ĢENERĀLADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [*VERICA TRSTENJAK*] SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 25. maijā[1]

Satura rādītājs

I — Ievads ..... I - 11239

II — Savienības tiesības ..... I - 11240

A — Primārās tiesības ..... I - 11240

B — Sekundārās tiesības ..... I - 11240

1) Lēmums 2000/597 ..... I - 11240

2) Regula Nr. 1605/2002 ..... I - 11242

3) Regula Nr. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Fakti ..... I - 11245

IV — Pirmstiesas procedūra ..... I - 11247

V — Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi ..... I - 11248

VI — Lietas dalībnieku galvenie argumenti ..... I - 11249

VII — Tiesiskais vērtējums ..... I - 11253

A — Sākotnējās piezīmes ..... I - 11253

B — Pašu resursu sistēma Lēmuma 2000/597 kontekstā ..... I - 11254

C — Revīzijas palātas kontroles pilnvaras ..... I - 11258

1 — Secinājumu oriģinālvaloda — vācu. Tiesvedības valoda — vācu.

1) Revīzijas palātas kontroles pilnvaru priekšmets, piemērojamība un robežas ..... I - 11258

a) Pilnvaras pārbaudīt Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem ..... I - 11258

b) Savienības tiesību piemērošanas joma kā kompetences robeža Revīzijas palātas īstenotās dalībvalstu pasākumu pārbaudes kontekstā ... I - 11259

c) Pienākums ievērot subsidiaritātes un proporcionalitātes principu ... I - 11263

i) Subsidiaritātes princips ..... I - 11263

ii) Proporcionalitātes princips ..... I - 11265

2) Pārbaudes kritēriji Revīzijas palātas īstenotajai finanšu pārskatu revīzijai .. I - 11266

3) Starpsecinājumi ..... I - 11268

D — Revīzijas palātas tiesības pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ..... I - 11268

1) Dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā pārbaudei atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem ..... I - 11269

2) Par subsidiaritātes un proporcionalitātes principu ievērošanu ..... I - 11272

a) Par subsidiaritātes principa ievērošanu ..... I - 11273

b) Par proporcionalitātes principa ievērošanu ..... I - 11274

E — Par Vācijas Federatīvās Republikas pienākuma sadarboties ar Revīzijas palātu pārkāpumu ..... I - 11278

VIII — Kopsavilkums ..... I - 11278

IX — Par tiesāšanās izdevumiem ..... I - 11281

X — Secinājumi ..... I - 11281

I — Ievads

1. Izskatāmās lietas pamatā ir saskaņā ar LESD 258. pantu Komisijas celtā prasība par valsts pienākumu neizpildi, ar kuru Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, neļaujot Eiropas Revīzijas palātai (turpmāk tekstā — "Revīzijas palāta") pārbaudīt valsts administratīvo iestāžu pārrobežu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu (PVN) jomā Vācijā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi savus Savienības tiesībās noteiktos pienākumus.

2. No procesuālā viedokļa šo tiesvedību raksturo īpatnība, ka Komisija ir uzsākusi pārkāpuma procedūru pret dalībvalsti, jo tā ir ignorējusi Revīzijas palātas kontroles pilnvaras. Kaut gan Revīzijas palāta jau iepriekš ir skaidri aicinājusi piešķirt tai iespēju pašai celt prasību tiesā pret dalībvalstīm, lai īstenotu savas pilnvaras [2], arī pēc Savienības tiesību sistēmas pēdējām izmaiņām Lisabonas līguma kontekstā Revīzijas palātai nav tiešu iespēju celt prasību pret dalībvalstīm, kuras ir ignorējušas tās kontroles pilnvaras [3]. Gluži pretēji, Revīzijas palātai par šādu pārkāpumu ir jāziņo Komisijai, lai tā, kā šajā gadījumā, pret attiecīgo dalībvalsti ierosinātu pārkāpuma procedūru atbilstoši LESD 258. pantam, kurā Revīzijas palāta vēlāk var piedalīties kā persona, kas iestājusies lietā.

3. Šī tiesvedība ļauj Tiesai, balstoties uz konkrēti plānotas revīzijas piemēru, precizēt Revīzijas palātas pilnvaru pārbaudīt dalībvalstu rīcību apjomu un priekšmetu. Proti, šī ir pirmā pārkāpuma procedūra, kas saistīta ar dalībvalsts atteikšanos ļaut Revīzijas palātai savā

2 — Skat. galvenokārt Revīzijas palātas 1995. gada ziņojumu ekspertu grupai par Līguma par Eiropas Savienību darbību (franču valodas versija publicēta *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, 689. lpp., 2.6. punkts).

3 — Šajā sakarā vispārīgi jānorāda, ka Lisabonas līguma mērķis nebija reformēt Savienības tiesību sistēmu, bet gan apstiprināt līdzšinējās tiesību sistēmas būtiskākās pamatnostādnes. Šajā ziņā skat. Thiele, A., "Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn?", *EuR* 2010, 30.–51. lpp. Paredzēt Palātai pašai iespēju celt prasību pret dalībvalstīm būtu bijis iespējams, būtiski neietekmējot LESD jauno struktūru. Šajā ziņā, piemēram, LESD 271. pantu varēja papildināt ar jaunu e) punktu, nosakot, ka Revīzijas palāta saskaņā ar LESD 258. pantu var celt prasību par valsts pienākumu neizpildi pret dalībvalsti par tās tiesību veikt revīziju un tiesību uz piekļuvi dokumentiem pārkāpšanu. Šajā ziņā skat. Friedrich, C./Inghelram, J., "Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof", *DÖV* 1999, 669., 676. lpp.

suverēnajā teritorijā veikt plānotu pārbaudi Savienības ieņēmumu jomā un sniegt tai vajadzīgo atbalstu.

4. Šīs pārkāpuma procedūras institucionālo nozīmi apstiprina Eiropas Parlamenta lēmums pirmo reizi iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam saistībā ar pārkāpuma procedūru pret kādu dalībvalsti.

II — Savienības tiesības [4]

A — *Primārās tiesības*

Primārajās tiesībās Revīzijas palātas pilnvaras ir formulētas EKL 248. pantā.

4 — Atsaucoties uz EKL un LESD izmantotajiem apzīmējumiem, jēdziens "Savienības tiesības" tiek izmantots kā kopīgs jēdziens Kopienas tiesībām un Savienības tiesībām. Tiktāl, ciktāl turpmāk ir runa par atsevišķām primāro tiesību normām, tiek nosauktas tiesību normas, kas ir spēkā *ratione temporis*.

B — *Sekundārās tiesības*

1) Lēmums 2000/597

5. Padomes 2000. gada 29. septembra Lēmuma 2000/597/EK, Euratom par Eiropas Kopienu pašu resursu sistēmu [5] 2. pantā ir noteikts:

"1. Eiropas Savienības budžetā iekļaujamos pašu resursus veido ieņēmumi, ko rada:

a) nodokļi, prēmijas, papildu vai kompensācijas summas, papildu summas vai koeficienti un citas nodevas, ko Kopienas iestādes noteikušas vai var noteikt tirdzniecībai ar valstīm, kas nav dalībvalstis, īstenojot kopējo lauksaimniecības politiku, kā arī iemaksas un citas nodevas, kas paredzētas cukura tirgu kopējā organizācijas sistēmā;

b) Kopīgā muitas tarifa nodevas un citas nodevas, ko Kopienas iestādes noteikušas vai var noteikt attiecībā uz tirdzniecību

5 — OV L 253, 42. lpp.

ar valstīm, kas nav dalībvalstis, un muitas nodokļi par precēm, uz kurām attiecas Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līgums;

c) vienotas un visām dalībvalstīm saistošas likmes piemērošana saskaņotām PVN aprēķinu bāzēm, kas noteiktas atbilstoši Kopienas tiesību normām. Aprēķinu bāze, ko ņem vērā šajā nolūkā, katrai dalībvalstij nepārsniedz 50 % no NKP, kā noteikts 7. punktā;

d) tāda koeficienta piemērošana visu dalībvalstu NKP summai, kuru nosaka saskaņā ar budžeta procedūru, ņemot vērā visu pārējo ieņēmumu kopsummu.

[..]

4. Šā panta 1. punkta c) apakšpunktā minētā vienotā likme atbilst likmei, ko veido starpība starp:

a) PVN resursu maksimālo piesaistīšanas likmi, kas noteikta kā:

0,75 % 2002. un 2003. gadā,

0,50 % no 2004. gada,

un

b) likmi ("fiksēto likmi"), kas vienāda ar 4. pantā minētās kompensācijas apjoma attiecību pret visu dalībvalstu PVN aprēķinu bāžu summu (aprēķinu bāzes noteiktas saskaņā ar 1. punkta c) apakšpunktu), ņemot vērā faktu, ka Apvienotā Karaliste ir izslēgta no tās korekcijas finansēšanas un ka Austrijas, Vācijas, Nīderlandes un Zviedrijas daļas Apvienotās Karalistes korekcijas finansēšanā, salīdzinot ar parasto apjomu, ir samazinātas līdz vienai ceturtdaļai.

5. Likmi, kas noteikta saskaņā ar 1. punkta d) apakšpunktu, piemēro katras dalībvalsts NKP.

[..]

7. Šā lēmuma piemērošanas nolūkā NKP ir gada NKI tirgus cenās, ko noteikusi Komisija, piemērojot EKS 95, saskaņā ar Regulu (EK) Nr. 2223/96.

Ja EKS 95 grozījumi radītu būtiskas izmaiņas attiecībā uz Komisijas noteikto NKI, tad Padome, pēc Komisijas priekšlikuma un apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, vienprātīgi pieņem lēmumu par to, vai šādi grozījumi attiecas uz šā lēmuma piemērošanu."

6. Lēmuma 2000/597 8. pantā ir noteikts:

"1. Lēmuma 2. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētos Kopienu pašu resursus dalībvalstis iekasē saskaņā ar savu normatīvo un administratīvo aktu noteikumiem, ko vajadzības gadījumā pielāgo, lai tie atbilstu Kopienas noteikumos ietvertajām prasībām.

[..]

Dalībvalstis nodod Komisijas rīcībā 2. panta 1. punkta a) līdz d) apakšpunktā paredzētos resursus.

2. Neskarot grāmatvedības revīziju un likumības un pareizības pārbaudi, ko nosaka EK līguma 248. pants un *Euratom* līguma 160.c pants, kuros paredzētā revīzija un pārbaude galvenokārt attiecas uz to valstu sistēmu un procedūru uzticamību un efektivitāti, ar kurām nosaka bāzi pašu resursiem, kas veidojas no PVN un NKP, un neskarot pārbaudes, ko veic atbilstīgi EK līguma 279. panta c) punktam un *Euratom* līguma 183. panta c) punktam, Padome ar vienprātīgu lēmumu pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, pieņem noteikumus, kas vajadzīgi šā lēmuma piemērošanai un ļauj pārbaudīt 2.–5. pantā minēto ieņēmumu iekasēšanu, nodošanu Komisijas rīcībā un izmaksāšanu."

2) Regula Nr. 1605/2002

7. Padomes 2002. gada 25. jūnija Regulas (EK, Euratom) Nr. 1605/2002 par Finanšu regulu, ko piemēro Eiropas Kopienu vispārējam budžetam [6], 140. pantā ir noteikts:

"1. Revīzijas palāta, pārbaudot, vai visi ieņēmumi saņemti un visi maksājumi izdarīti likumīgi un pienācīgi, ievēro noteikumus, kas ietverti Līgumos, budžetā, šajā regulā, īstenošanas noteikumos un visos citos tiesību aktos, kas pieņemti saskaņā ar Līgumiem.

2. Uzdevuma izpildei Revīzijas palāta ir tiesīga 142. pantā noteiktajā veidā iepazīties ar visiem dokumentiem un informāciju par iestāžu vai struktūrvienību finanšu vadību attiecībā uz operācijām, ko finansē vai līdzfinansē Kopienas. Tā ir tiesīga ievākt ziņas no katras amatpersonas, kas atbild par ieņēmumu un izdevumu operācijām, un izmantot revīzijas procedūras, kas ir piemērotas attiecībā uz iepriekšminētajām struktūrvienībām un struktūrām. Dalībvalstīs revīziju veic kopīgi ar attiecīgās valsts revīzijas iestādēm vai, ja

6 — OV L 248, 1. lpp.

tām nav vajadzīgo pilnvaru, ar valsts atbildīgajām struktūrvienībām. Revīzijas palāta un dalībvalstu revīzijas iestādes sadarbojas savstarpējas uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību.

[..]"

8. Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punkta teksts ir šāds:

"Komisija, citas iestādes, struktūras, kas pārvalda ieņēmumus vai izdevumus Kopienu uzdevumā, kā arī budžeta maksājumu galīgie ieguvēji sniedz Revīzijas palātai visas nepieciešamās iekārtas un pakalpojumus un nodod tai visu informāciju, ko Revīzijas palāta uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei. Tie nodod Revīzijas palātas rīcībā visus dokumentus par to līgumu piešķiršanu un izpildi, ko finansē no Kopienas budžeta, un pārskatus par naudu vai materiāliem, visus uzskaites ierakstus vai pavaddokumentus, kā arī administratīvos dokumentus, kas uz tiem attiecas, visus dokumentus, kas attiecas uz ieņēmumiem un izdevumiem, visus inventāra sarakstus, visu struktūrvienību kontu plānus, ko Revīzijas palāta uzskata par vajadzīgiem budžeta izpildes un finanšu rezultātu pārskata revīzijai, pamatojoties uz uzskaites grāmatojumiem vai veicot pārbaudi uz vietas, kā arī tam pašam nolūkam visus dokumentus un datus, kas radīti vai ko glabā magnētiskajos datu nesējos.

Citi dienesti un attiecīgo valstu pārvaldes iestāžu iekšējās revīzijas struktūras piešķir Revīzijas palātai visas iekārtas un sniedz pakalpojumus, ko tā uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei.

Šā panta pirmo daļu piemēro arī fiziskām vai juridiskām personām, kas saņem maksājumus no Kopienas budžeta."

3) Regula Nr. 1798/2003

9. Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulas (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu [7] 1. panta 1. punktā ir noteikts:

"Šī regula paredz nosacījumus, ar kuriem dalībvalstu administratīvās iestādes, kas atbild par PVN likumu piemērošanu preču piegādei

7 — OV L 264, 1. lpp.

un pakalpojumu sniegšanai, preču iegādei Kopienas iekšienē un preču importam, sadarbojas savā starpā un ar Komisiju, lai panāktu šo likumu ievērošanu.

Tālab šī regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas tām varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN.

Šī regula paredz arī noteikumus un procedūras attiecībā uz elektronisku konkrētas informācijas apmaiņu, jo īpaši par PVN darījumiem Kopienas iekšienē.

[..]"

10. Saskaņā ar Regulas Nr. 1798/2003 3. panta 2. punktu katra dalībvalsts izraugās vienu centrālo koordinācijas biroju, kuram uztic galveno atbildību par saziņu ar citām dalībvalstīm administratīvās sadarbības jomā, un informē par to Komisiju un pārējās dalībvalstis.

11. Regulas Nr. 1798/2003 5. pantā ir noteikts:

"1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde 1. pantā minēto informāciju, ieskaitot jebkādu informāciju, kas attiecas uz kādu konkrētu gadījumu vai vairākiem konkrētiem gadījumiem, paziņo pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma.

2. Lai nosūtītu šā panta 1. punktā minēto informāciju, pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas šādas informācijas iegūšanai.

