla týkající se DPH, aby bylo zajištěno jednotné vybírání vlastních zdrojů vycházejících z DPH ve všech státech.

111. Také v judikatuře Soudního dvora bylo několikrát potvrzeno úzké spojení mezi vybíráním DPH členskými státy a placením vlastních zdrojů vycházejících z DPH těmito členskými státy Unii.

112. Obzvláště podnětné jsou tři rozsudky ze dne 12. září 2000 [58], v nichž Soudní dvůr potvrdil, že opomenutí vyměřit vnitrostátní DPH z plnění, která podle šesté směrnice o DPH v zásadě podléhají DPH, představují nejen porušení této směrnice členským státem příslušným k vybírání DPH, nýbrž ve stejném rozsahu také ustanovení unijního práva týkajících se vybírání vlastních zdrojů vycházejících z DPH. K odůvodnění Soudní dvůr zejména uvádí, že jestliže plnění podléhající DPH nebylo DPH zdaněno, chybějí příslušné částky rovněž při stanovení vyměřovacího základu DPH. To postačí k tomu, aby se jednalo o porušení právní úpravy o vlastních zdrojích Unie [59].

113. Ve své novější judikatuře využil Soudní dvůr přezkum italské právní úpravy prominutí DPH k tomu, aby znovu zdůraznil souvislost mezi právní úpravou Unie týkající se stanovení vlastních zdrojů vycházejících

56 — K tomu viz bod 53 tohoto stanoviska.

57 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 9/1, s. 23).

58 — Rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, Recueil, s. I-6251); ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301), a ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené Království (C-359/97, Recueil, s. I-6355).

59 — V bodu 58 uvedené rozsudky Komise v. Francie (bod 55 a násl.); Komise v. Irsko (bod 64 a násl.), a Komise v. Spojené království (bod 76 a násl.).

z DPH a povinností členských států zajistit správný výběr DPH. Přitom Soudní dvůr nejprve objasnil, že členské státy jsou povinny zajistit, aby osoby povinné k dani dodržovaly povinnosti vyplývající ze společného systému DPH. Ačkoliv Soudní dvůr ponechává členským státům při využití prostředků, které mají k dispozici, určitou volnost, zdůraznil zároveň, že tato volnost je však omezena povinností zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Společenství a povinností nevytvářet významné rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani, ať v rámci jednoho členského státu nebo všech členských států [60]. Tímto konstatováním Soudní dvůr v konečném důsledku výslovně potvrdil, že z povinností týkajících se poskytování vlastních zdrojů vycházejících z DPH členskými státy mohou vyplývat také konkrétní povinnosti v kontextu výběru DPH těmito členskými státy.

114. Souhrnně tedy konstatuji, že spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 slouží řádnému vyměření DPH v členských státech, přičemž mají být potlačeny úniky DPH a podvody s DPH, a tudíž zvýšeny vnitrostátní příjmy z DPH. S přihlédnutím obzvláště k okolnosti, že Soudní dvůr v ustálené judikatuře potvrdil přímou souvislost mezi příjmy členských států z DPH a vlastními zdroji Unie vycházejícími z DPH, nelze smysluplně popírat, že spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 vykazuje dostatečně přímý vztah k příjmům Unie. Vzhledem k tomu, že tato spolupráce navíc spadá do působnosti unijního práva, podléhá v zásadě kontrole ze strany Účetního dvora.

115. Na základě výše uvedeného dospívám k závěru, že dotčenou kontrolu spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 je nutno považovat za kontrolu v zásadě spadající do kontrolní pravomoci Účetního dvora v oblasti příjmů Unie ve smyslu čl. 248 odst. 1 a 2 ES, jakož i čl. 140 odst. 1 nařízení č. 1605/2002.

2. K dodržování zásad subsidiarity a proporcionality

116. S ohledem na konstatování, že Účetní dvůr byl oprávněn k provedení dotčené kontroly, je nyní nutno přezkoumat, zda tato kontrolní pravomoc byla vykonána v souladu

60 — Rozsudek ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie (C-132/06, Sb. rozh. s. I-5457, bod 37 a násl.).

s unijním právem. K tomu nejdříve přezkoumám, zda je dotčená kontrola slučitelná se zásadou subsidiarity. Poté se budu věnovat přezkumu proporcionality této kontroly.

a) K dodržování zásady subsidiarity

117. Vzhledem k tomu, že Účetní dvůr není dotčenou kontrolou činný v oblasti, která spadá do výlučné pravomoci Unie, je povinen při provádění této kontroly dodržovat zásadu subsidiarity [61]. Ze spisu ovšem nelze vyčíst žádné prvky, které by umožňovaly dospět k závěru, že v kontextu dotčené kontroly došlo k porušení této zásady Účetním dvorem.