3. Šā panta 1. punktā minētajā pieprasījumā var būt pamatots īpašas administratīvās procedūras pieprasījums. Ja dalībvalsts uzskata, ka administratīvā procedūra nav vajadzīga, tā nekavējoties paziņo pieprasījuma iesniedzējai iestādei attiecīgos iemeslus.

4. Lai iegūtu vajadzīgo informāciju vai lai veiktu pieprasīto administratīvo procedūru, pieprasījuma saņēmēja iestāde vai administratīvā iestāde, pie kuras tā vēršas, darbojas tā, it kā tā rīkotos pati savā vārdā vai pēc citas iestādes pieprasījuma savā valstī."

12. Saskaņā ar Regulas Nr. 1798/2003 35. panta 1. punktu:

"Dalībvalstis un Komisija pārbauda un izvērtē to, kā šajā regulā noteiktie administratīvie

pasākumi darbojas. Komisija apkopo dalībvalstu pieredzi, lai uzlabotu šo pasākumu darbību."

13. Regulas Nr. 1798/2003 43. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

"Lai šo regulu piemērotu, dalībvalstis veic visus pasākumus, kas vajadzīgi, lai:

a) nodrošinātu 3. pantā minēto kompetento iestāžu sekmīgu iekšējo koordināciju;

b) izveidotu tiešu sadarbību starp iestādēm, kas ir pilnvarotas šādas koordinācijas veikšanai;

c) nodrošinātu šajā regulā noteikto informācijas apmaiņas pasākumu nevainojamu darbību."

[Federālajai revīzijas palātai], ka tā laikā no 2006. gada 10. līdz 13. oktobrim plāno revīzijas apmeklējumu. Pārbaudīt paredzēts administratīvo sadarbību PVN jomā, kā tā ir reglamentēta Regulā Nr. 1798/2003 un atbilstošajos īstenošanas noteikumos. Turklāt galvenā uzmanība tikšot pievērsta jautājumam, vai dalībvalstis ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras administratīvo iestāžu sadarbībai, un tam, kā praksē veidojas sadarbība palīdzības pieprasījuma gadījumā atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam. Revīzija galvenokārt skaršot šīs regulas 2. panta 2. punktā minētā centrālā koordinācijas biroja departamentus. Tomēr revīzija varētu attiekties arī uz citām struktūrvienībām, kas ir saistītas ar administratīvo iestāžu sadarbību.

15. Atsaucoties uz šo pirmo vēstuli, Revīzijas palāta 2006. gada 7. septembra vēstulē paziņoja *Bundesrechnungshof* vēl papildu informāciju par plānoto revīziju. Tajā it īpaši bija informācija par laikā no 2006. gada 10. līdz 13. oktobrim plānoto audita apmeklējumu Vācijas centrālajā koordinācijas birojā. Šai vēstulei bija pievienota revīzijas apmeklējuma programma, ko Revīzijas palāta lūdza nosūtīt tālāk centrālajam koordinācijas birojam.

III — Fakti

14. Ar 2006. gada 26. jūnija vēstuli Revīzijas palāta paziņoja *Bundesrechnungshof*

16. Šajā programmā centrālais koordinācijas birojs tiek lūgts nodot Revīzijas palātas rīcībā informāciju par 2004. un 2005. gadā saņemtajiem un iesniegtajiem informācijas pieprasījumiem Regulas Nr. 1798/2003 5. panta izpratnē. Turklāt programmā ir iekļauts pārskats par dažādām tēmām, kas būtu jāizskata

revīzijas apmeklējuma laikā. It īpaši jāmin tādas tēmas kā, pirmkārt, centrālā koordinācijas biroja organizācija, aprīkojums un darba procedūras, otrkārt, informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma Regulas Nr. 1798/2003 IV nodaļas izpratnē, treškārt, informācijas par PVN darījumiem Kopienas iekšienē glabāšana un apmaiņa (*VIES* datubāze), ceturtkārt, juridiskās problēmas, kas kavē administratīvo sadarbību, piektkārt, citi pasākumi, lai uzlabotu administratīvo sadarbību un novērstu ļaunprātīgu izmantošanu, un, sestkārt, saņemto un iesniegto pieprasījumu pārbaudes, kas veiktas izlases veidā.

17. Ar 2006. gada 18. septembra vēstuli *Bundesrechnungshof* apstiprināja savu vēlmi piedalīties Revīzijas palātas plānotajā revīzijā. 2006. gada 9. oktobrī *Bundesrechnungshof* bija paredzēta sanāksme par šo jautājumu.

18. Tā kā šķita, ka centrālais koordinācijas birojs, kurā bija plānots veikt revīziju, nevēlas sadarboties ar Revīzijas palātu, tā ar 2006. gada 5. oktobra vēstuli no jauna vērsās pie *Bundesrechnungshof*. Tajā Revīzijas palāta paziņoja, ka centrālais koordinācijas birojs nav ne apstiprinājis revīzijas apmeklējumu, ne arī nodevis Revīzijas palātas rīcībā prasītos dokumentus, kas vajadzīgi, lai sekmīgi sagatavotu plānoto revīziju. Ņemot vērā iepriekš minēto, Revīzijas palāta paziņoja, ka tā vēlas pārcelt revīzijas apmeklējumu uz laiku no 2006. gada 14. līdz 17. novembrim. Vienlaicīgi tā lūdza *Bundesrechnungshof* vērsties pie centrālā koordinācijas biroja un aicināt to atbalstīt šīs pārbaudes sekmīgu īstenošanu.

19. Revīzijas palāta ar 2006. gada 9. novembra vēstuli vērsās pie Vācijas *Bundesminister der Finanzen* [Federālā finanšu ministra] ar sūdzību par to, ka centrālais koordinācijas birojs, kurā ir plānots veikt revīziju, nav ne apstiprinājis revīzijas laiku no 2006. gada 14. līdz 17. novembrim, ne arī nodevis tās rīcībā vajadzīgo informāciju. Revīzijas palāta paziņoja, ka tā no jauna pārceļ revīzijas apmeklējumu uz vēlāku laiku no 2006. gada 4. līdz 7. decembrim. Vienlaicīgi tā no jauna izskaidroja revīzijas mērķi un šajā sakarā precizēja, ka cita starpā ir paredzēts izlases veidā pārbaudīt informācijas pieprasījumus, kurus centrālais koordinācijas birojs ir iesniedzis 2005. gadā un kurus tas šajā laikā ir saņēmis no citām dalībvalstīm. Revīzijā netiks pārbaudīti faktiskie materiālie darījumi, tostarp nodokļu aprēķināšana, ciktāl tā izrietēs no pārbaudāmajiem dokumentiem. Gluži pretēji, pārbaudīta tiks administratīvās sadarbības efektivitāte. Savā 2006. gada 4. decembra atbildes vēstulē *Bundesministerium der Finanzen* [Federālā finanšu ministrija] paziņoja, ka Revīzijas palātas plānotā revīzija nav iespējama, jo tai nav tiesiska pamata.

20. Revīzijas palāta ar 2006. gada 13. decembra vēstuli no jauna vērsās pie *Bundesrechnungshof* ar lūgumu atbildēt uz dažiem jautājumiem par atsevišķiem informācijas pieprasījumiem, kurus atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam viens otram bija

nosūtījuši Vācijas centrālais koordinācijas birojs un citu dalībvalstu centrālie koordinācijas biroji. 2007. gada 6. martā *Bundesrechnungshof* noraidīja šo lūgumu, norādot, ka *Bundesministerium der Finanzen* jau ir iebildusi pret Revīzijas palātas paziņoto revīziju šajā jautājumā. Tādējādi neitralitātes apsvērumu dēļ *Bundesrechnungshof* nevar sniegt attiecīgo informāciju.

kas gūti, pamatojoties uz revīzijas apmeklējumiem citās dalībvalstīs, kā arī informāciju, kura iegūta revīzijas apmeklējumos Komisijā un publiski pieejamos ziņojumos [9].

IV — Pirmstiesas procedūra

21. Revīzijas palāta ar 2007. gada 4. maija vēstuli no jauna vērsās pie *Bundesministerium der Finanzen* un paziņoja tai virkni secinājumu, kas izrietēja no revīzijas darba citās dalībvalstīs. 2007. gada 29. jūnija atbildes vēstulē *Bundesministerium der Finanzen* izteica savu viedokli par šiem apsvērumiem. Tomēr šajā vēstulē nekas neliecināja, ka ministrija būtu mainījusi savu noraidošo attieksmi pret revīzijas veikšanu Vācijas Federatīvajā Republikā revīzijas apmeklējuma kontekstā.

23. Komisija ar 2008. gada 23. septembra brīdinājuma vēstuli informēja Vācijas Federatīvo Republiku par to, ka, atkārtoti atsakoties sadarboties ar Revīzijas palātu, tā nav izpildījusi savus pienākumus, kas izriet no EKL 248. panta 1., 2. un 3. punkta, kā arī no Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punkta un 142. panta 1. punkta, un EKL 10. panta. Pienākumu neizpildes pamatā ir tas, ka Revīzijas palāta tika kavēta izpildīt savu uzdevumu kontrolēt Savienības ieņēmumus. Turklāt Revīzijas palātas attiecīgās revīzijas mērķis bija pārbaudīt Savienības izdevumus saistībā ar Regulas Nr. 1798/2003 īstenošanu, turklāt īpaši bija paredzēts vērtēt *VIES* datubāzes efektivitāti.

22. Revīzijas palāta revīzijas rezultātus paziņoja Īpašajā ziņojumā Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [8] (turpmāk tekstā — "Īpašais ziņojums Nr. 8/2007"). Šā ziņojuma apsvērumi saistībā ar Vāciju ir balstīti uz secinājumiem,

24. Vācijas Federatīvā Republika savā 2008. gada 23. decembra atbildē noraidīja tai izvirzītos pārmetumus. Galvenais esot fakts,

8 — OV 2008, C 20, 1. lpp.

9 — Īpašais ziņojums Nr. 8/2007, 14. punkts.

ka EKL 248. pants nepamato Revīzijas palātas plānoto revīziju, jo tā neparedzēja pārbaudīt ne Savienības ieņēmumus, ne izdevumus. Vācijas valdība atsaucās arī uz subsidiaritātes principu.

25. 2009. gada 23. marta vēstulē Komisija atbilstoši EKL 226. pantam nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai argumentētu atzinumu. Vēstulē tā apstiprināja savu nostāju, ka Revīzijas palātai ir tiesības pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā. Turklāt Revīzijas palātai ir tiesības arī novērtēt Savienības izdevumus saistībā ar *VIES* datubāzi, jo šī PVN informācijas apmaiņas sistēma tiek finansēta no Savienības budžeta.

26. Atbildot uz argumentēto atzinumu, Vācijas Federatīvā Republika 2009. gada 22. maija vēstulē apstiprināja savu nostāju, ka EKL 248. pants nepamato attiecīgo revīziju, ciktāl tās mērķis ir pārbaudīt PVN ieņēmumus. Ja revīzija būtu bijusi plānota kā Savienības izdevumu pārbaude saistībā ar *VIES* datubāzi, Vācijas Federatīvā Republika skaidri atzītu Revīzijas palātas tiesības pārbaudīt attiecīgos Savienības izdevumus. Tomēr sākotnējā revīzijas pieprasījumā nebija paredzēts pārbaudīt šos izdevumus.

V — Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

27. Tā kā, pēc Komisijas domām, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi argumentētā atzinuma prasības, Komisija 2009. gada 17. decembrī cēla prasību saskaņā ar LESD 258. pantu.

28. Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka:

— atsakoties atļaut Revīzijas palātai veikt Vācijā revīziju attiecībā uz Regulā Nr. 1798/2003 un atbilstošajos īstenošanas noteikumos reglamentēto dalībvalstu administratīvu iestāžu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi EKL 248. panta 1., 2. un 3. punktā, Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktā un 142. panta 1. punktā, kā arī EKL 10. pantā paredzētos pienākumus,

— Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

29. Vācijas Federatīvā Republika lūdz prasību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

30. Ar Tiesas priekšsēdētāja 2010. gada 7. maija rīkojumu Eiropas Parlamentam tika atļauts iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam. Revīzijas palāta un Eiropas Parlaments lūdz apmierināt Komisijas prasību.

31. 2011. gada 15. marta tiesas sēdē Komisijas, Vācijas Federatīvās Republikas, kā arī Revīzijas palātas un Eiropas Parlamenta pārstāvji sniedza savus mutvārdu apsvērumus.

VI — Lietas dalībnieku galvenie argumenti

32. Saskaņā ar Komisijas, Eiropas Parlamenta un Revīzijas palātas viedokli Vācijas Federatīvās Republikas atteikšanās ļaut Revīzijas palātai pārbaudīt administratīvo sadarbību PVN jomā nozīmē EKL 248. panta 1., 2. un 3. punktā, Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktā un 142. panta 1. punktā, kā arī EKL 10. pantā paredzēto pienākumu neizpildi. Turpretī Vācijas valdība uzskata, ka tās noraidošā nostāja ir saderīga ar Savienības tiesībām.

33. *Komisija*, *Eiropas Parlaments* un *Revīzijas palāta* atbalsta Revīzijas palātas kontroles pilnvaru un dalībvalstu attiecīgā pienākuma sadarboties plašu interpretāciju. Šajā sakarā tās uzsver primārajās tiesībās nostiprināto Revīzijas palātas uzdevumu vērtēt Savienības finanšu līdzekļu iekasēšanu un tēriņus un pārbaudīt, vai finanšu darījumi ir pareizi iegrāmatoti un atspoguļoti, likumīgi un pareizi veikti un pārvaldīti. Revīzijas palāta kā neatkarīga ārējas revīzijas iestāde palīdz uzlabot Savienības finanšu pārvaldību un tādējādi nosargāt Savienības pilsoņu finansiālās intereses. Ņemot vērā iepriekš minēto un lai nodrošinātu attiecīgo noteikumu *effet utile*, Revīzijas palātas kontroles pilnvaras ir interpretējamas plaši. Turklāt no Savienības tiesību norādēm izriet, ka gadījumā, ja dalībvalstīs tiek veikta revīzija, tām Revīzijas palātai jāsniedz tās darbībai vajadzīgais atbalsts.

34. Tādējādi dalībvalstīm ir jāļauj Revīzijas palātai veikt visas pārbaudes, kuru mērķis ir vērtēt Savienības finanšu līdzekļu iekasēšanu un tēriņus, un tām ir jānodrošina Revīzijas palātai šajā sakarā vajadzīgais atbalsts. Tomēr tieši to Vācijas iestādes ir atteikušās darīt. Kaut gan Regula Nr. 1798/2003 pati nereglamentē Savienības ieņēmumu iekasēšanu, tai tomēr ir skaidrs un tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem. Tā palīdz apkarot PVN nemaksāšanu un izvairīšanos no PVN maksāšanas un tādējādi veicina to, ka dalībvalstis

gūst pareizus PVN ieņēmumus un Savienība vislabvēlīgākajos apstākļos var gūt PVN pašu resursus, kas tai pienākas. Galu galā dalībvalstu PVN ieņēmumi ir pamats, lai aprēķinātu Savienības PVN pašu resursus. No šī viedokļa skatoties, pārbaude, vai dalībvalstis ir izveidojušas efektīvu sadarbības un iestāžu savstarpējas palīdzības sistēmu PVN jomā, pieder pie PVN pašu resursu pārbaudes. Turklāt nedrīkst neņemt vērā, ka citām dalībvalstīm iespējamās neiekasētās summas PVN pašu resursu līmenī jākompensē ar lielākām iemaksām NKI pašu resursu jomā.

35. *Revīzijas palāta* un *Eiropas Parlaments* šajā sakarā uzsver arī atšķirību starp Revīzijas palātas īstenotajām pārbaudēm un iespējamām Komisijas pārbaudēm. Revīzijas palātas īstenoto revīziju mērķis nav analizēt, kā dalībvalstis piemēro Regulu Nr. 1798/2003, lai varbūtējas pienākumu neizpildes gadījumā rosinātu tās sodīt, bet gan to mērķis drīzāk ir pārbaudīt, vai administratīvās sadarbības sistēma praksē labi darbojas, un vajadzības gadījumā ierosināt uzlabojumus. Šajā sakarā *Revīzijas palāta* uzsver, ka tās pilnvaru sašaurinātā interpretācija, kādu to atbalsta Vācijas valdība, nozīmētu, ka Revīzijas palāta PVN pašu resursu jomā drīkst veikt tikai ļoti ierobežotu finanšu revīziju, kas tai neļautu veikt lietderības revīziju ("performance audits"). Tomēr šīs revīzijas ir vajadzīgas, lai Revīzijas palāta varētu izpildīt savus EKL 248. panta tekstā noteiktos pienākumus.

36. Turklāt *Komisija* uzskata, ka tās viedokli stiprina Regulas Nr. 1798/2003 43. panta 1. punkts, Lēmuma Nr. 2000/597 8. panta 2. punkts un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punkts. No šiem noteikumiem izriet, ka pašas dalībvalstis EKL 248. pantā noteiktās Revīzijas palātas pilnvaras ir interpretējušas tik plaši, ka tās ietver arī administratīvās sadarbības PVN jomā revīziju atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 noteikumiem.

37. Turpretī *Vācijas valdība* atbalsta Revīzijas palātas pilnvaru sašaurinātu interpretāciju. Atbilstoši šai nostājai Revīzijas palātas uzdevums ir skaidri aprobežots tikai ar to darbību kontroli, kurām ir tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem un izdevumiem.

38. Saskaņā ar Vācijas valdības viedokli, Regula Nr. 1798/2003 neattiecas uz Savienības ieņēmumiem. Dalībvalstu PVN ieņēmumi, kurus aizsargā Regula Nr. 1798/2003, nav Savienības ieņēmumi, tos izmanto tikai kā fiksētu lielumu, lai aprēķinātu Savienības PVN pašu resursus. Noteikumos, uz kuru pamata tiek veikti šie aprēķini, nav labojumu opcijas, kas ļautu pierēķināt PVN ieņēmumus, kurus dalībvalsts būtu varējusi papildus iegūt, piemēram, ja raitāk darbotos starpvalstu savstarpējā palīdzība.

39. Šajā sakarā Vācijas valdība izmanto salīdzinājumu ar NKI pašu resursiem. Tā it īpaši uzsver, ka NKI pašu resursu aprēķins galu galā balstās uz katras dalībvalsts NKI. Ja Revīzijas palātas pārbaude attiektos uz veidu, kādā tiek veidota pašu resursu bāze, tad tā būtu tiesīga NKI pašu resursu pārbaudes kontekstā pārbaudīt konkrētās dalībvalsts ekonomikas politiku kopumā, jo tieši tā ietekmē katras dalībvalsts NKI.

40. No šiem apsvērumiem Vācijas valdība secina, ka Revīzijas palātas kontroles pilnvaras var attiekties tikai uz faktisko PVN neto ieņēmumu noteikšanu un aprēķināšanu, kā arī uz aprēķiniem, kurus dalībvalstis veic, balstoties uz šiem ieņēmumiem, lai noteiktu PVN pašu resursu aprēķinu bāzi. Turpretī konkrētas iekasēšanas, aprēķināšanas un administratīvās procedūras, t.i., nodokļu uzlikšanas procedūras dalībvalstīs, nav pakļautas Revīzijas palātas kontrolei, jo tās vispār nav PVN pašu resursu noteikšanas un aprēķināšanas priekšmets. Šajā sakarā arī no Lēmuma Nr. 2000/597 8. panta 2. punkta neizriet Revīzijas palātas pilnvaras pārbaudīt, kā dalībvalstīs tiek transponēta Regula Nr. 1798/2003.

41. Lietas dalībniekiem ir domstarpības arī jautājumā, vai Revīzijas palātas veiktā dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā pārbaude pārkāpj subsidiaritātes principu.

42. *Vācijas valdība* uz šo jautājumu atbild apstiprinoši. PVN iekasēšanu principā pārbauda dalībvalstu revīzijas iestādes. Ciktāl Komisija uzskata, ka pārrobežu faktorus var pārbaudīt tikai Revīzijas palāta, tā neņem vērā, ka

Regulas Nr. 1798/2003 35. pantā jau ir paredzēts, ka Komisija sadarbībā ar dalībvalstīm pārbauda un izvērtē attiecīgo regulu. Citiem vārdiem sakot, Savienības likumdevējs jau ir veicis pasākumus, lai īstenotu dalībvalstu revīzijas iestāžu ierobežotās pilnvaras. Šajā ziņā Revīzijas palātas kontrole ir lieka.

43. Šajā sakarā Vācijas valdība arī uzsver, ka finanšu pārvaldes, audita, kā arī nodokļu piedziņas organizatoriskā izveide ir dalībvalstu kompetencē. Šo administratīvo kompetenču sadalījumu starp Savienību un dalībvalstīm nevar nošķirt no jautājuma, kura revīzijas iestāde drīkst pārbaudīt attiecīgās administratīvās darbības. Tādēļ Revīzijas palātas kontroles pilnvaru norobežojumam jāatbilst administratīvo pilnvaru norobežojumam. Tādējādi, nepastāvot skaidram pamatojumam, kas noteikts Līgumā, nav pieļaujama administratīvas darbības revīzija, ko pārbaudīt ir kompetenta attiecīgā dalībvalsts.

44. *Komisija*, *Eiropas Parlaments* un *Revīzijas palāta* uzskata, ka subsidiaritātes arguments nav pārliecinošs. Administratīvās sadarbības pārrobežu faktors saskaņā ar Regulu Nr. 1798/2003 drīzāk apstiprina Revīzijas palātas kontroles pilnvaras. Turklāt *Komisija* uzsver Revīzijas palātas veikto revīziju autonomo raksturu. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, Komisijas vai dalībvalstu revīzijas iestāžu kontroles pilnvaras automātiski neizslēdz Revīzijas palātas kontroles pilnvaras.

45. Turklāt *Komisija* savā replikā apgalvo, ka, transponējot Regulu Nr. 1798/2003, Savienībai rodas izdevumi, jo tajā paredzēto informāciju sistēmu izveide un ekspluatācija tiek (līdz)finansēta no Savienības budžeta. Tādējādi Regulas Nr. 1798/2003 transponēšanas un piemērošanas pārbaude ir arī Savienības izdevumu likumības un pareizības pārbaude.

46. *Vācijas valdība* šo argumentāciju uzskata par nepieņemamu uzreiz no diviem aspektiem. Pirmkārt, šis arguments nav norādīts prasības pieteikumā, tādēļ tas saskaņā ar Tiesas Reglamenta 42. panta 2. punkta pirmo daļu ir jānoraida kā novēlots un tādējādi kā nepieņemams. Otrkārt, šī izdevumu revīzija nebija Revīzijas palātas plānotās pārbaudes priekšmets.

VII — Tiesiskais vērtējums

A — *Sākotnējās piezīmes*

47. Vērtējums, vai Vācijas Federatīvās Republikas atteikums ļaut Revīzijas palātai pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā atbilst Savienības tiesībām, galarezultātā ir atkarīgs no atbildes uz jautājumu, vai Revīzijas palātai bija tiesības veikt šo revīziju. Ja Revīzijas palātai nebūtu tiesību veikt šādu revīziju, Vācijas Federatīvā Republika varētu tai atteikt savu līdzdarbību, to tuvāk nepamatojot. Turpretī, ja Revīzijas palātai, kā apgalvo Komisija, Eiropas Parlaments un Revīzijas palāta, būtu tiesības veikt šādu revīziju, tad Vācijas Federatīvās Republikas atteikums būtu jāvērtē kā Savienības tiesībās noteiktā pienākuma sadarboties pārkāpums.

48. Saskaņā ar EKL 7. panta 1. punktu Revīzijas palāta ir viena no Savienības iestādēm un darbojas saskaņā ar šajā Līgumā noteiktajām pilnvarām. Primārajās tiesībās šīs pilnvaras ir formulētas EKL 248. pantā, kura 1. punktā ir noteikts, ka Revīzijas palāta pārbauda visu Savienības ieņēmumu un izdevumu pārskatus, kā arī pārbauda visu Savienības izveidoto struktūru ieņēmumu un izdevumu pārskatus, ciktāl attiecīgais izveides akts neaizliedz šādu pārbaudi.

49. Tādējādi Revīzijas palātas kontroles pilnvaras principā attiecas uz Savienības ieņēmumiem un izdevumiem [10]. Šādos apstākļos šajā lietā pirmajā vietā izvirzās jautājums, vai dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā pārbaude attiecas uz Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Īpaši ņemot vērā apstākli, ka Tiesas līdzšinējā judikatūrā ir tikai daži apgalvojumi par Revīzijas palātas kontroles pilnvaru piemērojamību, uzskatu, ka, lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāieskicē Savienības ieņēmumu sistēmas pamatstruktūra Lēmuma 2000/597 kontekstā, kas ir piemērojams *ratione temporis*. Balstoties uz to, es vēlāk pievērsīšos jautājumam, vai un kādu nosacījumu gadījumā Vācijas

10 — Šajā ziņā skat. Ekelmans, M., "Cour des comptes", *Rép. communautaire Dalloz* (08/2008), 47. punkts.

Federatīvās Republikas nepieļautā revīzija ir vērtējama kā Savienības ieņēmumu vai izdevumu pārbaude, kas Vācijas Federatīvajai Republikai bija jāatbalsta.

B — *Pašu resursu sistēma Lēmuma 2000/597 kontekstā*

50. Saskaņā ar EKL 269. panta pirmo daļu, neskarot citus ieņēmumus, Savienības budžetu pilnībā finansē no pašu resursiem. Šā panta otrajā daļā ir noteikts, ka Padome pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, vienprātīgi pieņem lēmumu, paredzot noteikumus attiecībā uz Savienības pašas resursu sistēmu.

51. Pašu resursu sistēma, kas bija spēkā šajā tiesvedībā būtiskajā laika posmā, ir noteikta Lēmumā 2000/597. Šā Lēmuma 2. panta 1. punktā ir nošķirti ieņēmumi no nodevām un iemaksām lauksaimniecības jomā (a) apakšpunkts), ieņēmumi no muitas nodokļiem preču importa gadījumā (b) apakšpunkts), PVN pašu resursi (c) apakšpunkts) un NKI pašu resursi [11] (d) apakšpunkts).

52. Lēmuma 2000/597 8. panta 1. punktā ir noteikts, ka nodevas un iemaksas lauksaimniecības jomā, kā arī ievedmuitu, ko dēvē par "tradicionālajiem pašu resursiem", kas pienākas Savienībai, dalībvalstis iekasē saskaņā ar savu normatīvo un administratīvo aktu noteikumiem. Saskaņā ar šā lēmuma 2. panta 3. punktu dalībvalstis savukārt var ieturēt administrēšanas maksu 25 % apmērā par iekasēšanu.

53. Saskaņā ar Lēmuma 2000/597 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu Savienības PVN pašu resursi tiek noteikti, balstoties uz sarežģītiem aprēķiniem. Šajā sakarā pirmajā posmā katrai dalībvalstij, pamatojoties uz faktiskiem PVN ieņēmumiem, tiek aprēķināta vienota PVN pašu resursu aprēķinu bāze. Detalizēti noteikumi par šīs aprēķinu bāzes noteikšanu ir ietverti Padomes 1989. gada 29. maija Regulā (EEK, Euratom) Nr. 1553/89

11 — Kaut gan Lēmuma 2000/597 2. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir runa nevis par dalībvalstu nacionālo kopienākumu (NKI), bet gan, gluži pretēji, par nacionālo kopproduktu (NKP), šā lēmuma 2. panta 7. punktā tiek precizēts, ka šā lēmuma piemērošanas nolūkā NKP ir gada NKI tirgus cenās, ko noteikusi Komisija, piemērojot EKS 95, saskaņā ar Regulu (EK) Nr. 2223/96. Lēmuma preambulas 4. apsvērumā šī jēdzienu pārkārtošana tiek skaidrota ar to, ka pašu resursu sakarā ir jāizmanto visjaunākās statistikas koncepcijas.

par galīgajiem vienotajiem pasākumiem, lai iekasētu pašu resursus, ko veido pievienotās vērtības nodokļi [12]. Pēc tam šādā veidā noskaidrotā attiecīgās dalībvalsts aprēķinu bāze tiek ierobežota maksimāli 50 % apmērā no tās NKI, kas definēts atbilstoši Lēmuma 2000/597 2. panta 7. punktam (PVN aprēķinu bāzes ierobežošana) [13]. Šādi noteiktai PVN pašu resursu aprēķinu bāzei tad tiek piemērota visām dalībvalstīm vienota likme [14]. No šiem aprēķiniem izriet PVN pašu resursi, kas katrai dalībvalstij jāmaksā Savienībai un kas dalībvalstīm saskaņā ar Lēmuma 2000/597 8. panta 1. punkta trešo daļu ir jānodod Komisijas rīcībā.

54. Saskaņā ar Lēmuma 2000/597 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu NKI pašu resursi izriet no tāda koeficienta piemērošanas visu dalībvalstu NKI summai, kuru nosaka saskaņā ar budžeta procedūru, ņemot vērā visu pārējo ieņēmumu kopsummu. Šie paši resursi palīdz līdzsvarot ES budžetu, un šajā sakarā tos var nodēvēt par sava veida stūrakmeni [15], kas ir vajadzīgs pašu resursu sistēmai, jo Savienība principā nevar ņemt aizņēmumu [16]. Tas nozīmē, ka principā strukturālo ieņēmumu samazinājums trijās pārējās pašu resursu kategorijās ir jākompensē ar lielākiem NKI pašu resursu ieņēmumiem. Saskaņā ar Lēmuma 2000/597 8. panta 1. punkta trešo daļu dalībvalstīm NKI pašu resursi ir jānodod Komisijas rīcībā.

55. Būtiska atšķirība starp tradicionālajiem pašu resursiem, no vienas puses, un PVN pašu resursiem un NKI pašu resursiem, no otras puses, ir tajā apstāklī, ka tradicionālajiem pašu resursiem, kas dalībvalstīm jāpārskaita Komisijai, principā jāatbilst dalībvalstu iekasētajām lauksaimniecības nodevām un muitas nodokļiem, atskaitot administrēšanas maksu, turpretī starp PVN pasu resursiem un dalībvalstu PVN ieņēmumiem vai starp NKI

12 — OV L 155, 9. lpp. Vispārināti raksturojot, saskaņā ar Regulu Nr. 1553/89 šis aprēķins tiek veikts šādi: vispirms vienotie noteikumi koriģē dalībvalstu PVN ieņēmumus, izslēdzot dalībvalstu noteikumos paredzētās pieļaujamās atkāpes (2. panta 3. punkts un 5. pants). Pēc tam koriģētie PVN ieņēmumi tiek dalīti ar attiecīgās dalībvalsts PVN likmi. Ja kādā dalībvalstī tiek piemērotas vairākas PVN likmes, no tām jāizveido vidējā svērtā likme (3., 4. un 5. pants). Visbeidzot, Sestā PVN direktīva koriģē aprēķinu bāzi, kas noteikta, pamatojoties uz koriģēto ieņēmumu un vidējās svērtās likmes koeficientu, izslēdzot pieļaujamo atkāpju darījumus (2. un 6. pants). Skat. Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Minhene, 2002, 154. lpp.