118. V rámci přípravy kontroly sdělil Účetní dvůr Spolkové republice Německo [62], že chce přezkoumávat, zda členské státy, které se účastní kontroly, zavedly správní a organizační struktury k zajištění správní spolupráce stanovené v nařízení č. 1798/2003. Kromě toho chtěl Účetní dvůr na příkladu několika konkrétních žádostí o výměnu informací přezkoumat a vyhodnotit praktické zpracování „žádosti o výměnu informací", upravené v článku 5 a následujících, mezi příslušnými orgány členských států účastnících se kontroly.

119. Po konfrontaci s úvahami německé vlády vysvětlil Účetní dvůr v dopise ze dne 9. listopadu 2006 adresovaném spolkovému ministrovi financí [63], že je naplánována namátková kontrola žádostí o výměnu informací podaných ústředním kontaktním orgánem v roce 2005 a došlých žádostí o výměnu informací z jiných členských států, za účelem vyhodnocení správní spolupráce v případě žádostí o informace v praxi. Vlastní hmotněprávní záležitosti, včetně vyměřování daní, v rozsahu, v němž je lze vyčíst z podkladů, které mají být kontrolovány, nejsou předmětem kontroly. Budou kontrolovány spíše účinnost a účelnost správní spolupráce. Z výsledků kontroly se vyvodí závěry související s účinným bojem proti únikům DPH a podvodům s DPH.

120. S přihlédnutím zejména k přeshraničním aspektům předmětu kontroly, kontrolního řízení, jakož i cílům kontroly je přímo

61 — Viz bod 79 a násl. tohoto stanoviska.

62 — Pro přehled o písemném styku mezi Účetním dvorem a Spolkovou republikou Německo viz bod 14 a násl. tohoto stanoviska.

63 — Připojen k žalobě jakožto příloha č. 4.

zjevné, že dotčená kontrola nemohla být národními kontrolními úřady ani jinými vnitrostátními kontrolními orgány smysluplně připravena a provedena.

121. Rovněž řízení k prověření a vyhodnocení nařízení č. 1798/2003, stanovené v článku 35 tohoto nařízení, Komisí ve spolupráci s členskými státy nepředstavuje v této souvislosti plnohodnotnou alternativu k přezkumu spolupráce dotčených správních orgánů ze strany Účetního dvora. Řízení stanovené v článku 35 nařízení č. 1798/2003 totiž dost dobře neumožňuje centralizovaný a systematický přezkum a vyhodnocení přeshraniční spolupráce různých vnitrostátních správních orgánů, přičemž je mimo jiné kontrolována a vyhodnocována relevantní výměna informací na základě několika namátkově vybraných žádostí.

122. Na základě výše uvedeného docházím k závěru, že zásada subsidiarity nebrání provedení kontrol dotčených v projednávaném řízení Účetním dvorem.

b) K dodržování zásady proporcionality

123. Kontrolou dotčenou v projednávaném řízení chtěl Účetní dvůr vyhodnotit strukturální, jakož i praktické aspekty správní spolupráce podle nařízení č. 1798/2003, aby následně vyvodil závěry ohledně účinného boje proti únikům DPH a podvodům s DPH. Cílem této kontroly bylo posoudit, zda výměna informací mezi členskými státy probíhá rychle a účinně a zda jsou k podpoře správní spolupráce k dispozici odpovídající správní struktury a postupy [64].

124. Z tohoto popisu cílů kontroly, jakož i z informací obsažených ve spisu vyplývá, že Účetní dvůr v zásadě zamýšlel přezkoumat správní spolupráci na základě – v čl. 248 odst. 2 ES stanovených – měřítek pro přezkum „legality“, jakož i „účinnosti“ [65].

125. Obzvláště výmluvný je v této souvislosti program návštěvy zaslaný Spolkovému účetnímu dvoru dne 7. září 2006, v němž Účetní dvůr podává přehled tematických oblastí, které mají být v rámci plánované kontrolní návštěvy ústředního kontaktního orgánu

64 — Takto výslovně: Zvláštní zpráva č. 8/2007, bod 12.
65 — K tomu viz bod 93 a násl. tohoto stanoviska.

přezkoumány [66]. Z tohoto programu návštěvy zejména vyplývá, že Účetní dvůr chtěl jednak v rámci přezkumu legality kontrolovat, zda Spolková republika Německo splnila povinnosti vyplývající z nařízení č. 1798/2003 a ustanovila ústřední kontaktní orgán a zda výměna informací mezi správními orgány odpovídá požadavkům tohoto nařízení. Zadruhé chtěl Účetní dvůr v rámci kontroly účinnosti přezkoumat, zda je možné správní spolupráci zefektivnit.