13 — Šim ierobežojumam jāuzlabo finanšu izlīdzinājuma taisnīgums starp dalībvalstīm. Skat. Hidien, J., "Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", *EuR* 1997, 95., 103. lpp.

14 — Šīs likmes aprēķināšanas veids ir raksturots Lēmuma 2000/597 2. panta 4. punktā.

15 — Šajā ziņā skat. 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, 707., 710. lpp.

16 — Šis princips izpaužas EKL 268. panta trešajā daļā, kurā ir noteikts, ka budžetā ietvertajiem ieņēmumiem un izdevumiem jābūt līdzsvarotiem.

pašu resursiem un dalībvalstu NKI nav šādas tiešas saistības.

56. Ņemot vērā iepriekš minēto, Lēmuma 2000/597 8. panta 1. punkta pirmā daļa skaidri reglamentē tradicionālo pašu resursu iekasēšanu. Tā paredz, ka dalībvalstis šos pašu resursus iekasē saskaņā ar saviem normatīvajiem un administratīvajiem aktiem, ko vajadzības gadījumā pielāgo Savienības regulu prasībām. Svarīgākās Savienības tiesību norādes par tradicionālo pašu resursu iekasēšanu ir ietvertas Padomes 2000. gada 22. maija Regulā (EK, Euratom) Nr. 1150/2000, ar ko īsteno Lēmumu 2000/597/EK, Euratom par Kopienu pašu resursu sistēmu [17], kuras 17. pantā ir noteikti konkrēti dalībvalstu pienākuma iekasēt un nodot šos pašu resursus aspekti [18]. Turklāt saskaņā ar šīs regulas 18. pantu Komisija var ne tikai lūgt dalībvalstis veikt papildu pārbaudes pasākumus saistībā ar tradicionālo pašu resursu noteikšanu un nodošanu, bet tai arī ir tiesības aktīvi piedalīties šajos pārbaudes pasākumos.

57. Ne Lēmumā 2000/597, ne Regulā Nr. 1150/2000 nav skaidra tiesiskā regulējuma par dalībvalstu īstenoto valsts PVN iekasēšanu. Neskatoties uz PVN jomas saskaņošanu, PVN tomēr ir vērtējams kā valsts nodoklis, kas principā tiek iekasēts atbilstoši attiecīgās valsts tiesību aktiem [19]. Tomēr Regulas Nr. 1553/89 12. panta 1. punktā ir noteikts dalībvalstu pienākums sniegt Komisijai ziņas par procedūrām, ko tās piemēro, lai reģistrētu personas, kam uzliekams nodoklis, noteiktu un iekasētu PVN, kā arī par to PVN kontroles sistēmu īpatnībām un darbības rezultātiem. Saskaņā ar šā noteikuma 2. punktu Komisija kopā ar attiecīgo dalībvalsti apsver, vai iespējams plānot šo procedūru uzlabojumus, lai uzlabotu to efektivitāti.

58. Kopš deviņdesmito gadu vidus ir būtiski mainījusies četru pašu resursu kategoriju nozīme Savienības budžeta finansēšanas kontekstā. Ja 1996. gadā "tradicionālo pašu resursu" procentuālā daļa veidoja 19,1 % no ES pašu resursiem, PVN pašu resursu procentuālā daļa –51,3 % no ES pašu resursiem un

17 — OV L 130, 1. lpp., ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Regulu (EK, Euratom) Nr. 2028/2004 (OV L 352, 1. lpp.).

18 — Regulas Nr. 1150/2000 17. panta 2. punktā, cita starpā ir noteikts, ka dalībvalstis ir brīvas no pienākuma nodot Komisijas rīcībā noteiktajiem tradicionālajiem pašu resursu prasījumiem atbilstošās summas, ja tās nav iekasētas vai nu nepārvaramas varas (*force majeure*) dēļ, vai arī citu no dalībvalstīm neatkarīgu iemeslu dēļ.

19 — Skat. iepriekš minēto Meermagen, B. (12. zemsvītras piezīme), 161. lpp.

NKI pašu resursu procentuālā daļa –29,6 % no ES pašu resursiem, tad 2005. gadā "tradicionālo pašu resursu" procentuālā daļa ir samazinājusies līdz 11,4 % un PVN pasu resursu procentuālā daļa — līdz 14,1 %, tai pašā laikā NKI pašu resursu procentuālā daļa ir palielinājusies līdz 74,5 % [20]. Tādējādi NKI pašu resursi, kas tika ieviesti tikai 1988. gadā, PVN pašu resursu vietā ir kļuvuši par svarīgāko Savienības budžeta finansējuma avotu.

59. Kā jau minēju iepriekš, NKI pašu resursi tagad ir ne vien svarīgākais ES ieņēmumu avots, bet tie arī ļauj līdzsvarot Savienības budžetu. Ja trūkstošos ieņēmumus citās pašu resursu kategorijās nevar kompensēt, koriģējot ES budžeta izdevumus, tad tie jālīdzsvaro ar lielākiem NKI pašu resursiem.

60. Šo kopsakarību starp dažādām pašu resursu kategorijām Tiesa skaidri ņem vērā savā judikatūrā par tradicionālo pašu resursu iekasēšanu, ko veic dalībvalstis. Ņemot vērā secinājumu, ka pašu resursu ieņēmumu deficīts jākompensē vai nu no citiem pašu resursiem, vai arī veicot pielāgojumus izdevumos, Tiesa 2005. gada 15. novembra spriedumā lietā Komisija/Dānija nosprieda, ka dalībvalstīm ir pienākums noteikt Kopienu pašu resursu prasījuma tiesības, lai nepieļautu, ka dalībvalsts rīcība izjauc Kopienu finansiālo līdzsvaru [21].

61. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, jāsecina, ka Savienības pašu resursu sistēmu veido vairākas pašu resursu kategorijas, proti, tradicionālie pašu resursi, PVN pašu resursi un NKI pašu resursi. Šajā sakarā PVN pašu resursi, kas katrai dalībvalstij ir jānodod Savienības rīcībā, tiek noskaidroti, pamatojoties uz attiecīgās dalībvalsts ieņēmumiem no PVN, turklāt šie ieņēmumi sarežģītu aprēķinu kontekstā tiek izmantoti kā statistikas lielums, lai aprēķinātu attiecīgās dalībvalsts maksājamo PVN pašu resursu summu [22].

20 — Komisijas ziņojums par pašu resursu sistēmas darbību, COM(2004) 505, galīgā redakcija, 3. lpp.

21 — 2005. gada 15. novembra spriedums lietā C-392/02 Komisija/Dānija (Krājums, I-9811. lpp., 54. un 60. punkts). Skat. arī 2010. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-423/08 Komisija/Itālija (Krājums, I-5449. lpp., 39. punkts), 2000. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-348/97 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-4429. lpp., 64. punkts) un 1991. gada 16. maija spriedumu lietā C-96/89 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-2461. lpp., 37. punkts).

22 — Tik precizi Eiropas Parlaments savā 2007. gada 29. marta rezolūcijā par Eiropas Savienības pašu resursu nākotni (OV C 27 E, 214. lpp., D punkts).

C — *Revīzijas palātas kontroles pilnvaras*

1) Revīzijas palātas kontroles pilnvaru priekšmets, piemērojamība un robežas

62. Vērtējums, vai, atsakoties ļaut Revīzijas palātai pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā, Vācijas Federatīvā Republika nav ievērojusi Savienības tiesību normas, galarezultātā ir atkarīgs no atbildes uz jautājumu, vai Revīzijas palātai bija tiesības veikt šo revīziju un vai šīs revīzijas sagatavošanas un īstenošanas procesā tā ir ievērojusi savu kontroles pilnvaru robežas. Tas tādēļ, ka dalībvalstīm ir pienākums sadarboties ar Revīzijas palātu tikai tiktāl, ciktāl tā darbojas savu kontroles pilnvaru robežās [23].

a) Pilnvaras pārbaudīt Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem

63. Ņemot vērā iepriekš minēto, es turpmākā gaitā vispirms analizēšu Revīzijas palātas kontroles pilnvaru priekšmetu, piemērojamību un robežas. Turklāt es pievērsīšos pārbaudes kritērijiem, kas ir Revīzijas palātas rīcībā tās uzdevumu izpildei. Šī analīze ļaus beigās novērtēt, vai un kādā veidā Revīzijas palātai konkrēti ir tiesības pārbaudīt administratīvo sadarbību PVN jomā, kā to nosaka Regula Nr. 1798/2003.

64. Saskaņā ar EKL 248. panta 1. punktu Revīzijas palāta pārbauda visu Savienības ieņēmumu un izdevumu pārskatus, kā arī tā pārbauda visu Savienības izveidoto struktūru ieņēmumu un izdevumu pārskatus, ciktāl attiecīgais izveides akts neaizliedz šādu pārbaudi. Saskaņā ar EKL 248. panta 2. punktu tā šajā sakarā pārbauda, vai visi ieņēmumi ir saņemti un visi izdevumi veikti likumīgi un pareizi, un vai finanšu vadība ir bijusi pareiza, turklāt, veicot šādas pārbaudes, tā jo īpaši ziņo par katru pārkāpumu [24]. Regulas Nr. 1605/2002, kas pieņemta, pamatojoties uz

23 — Skat. šo secinājumu 47. un nākamos punktus.

24 — No tiesību normas uzbūves viedokļa EKL 248. pants ir izveidots tā, ka 1. punktā ir noteikti Revīzijas palātas pārbaudes uzdevumi. 2. punktā ir uzskaitīti kritēriji, uz kuru pamata ir jāveic attiecīgās revīzijas. 3. punktā ir formulēti konkrēti noteikumi un norādes par šo revīziju īstenošanu. Visbeidzot, 4. punktā ir norādes par veikto revīziju rezultātu publicēšanu. Šajā ziņā skat. Inghelram, J., "L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen*, 2001, 707., 709. un nākamās lpp.; Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., "De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", *SEW* 2000, 246., 249. un nākamās lpp.

EKL 279. pantu, 140. panta 1. punktā līdzīgā veidā ir noteikts, ka Revīzijas palāta, pārbaudot, vai visi ieņēmumi saņemti un visi maksājumi izdarīti likumīgi un pienācīgi, ievēro noteikumus, kas ietverti Līgumos, budžetā, šajā regulā, īstenošanas noteikumos un visos citos tiesību aktos, kas pieņemti saskaņā ar Līgumiem [25].

65. Pamatojoties uz šiem kompetences noteikumiem, Revīzijas palātai principā ir tiesības pārbaudīt visus Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Šajā sakarā Revīzijas palāta, ņemot vērā visus Savienības noteikumus un norādes, var izvērtēt to Savienības iestāžu un dalībvalstu pārbaudīto pasākumu likumību, kas var ietekmēt Savienības finanses [26]. Turklāt no EKL 248. panta 2. punkta otrās un trešās daļas, atbilstoši kurām ieņēmumu revīziju var veikt, arī pārbaudot summas, kas pienākas Savienībai, un izdevumu revīziju var veikt, arī pārbaudot uzņemtās saistības, izriet, ka, lai īstenotu kontroli, Revīzijas palātai nav jānogaida attiecīgo ieņēmumu vai maksājumu procedūru slēgšana, bet gan tai, gluži pretēji, ir tiesības veikt tā dēvēto "operatīvo kontroli" [27].

66. Tādējādi galvenais nosacījums Revīzijas palātas kontroles pilnvaru esamībai ir pietiekami tiešs sakars starp revīzijas priekšmetu un Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem.

b) Savienības tiesību piemērošanas joma kā kompetences robeža Revīzijas palātas īstenotās dalībvalstu pasākumu pārbaudes kontekstā

67. Ja tiek pārbaudīti Savienības iestāžu pasākumi, lai *eo ipso* apstiprinātu Revīzijas palātas kontroles pilnvaras, parasti pietiek, ja starp Savienības finansēm un Revīzijas palātas

25 — Tā kā Regula Nr. 1605/2002 ir balstīta uz EKL 279. pantu, kas ir primāro tiesību norma, šajā lietā nerodas jautājums par sekundāro tiesību piemērošanas prioritāti starp EKL 248. pantu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punktu. Par sekundāro tiesību aktu piemērošanas prioritātes principu skat. manus 2010. gada 11. februāra secinājumus lietā C-160/08 Komisija/Vācija (2010. gada 29. aprīļa spriedums, Krājums, I-3713. lpp., 99. un nākamie punkti).

26 — Kaut gan Tiesa savā 1986. gada 23. aprīļa spriedumā lietā 294/83 *Les Verts*/Parlaments (*Recueil*, 1339. lpp., 28. punkts) ir vispārīgi secinājusi, ka Revīzijas palātai ir jāpārbauda tikai izdevumu likumība no budžeta viedokļa un šo izdevumu pamatā esošais sekundāro tiesību akts, šo apgalvojumu, aplūkojot to attiecīgā sprieduma kopsakarā, nevar vērtēt kā principiālu Revīzijas palātas kontroles pilnvaru ierobežojumu ar noteiktām Savienības tiesību normām. Ņemot vērā iepriekš minēto, ģenerāladvokāts Mančini [*Mancini*] savos 1988. gada 25. maija secinājumos lietā 204/86 Grieķija/Padome (1988. gada 27. septembra spriedums, *Recueil*, 5323. lpp., 5. punkts) ir pamatoti uzsvēris, ka Revīzijas palāta var pārbaudīt ne tikai noteikumu par budžetu, kas ietverti Līgumos, vai budžeta noteikumu ievērošanu, bet arī jebkura cita Savienības tiesību sistēmas noteikuma ievērošanu, ja tas var ietekmēt izdevumus. Šajā ziņā skat. arī Inghelram, J., "The European Court of Auditors: Current Legal Issues" *CMLR* 2000, 129., 133. un 134. lpp.; iepriekš minētais Ekelmans, M. (10. zemsvītras piezīme), 41. un 49. punkts.

27 — Šajā ziņā skat. Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Bādenbādene: Nomos, 1976, 32. un 33. lpp.; Magiera, S., *Das Recht der Europäischen Union* (red. Grabitz/Hilf), EKL 248. pants, 12. punkts (40. papildu [atjaunotais] izdevums, 2009. gada oktobris).

izvēlēto revīzijas priekšmetu eksistē tieša saistība.

68. Turpretī, ja tiek pārbaudīti dalībvalstu pasākumi, papildus ir jāņem vērā, ka dalībvalstis var pieņemt daudzus lēmumus, kas gan skar Savienības finanses, tomēr atrodas pilnībā ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas. Pēc manām domām, tā kā Revīzijas palāta atbilstoši EKL 248. panta 2. punkta norādēm drīkst izvērtēt ne tikai finanšu vadības pareizību, bet arī tās noteiktā revīzijas priekšmeta likumību attiecīgo Savienības tiesību normu kontekstā [28], ir izslēgts, ka Revīzijas palāta par galveno revīzijas priekšmetu izvēlas dalībvalstu lēmumus, kurus tās ir pieņēmušas, īstenojot palikušo neierobežoto normatīvo suverenitāti [29].

69. Tādējādi attiecībā uz dalībvalstu rīcību Revīzijas palātas kontroles pilnvaras paredz ne tikai to, ka pārbaudītajai dalībvalstu rīcībai ir jābūt pietiekami tiešam sakaram ar Savienības finansēm, bet arī to, ka, īstenojot pārbaudītos pasākumus, dalībvalstīm bija jāievēro Savienības tiesību norādes.

70. Lai labāk izprastu šo pilnvaru papildus ierobežojumu, pārbaudot dalībvalstu rīcību, uzskatu par vajadzīgu nedaudz pievērsties jautājumam par Revīzijas palātas likumības pārbaudes būtiskajām raksturiezīmēm.

71. Saskaņā ar EKL 248. panta 2. punktu Revīzijas palāta var pārbaudīt to Savienības iestāžu, kā arī dalībvalstu pasākumu likumību, kas skar Savienības finanses. Kaut arī šī likumības revīzija var dublēt Tiesas uzdevumus [30], tomēr Revīzijas palātas un Tiesas likumības pārbaudes īstenošana un sekas būtiski

28 — Par kontroles kritērijiem, kurus Revīzijas palāta drīkst izmantot, īstenojot savas kontroles pilnvaras, skat. šo secinājumu 93. un nākamos punktus.

29 — Tomēr tas nenozīmē, ka Revīzijas palātai, plānojot, veidojot un īstenojot revīzijas, būtu pilnībā jāaprobežojas tikai ar tām jomām, kas ietilpst Savienības tiesību darbības jomā. Gluži pretēji, jāuzskata, ka, pārbaudot galveno priekšmetu, kam piemērojamas Savienības tiesības, Revīzijas palāta drīkst pārbaudīt arī to, vai ir pareizi valsts pasākumi un tiesiskie regulējumi, kurus dalībvalstis ir pieņēmušas, īstenojot palikušo normatīvo suverenitāti, ciktāl šī pārbaude ir piemērota, vajadzīga un atbilstīga, lai sasniegtu vispārējos revīzijas mērķus. Šajā ziņā skat. šo secinājumu 134. un nākamos punktus.

30 — Kā piemēru skat. revīziju, kuras ietvaros Revīzijas palāta pārbaudīja Komisijas piešķirto finansējumu pasākumiem cīņai pret nabadzību un sociālo atstumtību (Gada pārskats par 1995. finanšu gadu, OV 1996, C 340, 1. lpp.) un secināja, ka vairāku pasākumu finansēšana no Savienības budžeta nav bijusi juridiski pamatota (6.122.–6.126. punkts). Tiesa saistībā ar Apvienotās Karalistes prasību pret Komisiju 1998. gada 12. maija spriedumā lietā C-106/96 Apvienotā Karaliste/Komisija (*Recueil*, I-2729. lpp.) izdarīja līdzīgu secinājumu un atcēla Komisijas lēmumus, kas bija tiesvedības pamatā.

atšķiras [31]. Kas attiecas uz likumības pārbaudes īstenošanu, Tiesa principā var rīkoties tikai tad, ja Tiesā likumīgi ir iesniegta prasība. Turklāt, taisot spriedumu, Tiesai vispārēji jābalstās uz tiesvedības priekšmetu. Turpretī Revīzijas palāta atbilstoši EKL 248. panta 4. punkta otrajai daļai var rīkoties pēc savas iniciatīvas un turklāt pati noteikt revīzijas priekšmetu, ievērojot savas pilnvaras. Tomēr juridisko seku līmenī Tiesas spriedumi kļūst formāli un juridiski galīgi, un tādējādi tie ir saistoši. Turpretī Revīzijas palātas paziņojumiem, ziņojumiem un atzinumiem nav formāli saistošas iedarbības [32].

72. Kaut gan Revīzijas palātas uzdevums līdz ar to nav likumības pārbaudes kontekstā pieņemt galīgu tiesisko vērtējumu, nedrīkst neņemt vērā, ka tās atzinumiem par pārbaudīto pasākumu likumību praksē ir būtiska profesionāla autoritāte [33]. Šajā sakarā arī jāuzsver, ka parasti Revīzijas palātas revīzijas nav tikai pārbaudes, bet vienlaicīgi tās ir mērķtiecīgu konsultāciju veids, turklāt kļūmju un nepilnību atklāšanas un novēršanas mērķis, ņemot vērā Savienības tiesības, ir mainīt konstatēto praksi [34].

73. Īpaši ņemot vērā Revīzijas palātas autoritāti, tās paziņojumiem, ziņojumiem un atzinumiem par pārbaudīto dalībvalstu pasākumu likumību, neskatoties uz to, ka tiem nav formāla saistošā spēka, var būt būtiska ietekme uz dalībvalstu rīcību pārbaudītajās jomās. Pēc manām domām, šī Revīzijas palātas autoritatīvās ietekmes iespēja nozīmē, ka tā par savas revīzijas galveno priekšmetu nevar izvēlēties dalībvalsts rīcību, kas pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas,

31 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Ekelmans, M. (10. zemsvītras piezīme), 49. punkts.

32 — Šajā ziņā ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] savos 2001. gada 3. maija secinājumos lietā C-315/99 P *Ismeri Europa*/Revīzijas palāta (2001. gada 10. jūlija spriedums, *Recueil*, I-5281. lpp., 50. un nākamie punkti) ir norādījis, ka Revīzijas palātas gada ziņojumi un īpašie ziņojumi atspoguļo tās viedokli un apsvērumus par pārbaudīto pārskatu. Šajā ziņā viņš it īpaši ir uzsvēris, ka šie ziņojumi pēc savas būtības nevar tieši pamatot tiesības un pienākumus pārbaudītajām iestādēm vai struktūrām. Tajos nav pieņemts nekāds lēmums un tie atspoguļo tikai vienu viedokli. Ņemot vērā iepriekš minēto, ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers pamatoti ir secinājis, ka Revīzijas palātas ziņojums nav tiesību akts, kas var radīt tiesiskas sekas trešām personām. Saskaņā ar Tiesas judikatūru par šādu ziņojumu līdz ar to arī nevar celt prasību atcelt tiesību aktu. Tāpat arī iepriekš minētais Inghelram, J. (24. zemsvītras piezīme), 726. un 727. lpp.

33 — Šajā ziņā tiesību doktrīnā tiek uzsvērts, ka sakarā ar Revīzijas palātas darbības uzsākšanu toreizējais Tiesas priekšsēdētājs H. Kučers [*H. Kutscher*] Revīzijas palātu raksturoja kā Savienības "finanšu sirdsapziņu". Skat. galvenokārt iepriekš minēto Inghelram, J. (3. zemsvītras piezīme), 676. lpp.

34 — Par šo sakarību starp revīzijas iestāžu revīziju/pārbaudi un konsultācijām skat. Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Bādenbādene: Nomos, 2005, 40. un nākamās lpp.

arī ne tad, ja šai rīcībai būtu tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem.

74. Proti, ja Revīzijas palāta par revīzijas galveno priekšmetu varētu izvēlēties dalībvalsts rīcību jomā, kurā nav jāievēro nekādas Savienības tiesību normas, pastāvētu risks, ka Revīzijas palāta ar likumības pārbaudes palīdzību varētu dalībvalstīm uzspiest Savienības tiesību vērtējumus jomās, kurās Savienības tiesības vispār nav piemērojamas. Ņemot vērā iepriekš minēto, dalībvalsts rīcības likumības pārbaude jomās, kurās nav jāievēro nekādas Savienības tiesību normas, nozīmētu to, ka Revīzijas palāta ir pārkāpusi savu pilnvaru robežas [35].

75. Savienības izdevumu jomā pietiekami tiešs sakars starp pārbaudāmo dalībvalsts rīcību un Savienības izdevumiem, šķiet, parasti norāda uz to, ka attiecīgā rīcība ietilpst arī Savienības tiesību piemērošanas jomā.

35 — Šajā ziņā skat. arī EKL 5. panta pirmo daļu, atbilstoši kurai Savienība darbojas šajā līgumā piešķirto pilnvaru un izvirzīto mērķu robežās. Šī "Savienības kompetence", kas skar vertikālo saikni starp dalībvalstīm un Savienību, protams, nosaka arī Savienības "iestāžu kompetenci". Par Savienības kompetences un tās iestāžu kompetenču savienošanu skat. von Bogdandy/Bast, "Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", *EuGRZ* 2001, 441., 444. un nākamās lpp.

76. Turpretī Savienības ieņēmumu jomā ir daudz dalībvalstu noteikumu, procedūru, lēmumu un darījumu, kas pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas, tomēr var ietekmēt Savienības ieņēmumus. Ņemot vērā Vācijas valdības izklāstītos argumentus [36], šajā sakarā var norādīt uz saikni starp atsevišķu dalībvalstu ekonomikas politiku un NKI pašu resursiem, kas jāmaksā šīm dalībvalstīm.

77. Tā kā katras dalībvalsts principiālie ekonomikas politikas lēmumi parasti vienmēr ietekmē to NKI, nevar noliegt, ka šie dalībvalstu lēmumi galu galā ietekmē arī Savienības NKI pašu resursu aprēķinu [37]. Tomēr šādus principiālos ekonomikas politikas lēmumus nevar izvirzīt par Revīzijas palātas pārbaudes priekšmetu, turklāt neatkarīgi no tā, vai tiem ir tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem. Proti, šajā sakarā noteicošais ir apstāklis, ka šādi lēmumi pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas.

36 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 39. punktu.

37 — Par konkrēto NKI pašu resursu aprēķināšanas veidu skat. šo secinājumu 54. punktu.

c) Pienākums ievērot subsidiaritātes un proporcionalitātes principu

80. Saskaņā ar EK līgumam pievienotā Protokola (Nr. 30) par subsidiaritātes principa un proporcionalitātes principa piemērošanu 1. punktu visas iestādes, īstenojot tām piešķirtās pilnvaras, nodrošina subsidiaritātes principa ievērošanu [38]. Tādējādi arī Revīzijas palātai, īstenojot savas kontroles pilnvaras, ir jāievēro subsidiaritātes princips.

78. No maniem iepriekš minētiem apsvērumiem izriet, ka Revīzijas palāta principā var pārbaudīt iestāžu pasākumus, kā arī Savienības tiesību piemērošanas jomā ietilpstošos dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Ja Revīzijas palāta izlemj pārbaudīt šādu rīcību, tai tomēr, sagatavojot, īstenojot un pabeidzot šo pārbaudi, vienmēr ir jāievēro proporcionalitātes princips, kā arī attiecībā uz dalībvalstīm — subsidiaritātes princips.

i) Subsidiaritātes princips

81. Turklāt subsidiaritātes principa piemērojamība Revīzijas palātas rīcībai izriet tieši no šī principa uzdevuma Savienības kompetenču sadalījumā. Tā kā subsidiaritātes princips ir primāro tiesību noteikts kompetenču īstenošanas ierobežojums [39], jebkura kompetenču deleģēšana Savienības iestādēm EK līguma kopējā sistēmā nenoliedzami notiek ar nosacījumu, ka šīs kompetences var īstenot, tikai ievērojot subsidiaritātes principu [40].

79. Atbilstoši EKL 5. panta otrajai daļai saskaņā ar subsidiaritātes principu jomās, kuras nav Savienības ekskluzīvā kompetencē, Savienība rīkojas tikai tad, ja un ciktāl dalībvalstis nespēj pilnībā sasniegt paredzētās darbības mērķus un ja paredzētās darbības apjoma vai rezultātu dēļ tos var vieglāk sasniegt Savienība.

38 — Saskaņā ar EKL 311. pantu šis protokols ir Savienības tiesību akts.

39 — Šajā ziņā skat. galvenokārt Zuleeg, M. *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (red. Groeben/Schwarze), 1. sējums (6. izdevums, Bādenbādene, 2003), EKL 5. pants, 26. punkts.

40 — Šajā ziņā skat. Bast/von Bogdandy, *Das Recht der Europäischen Union* (red. Grabitz/Hilf/Nettesheim), LES 5. pants, 50. punkts (42. papildu [atjaunotais] izdevums, 2010. gada septembris), kuri šajā sakarā pamatoti uzsver, ka subsidiaritātes princips kā pārbaudes kritērijs tiek piemērots, ja "rīkojas" Savienība, turklāt ar to principā ir domāta jebkāda Savienības iestādes vai struktūras rīcība, kurai ir piemērojams kompetences piešķiršanas princips.

82. Tomēr šajā sakarā jāuzsver, ka praksē tikai izņēmuma gadījumos varētu uzskatīt, ka Revīzijas palāta ir pārkāpusi subsidiaritātes principu. Ciktāl Revīzijas palāta, kontrolējot Savienības izdevumus, pārbauda dalībvalstu rīcību, Savienības finansējuma konteksts parasti vienlaicīgi nozīmē, ka šī rīcība ir jāpārbauda Savienības līmenī un līdz ar to tā ir jāveic Revīzijas palātai. Arī tad, ja Savienības ieņēmumu jomā ir jāpārbauda vairāku dalībvalstu rīcība, uzskatu, ka Revīzijas palāta parasti ir piemērotākā struktūra, lai veiktu šādu pārrobežu pārbaudi.

83. Turpretī, ja Revīzijas palāta Savienības ieņēmumu jomā pārbauda tikai vienu dalībvalsti, šajā gadījumā pavisam noteikti var būt situācijas, kad revīzijas mērķus pilnībā var sasniegt dalībvalsts revīzijas iestādes un tādējādi Revīzijas palātas tieša revīzija pārkāptu subsidiaritātes principu. Šādas situācijas gadījumā Revīzijas palātai vispirms būtu jāvēršas pie kompetentās valsts revīzijas iestādes ar lūgumu veikt plānoto revīziju un paziņot tai revīzijas rezultātus, ieskaitot visu svarīgo informāciju. Ja valsts revīzijas iestāde atteiktos veikt šādu revīziju vai arī Revīzijas palāta nepiekristu valsts revīzijas rezultātiem, tā, nepārkāpjot subsidiaritātes principu, pēc tam pati varētu veikt revīziju. Šādā gadījumā valsts revīzijas iestādes atteikums veikt šādu revīziju vai arī, no Revīzijas palātas viedokļa, neapmierinošie valsts revīzijas rezultāti būtu skaidrs pierādījums tam, ka dalībvalstis nevar pilnībā sasniegt attiecīgās revīzijas mērķus Savienības ieņēmumu jomā.

84. Tiesas sēdē jautāts par subsidiaritātes principu, Eiropas Parlaments ir norādījis, ka šis princips galvenokārt attiecas uz Savienības likumdevēja rīcību un tādēļ tas ir piemērojams, tikai Savienības iestādēm pieņemot juridiski saistošus tiesību aktus. Tā kā Revīzijas palātai nav lēmumu pieņemšanas kompetences, bet tā īsteno tikai tai piešķirtās kontroles pilnvaras, principā subsidiaritātes princips Revīzijas palātai nav piemērojams.

85. Šie argumenti nav pārliecinoši. Kaut gan subsidiaritātes principa nosacījumi galvenokārt skar likumdošanas darbību, tas principā attiecas uz Savienību un tādējādi — uz visām Savienības iestādēm, turklāt neatkarīgi no uzdevuma, kādu attiecīgās iestādes īsteno. Vienīgais EK līgumā paredzētais šī principa piemērošanas jomas ierobežojums attiecas uz

Savienības iestāžu īstenoto kompetenču veidu, jo saskaņā ar EKL 5. panta otro daļu Savienības iestādēm nav jāievēro subsidiaritātes princips tikai tad, ja tās darbojas jomā, kas ir Savienības ekskluzīvā kompetencē [41].