126. V rámci takto navržené kontroly správní spolupráce má Účetní dvůr povinnost dodržovat zásadu proporcionality. Tato zásada zejména vyžaduje, aby jednotlivá kontrolní jednání byla *vhodná*, nezbytná a *přiměřená* k dosažení cílů kontroly [67].

127. Podle judikatury Soudního dvora je opatření *vhodné* k dosažení uplatněného cíle pouze tehdy, odpovídá-li skutečně snaze jej koherentním a systematickým způsobem dosáhnout [68]. Opatření je *nezbytné*, jestliže je mezi několika opatřeními vhodnými k dosažení sledovaného cíle tím opatřením, které nejméně zatěžuje dotčený zájem nebo dotčený právní statek [69]. K *nepřiměřenému* omezení dotčených zájmů či práv pak dochází tehdy, jestliže opatření navzdory jeho příspěvku k dosažení jím sledovaných cílů vede k nadměrně silnému zásahu do těchto zájmů či práv.

128. Co se týče *vhodnosti* dotčené kontroly k dosažení jí sledovaných cílů, je podle mého názoru nesporné, že kontrolní jednání Účetního dvora byla zaměřena na podrobení strukturálních, jakož i praktických aspektů správní spolupráce koherentnímu a systematickému přezkumu. V souladu s tím je kontrola vhodná k dosažení jí sledovaného cíle, výměny informací mezi členskými státy, jakož i vyhodnocení k tomu existujících správních struktur a postupů stran jejich legality a účinnosti.

129. Podle mého názoru jsou kontrolní jednání Účetního dvora rovněž *nezbytná* k dosažení těchto cílů. Zejména není zjevné, jakým způsobem by do menší hloubky jdoucí kontrola vnitrostátních finančních správ, jakož

66 — Připojen jako příloha ke spisu vedlejšího účastníka předloženému Účetním dvorem. Viz bod 15 a násl. tohoto stanoviska.

67 — Viz bod 91 a násl. tohoto stanoviska.

68 — Viz rozsudky ze dne 11. března 2010, Attanasio Group (C-384/08, Sb. rozh. s. I-2055, bod 51), a ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Sb. rozh. s. I-10821, bod 42).

69 — Rozsudek ze dne 11. července 1989, Schräder (265/87, Recueil, s. 2237, bod 21).

i průběhů jednotlivých řízení mohla přinést požadované poznatky.

130. V rámci přezkumu *přiměřenosti* dotčené kontroly je nutno zejména prověřit, zda kontrolní jednání Účetního dvora vedla k nadměrně silnému zásahu do pravomocí dotčených členských států.

131. Dotčenou kontrolou chtěl Účetní dvůr jednak přezkoumat, zda Spolková republika Německo splněním povinností vyplývajících z nařízení č. 1798/2003 ustavila ústřední kontaktní orgán a zda výměna informací mezi správními orgány odpovídá požadavkům tohoto nařízení. Zadruhé chtěl Účetní dvůr přezkoumat, zda je možné správní spolupráci zefektivnit. Ačkoliv tento přezkum účinnosti konkrétních správních postupů zahrnuje rovněž kritické vypořádání se s rozhodnutími členských států spadajícími do vnitrostátní správní autonomie, neobsahuje spis žádné informace, jež by umožňovaly považovat jednotlivá kontrolní jednání v celkovém kontextu dotčeného přezkumu za nepřiměřená.

132. Tyto úvahy k přiměřenosti jednání Účetního dvora v kontextu dotčené kontroly lze ukázat na analýze kritiky německé vlády k jednotlivým výrokům Účetního dvora uvedených v jeho Zvláštní zprávě č. 8/2007.