86. Tā kā Revīzijas palāta šajā lietā strīdīgās revīzijas sakarā nav darbojusies jomā, kas ietilpst Savienības ekskluzīvā kompetencē, tai līdz ar to šajā revīzijā ir jāievēro subsidiaritātes princips [42].

ii) Proporcionalitātes princips

87. Saskaņā ar EKL 5. panta trešo daļu Savienības rīcībai vienmēr ir jābūt samērīgai ar šā līguma mērķiem. Atbilstoši šādi formulētam proporcionalitātes principam, kas pastāvīgajā judikatūrā vienlaicīgi ir atzīts par Savienības tiesību vispārīgo principu, Savienības iestāžu tiesību akti nedrīkst pārsniegt to, kas ir atbilstošs un vajadzīgs, lai sasniegtu attiecīgajā pasākumā noteiktos mērķus, ņemot vērā, ka, ja ir iespēja izvēlēties starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, ir jāizvēlas vismazāk apgrūtinošais, un tā radītie traucējumi nedrīkst būt nesamērīgi ar sasniedzamajiem mērķiem [43].

88. Jautājumā par proporcionalitātes principa piemērošanu Revīzijas palātas rīcībai es atsaucos uz saviem iepriekš minētajiem apsvērumiem par subsidiaritātes principa piemērošanu. Tas tādēļ, ka arī proporcionalitātes princips Savienības kompetenču sadalījumā ir vērtējams kā kompetenču īstenošanas ierobežojums, kura piemērojamību Revīzijas palātas rīcībai turklāt var tieši izsecināt no Protokola (Nr. 30) par subsidiaritātes principa

41 — Šajā ziņā skat. iepriekš minētos Bast/von Bogdandy (40. zemsvītras piezīme), 53. punkts.

42 — Atbilstoši EK līgumam valdošā doktrīna par jomām, kas ietilpst Savienības ekskluzīvā kompetencē, galvenokārt uzskatīja kopējo tirdzniecības politiku, kopīgā muitas tarifa noteikšanu, jūras resursu saglabāšanu, iekšējās organizācijas un procesuālās tiesības un monetāro politiku (skat. Lienbacher, G., *EUI-Kommentar* (red. Schwarze), 2. izdevums, Bādenbādene, 2009, EKL 5. pants, 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Kopš Lisabonas līguma spēkā stāšanās Savienības ekskluzīvās kompetences tagad ir galīgi uzskaitītas LESD 3. pantā.

43 — 2010. gada 8. jūlija spriedums lietā C-343/09 *Afton Chemical* (Krājums, I-7027. lpp., 45. punkts), 2010. gada 20. maija spriedums lietā C-365/08 *Agrana Zucker* (Krājums, I-4341. lpp., 29. punkts), 2009. gada 11. jūnija spriedums lietā C-33/08 *Agrana Zucker* (Krājums, I-5035. lpp., 31. punkts), 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-310/04 Spānija/Padome (Krājums, I-7285. lpp., 97. punkts), 2001. gada 12. jūlija spriedums lietā C-189/01 *Jippes* u.c. (*Recueil*, I-5689. lpp., 81. punkts), 1994. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-133/93, C-300/93, C-362/93 *Crispoltoni* u.c. (*Recueil*, I-4863. lpp., 41. punkts) un 1990. gada 13. novembra spriedums lietā C-331/88 *Fedesa* u.c. (*Recueil*, I-4023. lpp., 13. punkts).

un proporcionalitātes principa piemērošanu 1. punkta.

89. Tiesas sēdē, atbildot uz jautājumu par proporcionalitātes principu, Komisija, Eiropas Parlaments un Revīzijas palāta noraidīja attiecīgā principa piemērošanu Revīzijas palātas rīcībai. Šajā sakarā Eiropas Parlaments ir norādījis, ka šis princips ir piemērojams tikai attiecībā uz likumdošanas aktiem. Revīzijas palāta ir uzsvērusi, ka attiecībā uz tās kontroles pilnvaru īstenošanu neeksistē nekāds *de minimis* noteikums.

90. Šie argumenti nav pārliecinoši. Lai gan praksē būtiskie jautājumi par pārmērīgu iejaukšanos dalībvalstu kompetences jomā varētu rasties galvenokārt saistošu Savienības tiesību aktu gadījumā, proporcionalitātes princips ir piemērojams visiem Savienības pasākumiem [44]. Tādēļ arī Revīzijas palātai, īstenojot savas kompetences, ir jāievēro šis princips.

91. Kā jau es citviet esmu izskaidrojusi, pārbaudot, kā Savienības iestādes ievēro proporcionalitātes principu, Tiesai principā ir jāievēro trīspakāpju pārbaudes shēma [45], kurā ir jāpārbauda attiecīgo pasākumu, pirmkārt, piemērotība, otrkārt, nepieciešamība un, treškārt, atbilstība.

92. Tādējādi kopumā jāsecina, ka arī Revīzijas palātas rīcība ir jāvērtē, pamatojoties uz proporcionalitātes principu. Secinājums par attiecīgā principa pārkāpumu būtu jāizdara it īpaši tad, ja Revīzijas palātas rīcība būtu nepiemērota, nevajadzīga vai neatbilstīga, lai īstenotu izvirzītos pārbaudes mērķus.

2) Pārbaudes kritēriji Revīzijas palātas īstenotajai finanšu pārskatu revīzijai

93. Pārbaudes kritēriji, kurus Revīzijas palāta var izmantot, īstenojot savas kontroles pilnvaras, ir uzskaitīti EKL 248. panta 2. punktā.

44 — Šajā ziņā skat. iepriekš minētos Bast/von Bogdandy (40. zemsvītras piezīme), 69. punkts.

45 — Par proporcionalitātes principa trīspakāpju uzbūvi skat. galvenokārt manus 2010. gada 7. septembra secinājumus lietā C-221/09 *AJD Tuna* (2011. gada 17. marta spriedums, Krājums, I-1655. lpp., 94. punkts), 2010. gada 24. jūnija secinājumus lietā C-213/09 *Chabo* (2010. gada 25. novembra spriedums, Krājums, I-12109. lpp., 67. punkts) un 2010. gada 21. janvāra secinājumus lietā C-365/08 *Agrana Zucker* (2010. gada 20. maija spriedums, Krājums, I-4341. lpp., 60. punkts). Skat. arī Simon, D., "Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches*, 2009, Nr. 46, 17., 20. un nākamās lpp. Šis autors uzskata, ka dažos spriedumos izvirzīto mērķu likumības un subjektīvo iemeslu pieņemt attiecīgo pasākumu pārbaude tomēr veido vēl divas papildu pārbaudes pakāpes.

Atbilstoši šim noteikumam Revīzijas palāta pārbauda, pirmkārt, Savienības ieņēmumu un izdevumu likumību un, otrkārt, pareizību un pārliecinās, treškārt, par pareizu finanšu vadību, turklāt tā, ceturtkārt, ziņo par katru pārkāpumu.

94. Praksē Revīzijas palāta parasti skaidri nenošķir Savienības ieņēmumu un izdevumu likumības pārbaudi un pareizības pārbaudi [46]. Ciktāl šie abi jēdzieni būtu jānošķir, ar pareizības pārbaudi vispārīgi ir jāsaprot budžeta posteņu grāmatvedības datu precizitātes pārbaude. Likumības pārbaude tādā gadījumā attiecas uz revīzijas priekšmeta atbilstības attiecīgajām Savienības tiesībām pārbaudi [47].

95. Revīzijas palātas īstenotā pareizas finanšu vadības pārbaude galvenokārt attiecas uz attiecību starp pārbaudītās rīcības izvirzīto mērķi un izlietotajiem līdzekļiem. Turklāt it īpaši tiek pārbaudīts, vai izvirzīto mērķu sasniegšanai ir izmantoti optimālie līdzekļi [48].

Kaut gan tradicionālajā izpratnē pareizas finanšu vadības pārbaude parasti attiecas uz Savienības izdevumiem [49], domāju, ka EKL 248. panta 2. punktā noteikto pareizas finanšu vadības pārbaudi iespējams veikt arī Savienības ieņēmumiem. Tas it īpaši izriet no EKL 248. panta sistēmiskās uzbūves, kur pirmajā punktā ir noteikti Revīzijas palātas kontroles uzdevumi un otrajā punktā — šajā sakarā izmantojamie pārbaudes kritēriji [50]. Tā kā Revīzijas palātas uzdevumi saskaņā ar EKL 248. panta 1. punktu attiecas gan uz Savienības izdevumu, gan ieņēmumu kontroli, nav saskatāms iemesls, kādēļ šīs pārbaudes, izmantojot EKL 248. panta 2. punktā norādīto pareizas finanšu vadības kritēriju, būtu attiecināmas tikai uz Savienības izdevumiem.

96. Turklāt, pārbaudot Savienības finanses, Revīzijas palātai ir jāziņo par katru pārkāpumu. Ar "pārkāpumu" šajā sakarā ir jāsaprot likumības, pareizības un pareizas finanšu

46 — Skat. galvenokārt iepriekš minēto Ekelmans, M. (10. zemsvītras piezīme), 42. punkts.

47 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Ekelmans, M. (10. zemsvītras piezīme), 41. un 42. punkts; iepriekš minēto Freytag, M. (34. zemsvītras piezīme), 44. lpp. Par Revīzijas palātas īstenoto likumības pārbaužu būtiskajām pazīmēm skat. šo secinājumu 71. un nākamos punktus.

48 — Skat. Inghelram, J., "Art. 287 AEUV", *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (red. Lenz/Borchardt), Ķelne, 2010, 5. punkts.

49 — Šajā ziņā skat. galvenokārt iepriekš minēto Freytag, M. (34. zemsvītras piezīme), 44. lpp., pēc kura raksturojuma pareizas finanšu vadības princips būtībā ietver divus aspektus, proti, pareizas finanšu vadības gadījumā vai nu ir jāsasniedz optimāls rezultāts, izmantojot konkrētus, iepriekš noteiktus finanšu līdzekļus, vai arī ar iespējami nelieliem finanšu līdzekļiem ir jāsasniedz noteikts, pēc būtības definēts politisks mērķis.

50 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 24. punktu.

vadības pārkāpumi, kas nelabvēlīgi ietekmē Savienības ieņēmumus vai izdevumus [51].

D — *Revīzijas palātas tiesības pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003*

3) Starpsecinājumi

99. No maniem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Revīzijas palātas pilnvaras pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā apstiprināšana paredz, ka šim revīzijas priekšmetam jābūt pietiekami tiešam sakaram ar Savienības finansēm un tam jāietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

97. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, es secinu, ka Revīzijas palātai principā ir tiesības pārbaudīt visus Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Tomēr šajā kontekstā dalībvalsts rīcību par Revīzijas palātas galveno revīzijas priekšmetu var izvēlēties tikai tad, ja tai ir piemērojamas Savienības tiesības. Tā tas būs it īpaši tad, ja dalībvalstīm, pieņemot vai nosakot attiecīgos noteikumus, procedūras, pasākumus vai lēmumus, ir jāievēro Savienības tiesību norādes.

100. Uz jautājumu, vai Revīzijas palātas pārbaudītā dalībvalstu administratīvā sadarbība PVN jomā ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, bez grūtībām var atbildēt apstiprinoši. Tas tādēļ, ka attiecīgās revīzijas mērķis ir pārbaudīt šo sadarbību "atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003". No tā tieši izriet, ka attiecīgā administratīvā sadarbība principā ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

98. Īstenojot kontroles pilnvaras, Revīzijas palātai ir jāievēro gan subsidiaritātes, gan proporcionalitātes princips. Veicot pārbaudes, Revīzijas palāta var izskatīt gan pārbaudāmo pasākumu likumību un pareizību, gan to ekonomisko atdevi, un šajā sakarā ziņot par katru pārkāpumu.

101. Tādējādi, lai atbildētu uz jautājumu, vai Revīzijas palāta ir tiesīga veikt attiecīgo revīziju, galvenais ir pietiekami tieša sakara esamība starp revīzijas priekšmetu un Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. To, vai šāds sakars eksistē, es izvērtēšu pirmajā posmā. Tā kā, manuprāt, ir jāapstiprina šāda pietiekami tieša sakara ar Savienības finansēm esamība,

51 — Iepriekš minētais Magiera, S. (27. zemsvītras piezīme), 11. punkts. Šajā ziņā skat. arī iepriekš minēto Inghelram, J. (24. zemsvītras piezīme), 724. un 725. lpp.

es pēc tam pievērsīšos jautājumam, vai, veicot revīziju, Revīzijas palāta ir ievērojusi subsidiaritātes un proporcionalitātes principu. Turklāt es izskatīšu arī jautājumu par Vācijas valdības kritizētajiem dažiem Revīzijas palātas apgalvojumiem Īpašajā ziņojumā Nr. 8/2007.

1) Dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā pārbaudei atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem

102. Analizējot, vai Revīzijas palātas attiecīgai revīzijai ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības finansēm, vispirms kā nepieņems ir jānoraida Komisijas arguments, ka šajā lietā strīdīgā revīzija attiecas uz Savienības izdevumiem.

103. Lietas dalībnieki gan tagad ir vienisprātis, ka konkrētu informācijas sistēmu, kas ir ieviestas, lai transponētu un īstenotu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto dalībvalstu sadarbību, izveide un ekspluatācija tika (līdz)finansēta no Savienības budžeta, tādēļ Revīzijas palāta principā var pārbaudīt šos izdevumus.

Tomēr Vācijas valdība pamatoti uzsver, ka Komisija šo prasības pamatu nav izvirzījusi prasības pieteikumā, bet gan tikai replikā. Jau šā iemesla dēļ vien šis Komisijas arguments atbilstoši Reglamenta 42. panta 2. punktam ir jānoraida kā nepieņemams.

104. Līdz ar to šajā lietā ir tikai jāanalizē, vai Revīzijas palātas plānotajai un Vācijas Federatīvās Republikas noraidītajai dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā revīzijai ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem.

105. Pēc manām domām, uz šo jautājumu galu galā ir jāatbild apstiprinoši.

106. Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka Regulā Nr. 1798/2003 noteiktā sadarbības sistēma starp administratīvajām iestādēm PVN jomā galvenokārt palīdz apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, uzlabojot informācijas apmaiņu starp dalībvalstīm, kas vajadzīga PVN noteikumu

pareizai piemērošanai [52]. Ņemot vērā iepriekš minēto, Revīzijas palāta it īpaši gribēja noskaidrot, vai pārbaudē iesaistītās dalībvalstis ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras, lai nodrošinātu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto sadarbību starp administratīvajām iestādēm. Turklāt Revīzijas palāta, pamatojoties uz vairākiem konkrētiem informācijas apmaiņas pieprasījumiem, gribēja analizēt un izvērtēt, kā praktiski norit 5. un nākamajos pantos reglamentētā "informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma" starp revīzijā iesaistīto dalībvalstu kompetentajām iestādēm [53].

107. Tādējādi Revīzijas palātas pārbaude attiecas uz Savienības tiesību norāžu par informācijas apmaiņas uzlabošanu starp dalībvalstu administratīvajām iestādēm PVN jomā juridisko un praktisko transponēšanu. Tā kā šī sadarbība galu galā palīdz pareizi aprēķināt PVN, kas dalībvalstīm jāsaņem par pārrobežu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kā arī preču iegādi Kopienas iekšienē un preču importu, attiecīgā revīzija, kā to pamatoti argumentē Vācijas Federatīvā Republika, vispirms skar attiecīgo dalībvalstu finansiālās intereses. PVN nemaksāšanas un izvairīšanās no PVN maksāšanas mazināšanās galu galā nozīmē lielākus dalībvalstu PVN ieņēmumus.