133. Podle názoru německé vlády obsahuje Zvláštní zpráva č. 8/2007 posouzení finančních správ v jednotlivých členských státech z hlediska organizačního a z hlediska stanovení pravomocí, které představuje nepřijatelný, a tudíž nepřiměřený zásah do pravomocí členských států. V této souvislosti se německá vláda pozastavuje zejména nad tím, že se Účetní dvůr v bodě 38 a následujících své zprávy věnoval organizační struktuře ústředních kontaktních orgánů v přezkoumávaných členských státech a přitom mimo jiné konstatoval, že úkoly německého ústředního kontaktního orgánu jsou rozděleny mezi tři útvary Ústředního spolkového daňového úřadu (Bundeszentralamt für Steuern), z nichž jeden sídlí v Bonnu a zbývající dva v Saarlouis [70]. Německá vláda kromě toho vytýká, že Účetní dvůr v bodě 22 a následujících Zvláštní zprávy konstatoval, že členské státy

70 — Ačkoliv Spolková republika Německo odmítla s Účetním dvorem na dotčené kontrole spolupracovat, obsahuje Zvláštní zpráva č. 8/2007 rovněž výroky a připomínky týkající se německého ústředního kontaktního úřadu a jeho působení. Ty vycházejí ze zjištění z kontrolních návštěv v ostatních členských státech, informací získaných během kontrolních návštěv v Komisi a veřejně přístupných zpráv; viz bod 22 tohoto stanoviska.

dostatečně nevyužily možností decentralizace, které umožňuje nařízení č. 1798/2003.

134. Tato kritika německé vlády týkající se přiměřenosti jednání Účetního dvora není přesvědčivá.

135. Ačkoli německá vláda správně uvádí, že Účetní dvůr svými analýzami organizace a stanovení pravomocí vnitrostátních finančních správ přezkoumával rozhodnutí dotčených členských států, která nelze napadnout podle unijního práva, nelze z toho vyvozovat, že by Účetní dvůr vykonával jemu příslušející přezkumné pravomoci nepřiměřeným způsobem.

136. V této souvislosti je nutno zejména zdůraznit, že výroky ohledně chybějící decentralizace má být vysvětleno, z jakého důvodu nejsou možnosti výměny informací mezi členskými státy podle článku 5 nařízení č. 1798/2003 obzvlášť intenzivně využívány [71]. Analýza organizační struktury německého ústředního kontaktního orgánu je zase provedena v rámci zpracování konstatování, že polovina žádostí o informace podle článku 5 nařízení č. 1798/2003 je zodpovězena se zpožděním [72]. K tomu Účetní dvůr uvádí, že v některých členských státech s vysokým počtem zpožděných odpovědí přispívá ke zpožděním i složitá organizační struktura, jež rovněž působí potíže při monitorování [73]. Jako příklady členských států s komplikovanou organizační strukturou jsou uváděny Itálie, Nizozemsko, jakož i Německo [74].

137. Z tohoto popisu přímo vyplývá, že německou vládou vytýkaná analýza organizace a stanovení pravomocí vnitrostátních finančních správ slouží koherentním a systematickým způsobem cíli kontroly, kterým je vyhodnocení výměny informací mezi členskými státy, jakož i k tomu existující správní struktury a postupů s ohledem na jejich účelnost. Ve světle tohoto cíle kontroly jsou tyto analýzy Účetního dvora rovněž nezbytné k tomu, aby se objasnily a vysvětlily objektivně konstatované nedostatky ve správní spolupráci.

138. S přihlédnutím zvláště k okolnosti, že závěry Účetního dvora vytýkané německou

71 — Bod 19 a násl. Zvláštní zprávy č. 8/2007.

72 — Tamtéž, bod 24 a násl.

73 — Tamtéž, bod 38.

74 — Tamtéž, body 39-41.

vládou tvoří z části přezkum účinnosti – přičemž Účetní dvůr na různých místech uvádí slučitelnost kritizovaných rozhodnutí s unijním právem [75], a tím objasňuje, že z těchto analýz nelze vyvozovat žádnou výtku podle unijního práva proti dotčeným členským státům – nejsou tyto závěry nepřiměřeným zásahem Účetního dvora do pravomocí členských států [76].

139. Za těchto okolností nelze podle mého názoru popřít, že rovněž Účetním dvorem za pomoci přezkumu účinnosti provedená analýza rozdělení příslušností mezi jednotlivá vnitrostátní správní místa, jakož i organizační struktury ústředních kontaktních orgánů je přiměřená.

140. Na základě těchto úvah docházím k závěru, že Účetní dvůr jak na úrovni obecné koncepce, tak na úrovni konkrétní podoby provedení a závěru svého přezkumu správní spolupráce v oblasti DPH podle nařízení č. 1798/2003 dodržel zásadu proporcionality.