108. Tomēr no mana iepriekš sniegtā Savienības pašu resursu sistēmas raksturojuma vienlaicīgi izriet, ka dalībvalstu PVN ieņēmumu apmērs vairākos veidos ietekmē Savienības pašu resursu sistēmu. Tā kā katrai dalībvalstij piemērojamā PVN pašu resursu aprēķinu bāze tiek aprēķināta, pamatojoties uz attiecīgās dalībvalsts faktiskajiem PVN ieņēmumiem, dalībvalsts PVN ieņēmumu palielināšanās principā automātiski nozīmē PVN pašu resursu palielināšanos, kas šai dalībvalstij jāsamaksā Savienībai [54]. Nemainīgu izdevumu gadījumā šāds PVN pašu resursu pieaugums turklāt samazina ES budžeta finansēšanai vajadzīgo NKI pašu resursu daudzumu [55].

109. Protams, šajā sakarā vienmēr jāievēro, ka lielāki dalībvalsts PVN ieņēmumi ietekmē tās maksājamos PVN pašu resursus tikai tad, ja netiek ierobežota PVN pašu resursu

52 — Šajā ziņā skat. galvenokārt Regulas Nr. 1798/2003 preambulas 1.–3. apsvērumu.

53 — Revīzijas priekšmets šādi tika raksturots vairākās Revīzijas palātas vēstulēs, kas bija adresētas *Bundesrechnungshof*, kā arī *Bundesministerium der Finanzen*. Par sarakstī starp Revīzijas palātu un Vācijas Federatīvo Republiku skat. šo secinājumu 14. un nākamos punktus.

54 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 53. punktu.

55 — Par NKI pašu resursu apmēra, no vienas puses, un pārējo pašu resursu apmēra, no otras puses, mijiedarbību skat. šo secinājumu 54. punktu.

aprēķinu bāze [56]. Tomēr šajā lietā attiecīgajai atkāpei nav nozīmes, jo strukturālās vai praktiskās problēmas dalībvalsts centrālā koordinācijas biroja darbībā ietekmē ne tikai PVN pareizu aprēķināšanu savā dalībvalstī, bet arī PVN pareizu aprēķināšanu visās pārējās dalībvalstīs, kuras attiecīgajai dalībvalstij iesniedz informācijas pieprasījumus.

110. Ciešā saikne starp dalībvalstu PVN ieņēmumiem un Savienības PVN pašu resursu ieņēmumiem tiek uzsvērta vairākās Sestās PVN direktīvas [57] vietās. Piemēram, direktīvas preambulas otrajā apsvērumā ir norāde uz to, ka Savienības budžetu neatkarīgi no citiem ieņēmumiem pilnībā finansē no Savienības pašu resursiem, pie kuriem, tostarp, pieder PVN pašu resursi. Ņemot vērā iepriekš minēto, Direktīvas preambulas 11. un 14. apsvērumā ir norādīts uz nepieciešamību saskaņot materiālos PVN noteikumus, lai nodrošinātu vienādu PVN pašu resursu iekasēšanu visās dalībvalstīs.

111. Arī Tiesas judikatūrā vairākkārt ir apstiprināta ciešā saikne starp dalībvalstu īstenoto PVN iekasēšanu un to veiktajiem PVN pašu resursu maksājumiem Savienībai.

112. Īpaši ilustratīvi ir trīs 2000. gada 12. septembra spriedumi [58], kuros Tiesa ir apstiprinājusi, ka dalībvalsts neaprēķinātais PVN pakalpojumiem, kuriem saskaņā ar Sesto PVN direktīvu principā ir piemērojams PVN, ir ne tikai direktīvas pārkāpums, par kuru ir atbildīga dalībvalsts, kuras kompetencē ir iekasēt attiecīgo PVN, bet tas vienādā mērā ir arī Savienības noteikumu par PVN pašu resursu iekasēšanu pārkāpums. Pamatojumam Tiesa it īpaši uzsvēra, ka, ja kādam pakalpojumam, kam ir piemērojams PVN, tas netiek piemērots, attiecīgās summas iztrūkst, arī aprēķinot PVN pašu resursu aprēķinu bāzi. Tas ir pietiekami, lai apstiprinātu noteikumu par Savienības pašu resursiem pārkāpumu [59].

113. Lai vēlreiz uzsvērtu saikni starp Savienības tiesību noteikumiem par PVN pašu resursu aprēķināšanu un dalībvalstu pienākumu nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu, Tiesa jaunākajā judikatūrā kā iemeslu ir izmantojusi

56 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 53. punktu.

57 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

58 — 2000. gada 12. septembra spriedumi lietā C-276/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-6251. lpp.), lietā C-358/97 Komisija/Īrija (*Recueil*, I-6301. lpp.) un lietā C-359/97 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-6355. lpp.).

59 — 58. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā Komisija/Francija (55. un 56. punkts), lietā Komisija/Īrija (64. un 65. punkts) un lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (76. un 77. punkts).

kāda Itālijas amnestijas noteikuma PVN jomā pārbaudi. Šajā sakarā Tiesa vispirms ir precizējusi, ka dalībvalstīm ir jānodrošina, lai nodokļu maksātāji ievērotu pienākumus, kas izriet no kopējās PVN sistēmas. Lai gan Tiesa ir piešķirusi dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi, tā vienlaicīgi ir uzsvērusi, ka šī rīcības brīvība tomēr ir ierobežota ar pienākumu nodrošināt Savienības pašu resursu efektīvu iekasēšanu un ar pienākumu neizraisīt būtiskas atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem [60]. Ar šo secinājumu Tiesa galarezultātā ir skaidri apstiprinājusi, ka no dalībvalstu pienākuma nodot Savienības rīcībā PVN pašu resursus var izrietēt konkrēts pienākums attiecībā uz dalībvalstu īstenoto PVN iekasēšanu.

114. Tādējādi kopumā es secinu, ka dalībvalstu administratīvā sadarbība PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 palīdz dalībvalstīm pareizi aprēķināt PVN, vienlaicīgi mazinot PVN nemaksāšanu un izvairīšanos no PVN maksāšanas un tādējādi palielinot dalībvalstu PVN ieņēmumus. Īpaši ņemot vērā apstākli, ka Tiesa pastāvīgajā judikatūrā apstiprina tiešo saikni starp dalībvalstu PVN ieņēmumiem un Savienības PVN pašu resursiem, nevar nopietni apstrīdēt, ka dalībvalstu administratīvajai sadarbībai PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem. Tā kā šī sadarbība turklāt ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Revīzijas palāta to principā var pārbaudīt.

115. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, es secinu, ka attiecīgā dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 pārbaude ir vērtējama kā principā Revīzijas palātas kontroles pilnvarās ietilpstoša revīzija Savienības ieņēmumu jomā EKL 248. panta 1. un 2. punkta, kā arī Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punkta izpratnē.

2) Par subsidiaritātes un proporcionalitātes principu ievērošanu

116. Ņemot vērā secinājumu, ka Revīzijas palātai bija tiesības īstenot attiecīgo revīziju, tagad ir jāanalizē, vai tā šīs kontroles pilnvaras ir īstenojusi atbilstoši Savienības tiesībām.

60 — 2008. gada 17. jūlija spriedums lietā C-132/06 Komisija/Itālija (Krājums, I-5457. lpp., 37. un nākamie punkti).

Šajā sakarā es vispirms izvērtēšu, vai attiecīgā revīzija ir saderīga ar subsidiaritātes principu. Pēc tam es pievērsīšos šīs revīzijas proporcionalitātei.

a) Par subsidiaritātes principa ievērošanu

117. Tā kā Revīzijas palāta attiecīgās revīzijas sakarā nedarbojas jomā, kas ietilpst Savienības ekskluzīvajā kompetencē, tai šajā revīzijā jāievēro subsidiaritātes princips [61]. Tomēr no lietas materiāliem neizriet nekādi fakti, kas ļautu izdarīt secinājumu, ka Revīzijas palāta attiecīgās revīzijas kontekstā ir pārkāpusi šo principu.

118. Revīzijas sagatavošanas posmā Revīzijas palāta paziņoja Vācijas Federatīvajai Republikai [62], ka tā grib analizēt, vai revīzijā iesaistītās dalībvalstis ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras, lai nodrošinātu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto administratīvo sadarbību. Turklāt Revīzijas palāta, pamatojoties uz vairākiem konkrētiem informācijas apmaiņas pieprasījumiem, gribēja analizēt un izvērtēt, kā praktiski norit 5. un nākamajos pantos reglamentētā "informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma" starp revīzijā iesaistīto dalībvalstu kompetentajām iestādēm.

119. Saskārusies ar Vācijas valdības aizdomām, Revīzijas palāta savā 2006. gada 9. novembra vēstulē *Bundesminister der Finanzen* [63] ir paskaidrojusi, ka ir paredzēts izlases veidā pārbaudīt informācijas pieprasījumus, kurus centrālais koordinācijas birojs ir iesniedzis 2005. gadā un kurus tas šajā laikā ir saņēmis no citām dalībvalstīm, lai praksē novērtētu administratīvo iestāžu sadarbību informācijas pieprasījumu gadījumā. Revīzijā netiks pārbaudīti faktiskie materiālie darījumi, tostarp nodokļu aprēķināšana, ciktāl tā izrietēs no pārbaudāmajiem dokumentiem. Gluži pretēji, pārbaudīta tiks administratīvās sadarbības efektivitāte. No revīzijas rezultātiem ir jāizdara secinājumi par efektīvāku PVN nemaksāšanas un izvairīšanās no PVN maksāšanas apkarošanu.

120. Īpaši ņemot vērā revīzijas priekšmeta, revīzijas procedūras un revīzijas mērķu pārrobežu aspektus, ir tieši redzams, ka ne

61 — Skat. šo secinājumu 79. un nākamos punktus.

62 — Sarakstes starp Revīzijas palātu un Vācijas Federatīvo Republiku pārskatam skat. šo secinājumu 14. un nākamos punktus.

63 — Pievienota prasības pieteikumam kā pielikums Nr. 4.

dalībvalstu revīzijas iestādes, ne citas dalībvalstu kontrolējošās iestādes nevarēja nopietni sagatavot un īstenot attiecīgo revīziju.

121. Šajā sakarā arī Regulas Nr. 1798/2003 35. pantā paredzētā šīs regulas pārbaudes un izvērtēšanas procedūra, ko veic Komisija, sadarbojoties ar dalībvalstīm, nav pilnvērtīga alternatīva attiecīgo administratīvo iestāžu sadarbības pārbaudei, ko veic Revīzijas palāta. Tas tādēļ, ka Regulas Nr. 1798/2003 35. pantā paredzētā procedūra diez vai ļauj centralizēti un sistemātiski pārbaudīt un izvērtēt dažādu dalībvalstu administratīvo iestāžu pārrobežu sadarbību, turklāt, cita starpā, izlases veidā pārbaudot un izvērtējot attiecīgo informācijas apmaiņu.

122. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, es secinu, ka subsidiaritātes princips neliedz Revīzijas palātai īstenot šajā lietā strīdīgo revīziju.

b) Par proporcionalitātes principa ievērošanu

123. Īstenojot šajā lietā strīdīgo revīziju, Revīzijas palāta gribēja izvērtēt administratīvo iestāžu sadarbības strukturālos, kā arī praktiskos aspektus atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003, lai no tā izdarītu secinājumus par to, kā efektīvāk apkarot PVN nemaksāšanu un izvairīšanos no PVN maksāšanas. Šīs revīzijas mērķis bija izvērtēt, vai informācijas apmaiņa dalībvalstu starpā tiek veikta savlaicīgi un efektīvi un vai administratīvās sadarbības pamatā ir pienācīgas procedūras un atbilstīgas administratīvas struktūras [64].

124. No šī revīzijas mērķu raksturojuma, kā arī no lietas materiālos esošās informācijas izriet, ka Revīzijas palātas mērķis bija pārbaudīt administratīvo sadarbību, galvenokārt pamatojoties uz "likumības", kā arī "pareizas finanšu vadības" pārbaudes kritērijiem, kas ir noteikti EKL 248. panta 2. punktā [65].

125. Īpaši ilustratīva šajā sakarā ir apmeklējuma programma, kas 2006. gada 7. septembrī tika nosūtīta *Bundesrechnungshof*, kurā Revīzijas palāta uzskaitīja tās tēmas, kuras bija paredzēts izskatīt plānotā audita apmeklējuma

64 — Tā skaidri ir noteikts Īpašā ziņojuma Nr. 8/2007 12. punktā.
65 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 93. un nākamos punktus.

laikā Vācijas centrālajā koordinācijas birojā [66]. No šīs apmeklējuma programmas it īpaši izriet, ka, no vienas puses, Revīzijas palāta likumības pārbaudes kontekstā gribēja pārbaudīt, vai, izpildot Regulas Nr. 1798/2003 norādes, Vācijas Federatīvā Republika ir izveidojusi centrālo koordinācijas biroju un vai informācijas apmaiņa starp administratīvajām iestādēm atbilst šīs regulas prasībām. No otras puses, Revīzijas palāta pareizas finanšu vadības pārbaudes kontekstā gribēja noskaidrot, vai ir iespējams efektīvāk veidot administratīvo sadarbību.

126. Revīzijas palātai, šādi veicot administratīvas sadarbības analīzi, ir jāievēro proporcionalitātes princips. Šis princips it īpaši prasa, lai konkrētie revīzijas pasākumi būtu *piemēroti*, *vajadzīgi* un *atbilstīgi*, lai sasniegtu revīzijas mērķus [67].

127. Saskaņā ar Tiesas judikatūru pasākums ir *piemērots* izvirzītā mērķa sasniegšanai, ja tas patiešām atbilst rūpēm to sasniegt saskanīgi un sistemātiski [68]. Pasākums ir *vajadzīgs*, ja tas starp vairākiem piemērotiem pasākumiem izvirzītā mērķa sasniegšanai vismazāk apgrūtina attiecīgās intereses vai attiecīgo tiesisko labumu [69]. Attiecīgās intereses vai tiesiskais labums ir *neatbilstīgi* ierobežoti tad, ja, neskatoties uz pasākuma ieguldījumu tā izvirzīto likumīgo mērķu sasniegšanā, tas izraisa attiecīgo interešu vai tiesiskā labuma pārmērīgu aizskārumu.

128. Attiecībā uz strīdīgās revīzijas *piemērotību* tās izvirzīto mērķu sasniegšanai, pēc manām domām, ir skaidrs, ka Revīzijas palātas kontroles pasākumu mērķis bija saskanīgi un sistemātiski pārbaudīt administratīvās sadarbības strukturālos, kā arī praktiskos aspektus. Tādējādi revīzija ir piemērota, lai sasniegtu tās izvirzīto mērķi — izvērtēt informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm, kā arī pieejamo administratīvo struktūru un procedūru likumību un finanšu vadības pareizību.

129. Pēc manām domām, Revīzijas palātas kontroles pasākumi ir arī *vajadzīgi*, lai sasniegtu šos revīzijas mērķus. It īpaši nav saprotams, kādā veidā virspusējāka dalībvalstu

66 — Pievienota kā pielikums Revīzijas palātas iesniegtajam iestāšanās rakstam. Skat. šo secinājumu 15. un 16. punktu.

67 — Skat. šo secinājumu 91. un 92. punktu.

68 — Skat. 2010. gada 11. marta spriedumu lietā C-384/08 *Attanasio Group* (Krājums, I-2055. lpp., 51. punkts) un 2009. gada 17. novembra spriedumu lietā C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* (Krājums, I-10821. lpp., 42. punkts).