E – *K porušení povinnosti spolupráce Spolkové republiky Německo ve vztahu k Účetnímu dvoru*

141. Rozhodne-li se Účetní dvůr jako v projednávaném případě při výkonu jemu příslušejících pravomocí a s dodržením zásad subsidiarity a proporcionality k provedení přezkumu spolupráce vnitrostátních správních orgánů v oblasti DPH, jsou členské státy povinny poskytnout Účetnímu dvoru loajální spolupráci.

75 — Svou analýzu k nedostatku přesunu příslušností na místních orgány uvádí Účetní dvůr konstatováním, že se v případě nevyužité decentralizace jedná o možnost poskytovanou v rámci nařízení (bod 22 Zvláštní zprávy č. 8/2007). Výroky obsažené ve zvláštní zprávě k organizační struktuře ústředních kontaktních orgánů nepřekračují všeobecná konstatování, že v některých navštívených členských státech, které vykazují vysoký počet zpožděných odpovědí na žádosti o informace, přispívá k tomuto zpoždění komplikovaná organizační struktura ústředního kontaktního orgánu.

76 — Je tedy důležité, že Účetní dvůr ve vytýkaných úsecích přezkumu vyhodnotil účinnost organizace a stanovení pravomocí vnitrostátních finančních správ, naproti tomu nikoli legalitu. Volba měřítek pro přezkum, která Účetní dvůr k posouzení jednání členského státu použije, se totiž projeví na intenzitě případného zásahu do pravomocí přezkoumávaného členského státu. Je tudíž přímo zřejmé, že přezkum legality jednání členského státu může vyvolat mnohem silnější zásah do pravomocí členského státu než přezkum účinnosti tohoto jednání. Zatímco se totiž přezkum legality Účetním dvorem týká otázky, zda členské státy vykonávaly své pravomoci v souladu s ustanoveními unijního práva, týká se přezkum účinnosti – z čistě právního hlediska méně závažné – otázky, zda jsou vnitrostátní opatření účelná, a sice bez ohledu na jejich slučitelnost s unijním právem.

142. Příslušné povinnosti členských států spočívající ve spolupráci vyplývají především ze specifických požadavků čl. 248 odst. 3 ES [77]. Podle prvního pododstavce čl. 248 odst. 3 ES se kontrola provádí na základě účetních dokladů a podle potřeby na místě v členských státech, v součinnosti s vnitrostátními orgány kontroly účetnictví, nebo nemají-li tyto orgány potřebné pravomoci, v součinnosti s příslušnými vnitrostátními místy. Účetní dvůr a vnitrostátní orgány kontroly účetnictví členských států mají přitom povinnost spolupracovat se vzájemnou důvěrou při uznávání vzájemné nezávislosti. Podle druhého pododstavce čl. 248 odst. 3 ES orgány kontroly účetnictví jednotlivých členských států, nebo nemají-li potřebné pravomoci, příslušná místa jednotlivých členských států, předají Účetnímu dvoru na jeho žádost podklady a informace nezbytné pro splnění jeho úkolů.

143. Mimo povinností členských států ke spolupráci výslovně stanovených v čl. 248 odst. 3 ES platí kromě toho obecná povinnost členských států k loajální spolupráci s Účetním dvorem podle článku 10 ES ve spojení s čl. 248 odst. 1 a 2 ES.

77 — Pro obzvláště názornou analýzu ustanovení čl. 248 odst. 3 ES v kontextu provádění kontrol Účetním dvorem v členských státech viz Inghelram, J., uvedeno výše (poznámka pod čarou 26), s. 138 a násl.

144. Rovněž nařízení č. 1605/2002 vydané na základě článku 279 ES obsahuje v této souvislosti ustanovení týkající se spolupráce mezi členskými státy a Účetním dvorem. Článek 140 odst. 2 tohoto nařízení tak mimo jiné stanoví, že kontrola v členských státech se uskutečňuje ve spojení s vnitrostátními orgány kontroly účetnictví, nebo pokud tyto nemají nezbytné pravomoci, s příslušnými vnitrostátními útvary. Účetní dvůr a vnitrostátní orgány kontroly účetnictví členských států spolupracují v duchu důvěry a zachování své nezávislosti.

145. Ve světle těchto ustanovení unijního práva je odmítnutí německého ústředního kontaktního orgánu, Spolkového ministerstva financí, jakož i Spolkového účetního dvora, umožnit Účetnímu dvoru dotčenou kontrolu a podpořit jej přitom, jak uvedla Komise ve své žalobě, nutno posoudit jako porušení článku 10 ES ve spojení s čl. 248 odst. 1 a 2 ES, čl. 248 odst. 3 ES a čl. 140 odst. 2 nařízení č. 1605/2002 Spolkovou republikou Německo.