69 — 1989. gada 11. jūlija spriedums lietā 265/87 *Schräder* (*Recueil*, 2237. lpp., 21. punkts).

nodokļu iestāžu, kā arī konkrētu procesu revīzija varētu sniegt vajadzīgās atziņas.

130. Pārbaudot strīdīgās revīzijas *atbilstību*, it īpaši ir jāanalizē, vai Revīzijas palātas kontroles pasākumi pārmērīgi aizskāra attiecīgo dalībvalstu kompetenču jomu.

131. Īstenojot šajā lietā strīdīgo revīziju, Revīzijas palāta, no vienas puses, gribēja pārbaudīt, vai, izpildot Regulas Nr. 1798/2003 norādes, Vācijas Federatīvā Republika ir izveidojusi centrālo koordinācijas biroju un vai informācijas apmaiņa starp administratīvajām iestādēm atbilst šīs regulas prasībām. No otras puses, Revīzijas palāta gribēja noskaidrot, vai ir iespējams efektīvāk veidot administratīvo sadarbību. Kaut arī šī konkrētu procesu pareizas finanšu vadības pārbaude nozīmē kritiski aplūkot lēmumus, uz kuriem attiecas dalībvalstu administratīvā autonomija, lietas materiālos nav informācijas, kas ļautu konkrētus revīzijas pasākumus strīdīgās pārbaudes kopējā kontekstā vērtēt kā neatbilstīgus.

132. Šos apsvērumus par Revīzijas palātas rīcības proporcionalitāti strīdīgās revīzijas kontekstā ļauj uzskatāmi parādīt Vācijas valdības kritika par konkrētiem Revīzijas palātas konstatējumiem Īpašajā ziņojumā Nr. 8/2007.

133. Pēc Vācijas valdības domām, Īpašajā ziņojumā Nr. 8/2007 ir vērtēti konkrētu dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatoriskie un kompetenču noteikumi, kas ir nepieņemams un līdz ar to nesamērīgs dalībvalstu kompetenču aizskārums. Šajā sakarā Vācijas valdība it īpaši iebilst pret to, ka Revīzijas palāta sava Īpašā ziņojuma 38. un nākamajos punktos ir iedziļinājusies pārbaudīto dalībvalstu centrālo koordinācijas biroju organizatoriskajās struktūrās un šajā sakarā, cita starpā, ir secinājusi, ka Vācijas centrālā koordinācijas biroja uzdevumi ir sadalīti starp trijām Centrālās federālās nodokļu iestādes nodaļām, no kurām viena atrodas Bonnā, bet divas pārējās Zārluī[70]. Vācijas valdība turklāt pārmet, ka Revīzijas palāta Īpašā ziņojuma 22. un 23. punktā secina, ka dalībvalstis nav pilnībā

70 — Kaut gan Vācijas Federatīvā Republika atteica Revīzijas palātai savu līdzdarbību strīdīgajā revīzijā, Īpašajā ziņojumā Nr. 8/2007 ir apgalvojumi un apsvērumi par Vācijas centrālo koordinācijas biroju un tā ietekmi. Tie ir pamatoti ar konstatējumiem no revīzijas apmeklējumiem citās dalībvalstīs, kā arī ar informāciju, kura iegūta revīzijas apmeklējumos Komisijā un publiski pieejamos ziņojumos; skat. šo secinājumu 22. punktu.

izmantojušas Regulā Nr. 1798/2003 paredzētās iespējas decentralizācijas jomā.

134. Šī Vācijas valdības kritika par Revīzijas palātas rīcības proporcionalitāti nav pārliecinoša.

135. Lai gan Vācijas valdība pamatoti uzsver, ka, analizējot attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatoriskos un kompetenču noteikumus, Revīzijas palāta ir pārbaudījusi attiecīgo dalībvalstu lēmumus, kurus nevar apstrīdēt, balstoties uz Savienības tiesībām, no tā nevar secināt, ka Revīzijas palāta savas kontroles pilnvaras būtu izmantojusi neproporcionāli.

136. Šajā sakarā it īpaši jāuzsver, ka apgalvojumi par decentralizācijas trūkumu ir skaidrojums, kādēļ nav īpaši intensīvi izmantotas Regulas Nr. 1798/2003 5. pantā paredzētās informācijas apmaiņas iespējas starp dalībvalstīm [71]. Turpretī Vācijas centrālā koordinācijas biroja organizatoriskā struktūra tiek analizēta, izvērtējot secinājumu, ka uz pusi no informācijas pieprasījumiem atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam ir atbildēts novēloti [72]. Šajā sakarā Revīzijas palāta secina, ka dažās dalībvalstīs, kurās ir liels novēloto atbilžu skaits, sarežģīta organizatoriskā struktūra var veicināt kavēšanos un radīt uzraudzības problēmas [73]. Piemēra pēc kā dalībvalstis ar sarežģītu organizatorisko struktūru tiek minētas Itālija, Nīderlande, kā arī Vācija [74].

137. No šī raksturojuma tieši izriet, ka dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatorisko un kompetenču noteikumu analīze, pret ko iebilst Vācijas valdība, saskanīgi un sistemātiski kalpo revīzijas mērķim izvērtēt informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm, kā arī pieejamo administratīvo struktūru un procedūru piemērotību. Ņemot vērā revīzijas mērķi, šī Revīzijas palātas analīze ir arī vajadzīga, lai norādītu uz objektīvi konstatētām nepilnībām administratīvajā sadarbībā un izskaidrotu tās.

138. Īpaši ņemot vērā apstākli, ka Vācijas valdības apstrīdētie Revīzijas palātas secinājumi

71 — Īpašā ziņojuma Nr. 8/2007 19. un nākamie punkti.

72 — Turpat, 24. un nākamie punkti.

73 — Turpat, 38. un nākamie punkti.

74 — Turpat, 39.–41. punkts.

ir daļa no lietderības revīzijas, turklāt Revīzijas palāta dažādās ziņojuma vietās uzsver kritizēto lēmumu atbilstību Savienības tiesībām [75] un tādējādi skaidri parāda, ka šo analīzi nevar izmantot par pamatu, lai pret attiecīgajām dalībvalstīm izvirzītu iebildumu par Savienības tiesību pārkāpumu, šie secinājumi nav Revīzijas palātas neatbilstīgs dalībvalstu kompetenču jomas aizskārums [76].

administratīvajiem dienestiem, kā arī centrālā koordinācijas biroja organizatoriskās struktūras analīze, ko Revīzijas palāta veica lietderības revīzijas kontekstā, ir proporcionāla.

140. Balstoties uz šiem apsvērumiem, es secinu, ka gan vispārējās koncepcijas līmenī, gan konkrēti veidojot, īstenojot un noslēdzot administratīvās sadarbības PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 pārbaudi, Revīzijas palāta ir ievērojusi proporcionalitātes principu.

139. Ņemot vērā iepriekš minēto, pēc manām domām, nevar apstrīdēt, ka arī kompetenču sadales starp atsevišķiem dalībvalstu

E — *Par Vācijas Federatīvās Republikas pienākuma sadarboties ar Revīzijas palātu pārkāpumu*

141. Dalībvalstīm ir pienākums lojāli sadarboties ar Revīzijas palātu, ja, kā šajā lietā, Revīzijas palāta, īstenojot savas pilnvaras un ievērojot subsidiaritātes un proporcionalitātes principu, izlemj pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā.

75 — Revīzijas palāta savu analīzi par atbildības nedeleģēšanu teritoriālajiem dienestiem sāk ar secinājumu, ka tā ir neizmantota iespēja, kas ir paredzēta Regulā (Īpašā ziņojuma Nr. 8/2007 22. punkts). Īpašajā ziņojumā minētie apgalvojumi par centrālo koordinācijas biroju organizatorisko struktūru nav plašāki par vispārēju secinājumu, ka dažās apmeklētajās dalībvalstīs, kurās ir liels novēloto atbilžu skaits uz informācijas pieprasījumiem, centrālo koordinācijas biroju sarežģīta organizatoriskā struktūra ir viens no cēloņiem, kas veicina kavēšanos.

76 — Līdz ar to ir svarīgi, ka apstrīdētajās revīzijas daļās Revīzijas palāta ir izvērtējusi dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatorisko un kompetenču noteikumu efektivitāti, nevis to likumību, jo pārbaudes kritēriju izvēle, kurus Revīzijas palāta izmanto, lai vērtētu dalībvalstu rīcību, ietekmē iespējamā pārbaudāmās dalībvalsts kompetenču jomas aizskāruma apjomu. Ir skaidri redzams, ka dalībvalsts rīcības likumības pārbaude var būt ievērojami lielāks dalībvalsts kompetenču jomas aizskārums nekā šīs rīcības efektivitātes pārbaude, jo, kamēr likumības pārbaudes kontekstā Revīzijas palāta izskata jautājumu, vai dalībvalsts savas kompetences ir īstenojusi atbilstoši Savienības tiesību normām, lietderības revīzijas kontekstā tiek izskatīts — no juridiskā viedokļa mazāk būtisks — jautājums, vai valsts pasākumi ir piemēroti, turklāt, neņemot vērā to atbilstību Savienības tiesībām.

142. Atbilstošais dalībvalstu pienākums sadarboties vispirms izriet no EKL 248. panta 3. punkta īpašajām norādēm [77]. Saskaņā ar EKL 248. panta 3. punkta pirmo daļu revīzijas veic, pamatojoties uz dokumentiem un vajadzības gadījumā uz vietas dalībvalstīs, saziņā ar attiecīgās valsts revīzijas iestādēm vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, ar kompetentiem dalībvalstu dienestiem. Turklāt revīzijas palātai un dalībvalstu revīzijas iestādēm jāsadarbojas savstarpējas uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību. Saskaņā ar EKL 248. panta 3. punkta otro daļu dalībvalstu revīzijas iestādes vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, kompetenti valstu dienesti Revīzijas palātai pēc tās lūguma iesniedz visus dokumentus vai informāciju, kas tai vajadzīga, lai veiktu savus uzdevumus.

143. Papildus EKL 248. panta 3. punktā noteiktajam dalībvalstu pienākumam sadarboties vēl ir piemērojams arī vispārējs dalībvalstu lojālas sadarbības ar Revīzijas palātu pienākums, kas izriet no EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu.

77 — Par īpaši deduktīvu EKL 248. panta 3. punktā minēto norāžu analizi saistībā ar Revīzijas palātas revīzijām dalībvalstīs skat. iepriekš minēto Inghelram, J. (26. zemsvītras piezīme), 138. un nākamās lpp.

144. Arī Regulā Nr. 1605/2002, kas pieņemta, pamatojoties uz EKL 279. pantu, šajā sakarā ir norādes par sadarbību starp dalībvalstīm un Revīzijas palātu. Tā šīs regulas 140. panta 2. punktā, cita starpā, ir paredzēts, ka dalībvalstīs revīziju veic kopīgi ar attiecīgās valsts revīzijas iestādēm vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, ar valsts atbildīgajām struktūrvienībām un ka Revīzijas palāta un dalībvalstu revīzijas iestādes sadarbojas savstarpējas uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību.

145. Ņemot vērā šīs Savienības tiesību norādes, Vācijas centrālā koordinācijas biroja, *Bundesfinanzministerium*, kā arī *Bundesrechnungshof* atteikums ļaut Revīzijas palātai veikt strīdīgo revīziju un sniegt tai atbalstu, atbilstoši Komisijas argumentācijai prasības pieteikumā, ir vērtējams kā Vācijas Federatīvās Republikas EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu pārkāpums.

146. Tomēr Komisija savā prasībā izvirza arī iebildumu, ka Vācijas Federatīvā Republika ir pārkāpusi Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punktu, kas noteic, ka Komisija, citas iestādes, struktūras, kas pārvalda ieņēmumus vai

izdevumus Savienības uzdevumā, kā arī budžeta maksājumu galīgie ieguvēji sniedz Revīzijas palātai visas nepieciešamās iekārtas un pakalpojumus un nodod tai visu informāciju, ko Revīzijas palāta uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei.

147. Balstoties uz faktiem, šo prasības pamatu var interpretēt tikai tādējādi, ka struktūras, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevumā, ir atteikušās lojāli sadarboties ar Revīzijas palātu. Tomēr Komisija nav precizējusi, kuras Vācijas struktūras Revīzijas palātas revīzijas slēdziena kontekstā varētu kvalificēt kā "struktūras, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevumā". Īpaši ņemot vērā apstākli, ka, neskatoties uz saskaņošanu PVN jomā, tas ir vērtējams kā valsts nodoklis, ko principā iekasē atbilstoši attiecīgās valsts tiesību aktiem [78], šajā sakarā ne centrālo koordinācijas biroju, ne *Bundesfinanzministerium* nevar *a priori* kvalificēt kā struktūru, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevumā.

148. Tā kā pārkāpuma procedūrā, kas uzsākta saskaņā ar LESD 258. pantu, Komisijas pienākums ir pierādīt apgalvoto pienākumu neizpildi un sniegt Tiesai visu informāciju lietas izspriešanai [79] un Komisija nav izpildījusi šo pienākumu norādīt pamatojumu un iesniegt pierādījumus par apgalvoto Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punkta pārkāpumu, šis prasības pamats ir jānoraida kā nepamatots.

VIII — Kopsavilkums

149. Kopumā es secinu, ka saskaņā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, kā arī Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu Revīzijas palātai ir tiesības pārbaudīt administratīvo sadarbību PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003. Īstenojot savas kontroles pilnvaras, Revīzijas palāta ir ievērojusi gan subsidiaritātes principu, gan proporcionalitātes principu. Tādējādi saskaņā ar EKL 248. panta 3. punktu, EKL 10. pantu saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, kā arī Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu Vācijas Federatīvajai Republikai bija pienākums ļaut Revīzijas palātai veikt attiecīgo revīziju un

78 — Skat. šo secinājumu 57. punktu.

79 — Skat. 2010. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-160/08 Komisija/Vācija (Krājums, I-3713. lpp., 116. punkts), 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-246/08 Komisija/Somija (Krājums, I-10605. lpp., 52. punkts), 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-438/07 Komisija/Zviedrija (Krājums, I-9517. lpp., 49. punkts) un 2007. gada 13. novembra spriedumu lietā C-507/03 Komisija/Īrija (Krājums, I-9777. lpp., 33. punkts).

saskaņā ar šo noteikumu norādēm to lojāli atbalstīt.

IX — Par tiesāšanās izdevumiem

150. Ņemot vērā iepriekš minēto, centrālā koordinācijas biroja, *Bundesfinanzministerium*, kā arī *Bundesrechnungshof* atteikums ļaut Revīzijas palātai veikt administratīvās sadarbības PVN jomā revīziju un sniegt tai atbalstu ir vērtējams kā Vācijas Federatīvās Republikas pienākumu neizpilde, kas izriet no EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu.

151. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir galvenokārt nelabvēlīgs, tad jāpiespriež tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 4. punktu iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

X — Secinājumi

152. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai nolemt šādi:

"1) neļaujot Revīzijas palātai Vācijā veikt Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulā (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu reglamentēto dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā revīziju un atbalstīt to, Vācijas Federatīvā Republika

nav izpildījusi savus pienākumus, kas izriet no EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Padomes 2002. gada 25. jūnija Regulas (EK) Nr. 1605/2002 par Finanšu regulu, ko piemēro Eiropas Kopienu vispārējam budžetam, 140. panta 2. punktu;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus;

4) Eiropas Parlaments un Revīzijas palāta sedz savus tiesāšanās izdevumus paši."