146. Svou žalobou ovšem Komise vytýká rovněž porušení čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 Spolkovou republikou Německo, podle něhož Komise, ostatní orgány, subjekty, které spravují příjmy nebo výdaje jménem

Unie, a koneční příjemci plateb z rozpočtu poskytnou Účetnímu dvoru veškerou podporu a informace, které Účetní dvůr pokládá za nezbytné pro plnění svých úkolů.

147. V souladu se skutkovým stavem lze tento žalobní důvod chápat pouze v tom smyslu, že subjekty spravující příjmy jménem Unie odmítly Účetnímu dvoru loajální spolupráci, Komise ovšem neupřesnila, které německé subjekty mohly být v kontextu požadavku kontroly ze strany Účetního dvora posuzovány jako „subjekty, které spravují příjmy jménem [...] Unie". S přihlédnutím zvláště k okolnosti, že DPH je navzdory harmonizaci v této oblasti nutno považovat za vnitrostátní daň, která je v zásadě vybírána podle vnitrostátních předpisů [78], nelze v této souvislosti považovat ústřední kontaktní orgán ani Spolkové ministerstvo financí bez dalšího za subjekty, které spravují příjmy jménem Unie.

148. Vzhledem k tomu, že v rámci řízení pro nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU přísluší Komisi prokázat tvrzené nesplnění povinnosti a dodat Soudnímu dvoru veškeré opěrné body k posouzení případu [79] a Komise tuto povinnost objasnění a prokázání vytýkaných porušení čl. 142 odst. 1 nařízení č. 1605/2002 nesplnila, je tento žalobní důvod nutno zamítnout jako neopodstatněný.

VIII – Shrnutí

149. Shrnutím výše uvedeného docházím k závěru, že Účetní dvůr je podle čl. 248 odst. 1 a 2 ES, jakož i čl. 140 odst. 2 nařízení č. 1605/2002 oprávněn k přezkumu správní spolupráce v oblasti DPH na základě nařízení č. 1798/2003. Při výkonu této kontrolní pravomoci je Účetní dvůr povinen dodržovat jak zásadu subsidiarity, tak zásadu proporcionality. V souladu s tím byla Spolková republika Německo podle čl. 248 odst. 3 ES, článku 10 ES ve spojení s čl. 248 odst. 1 a 2 ES, jakož i podle čl. 140 odst. 2 nařízení č. 1605/2002 povinna Účetnímu dvoru tuto

78 — Viz bod 57 tohoto stanoviska.

79 — Viz rozsudky ze dne 29. dubna 2010, Komise v. Německo (C-160/08, bod 116); ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, Sb. rozh. s. I-10605, bod 52); ze dne 6. října 2009, Komise v. Švédsko (C-438/07, Sb. rozh. s. I-9517, bod 49), a ze dne 13. listopadu 2007, Komise v. Irsko (C-507/03, Sb. rozh. s. I-9777, bod 33).

kontrolu umožnit a podle ustanovení těchto článků jej loajálně podpořit.

150. Za těchto okolností je nutno odmítnutí ústředního kontaktního orgánu, Spolkového ministerstva financí a Spolkového účetního dvora povolit Účetnímu dvoru provedení kontroly správní spolupráce v oblasti DPH a poskytnout mu přitom podporu považovat za porušení povinností, které pro Spolkovou republiku Německo vyplývají z článku 10 ES ve spojení s čl. 248 odst. 1 a 2 ES, čl. 248 odst. 3 ES a čl. 140 odst. 2 nařízení č. 1605/2002.

IX – Náklady řízení

151. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Spolková republika Německo neměla v podstatné části věci úspěch, je namístě posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení. Podle čl. 69 odst. 4 jednacího řádu nesou orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady.

X – Závěry

152. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1) Spolková republika Německo tím, že odmítla povolit Účetnímu dvoru provést na svém území kontroly týkající se správní spolupráce členských států v oblasti DPH upravené v nařízení Rady č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92

a poskytnout mu při tom podporu, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 10 ES ve spojení s čl. 248 odst. 1 a 2 ES, čl. 248 odst. 3 ES a čl. 140 odst. 2 nařízení Rady ES č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu Evropských společenství.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Spolková republika Německo ponese náklady řízení.

4) Evropský parlament a Evropský účetní dvůr ponesou své vlastní náklady."