GENERALINĖS ADVOKATĖS VERICA TRSTENJAK IŠVADA, pateikta 2011 m. gegužės 25 d.[1]

Turinys

I — Įvadas ..... I - 11239

II — Sąjungos teisė ..... I - 11240

A — Pirminė teisė ..... I - 11240

B — Antrinė teisė ..... I - 11240

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

2. Reglamentas Nr. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Reglamentas Nr. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Faktinės aplinkybės ..... I - 11245

IV — Ikiteisminė procedūra ..... I - 11247

V — Procesas Teisingumo Teisme ir šalių prašymai ..... I - 11248

VI — Pagrindiniai šalių argumentai ..... I - 11249

VII — Teisinis vertinimas ..... I - 11253

A — Pirminės pastabos ..... I - 11253

B — Nuosavų išteklių sistema pagal Sprendimą 2000/597 ..... I - 11254

C — Audito Rūmų kontrolės kompetencija ..... I - 11258

1 — Originalo kalba: vokiečių.

1. Audito Rūmų kontrolės kompetencijos dalykas, taikymo sritis ir ribos ... I - 11258

a) Įgaliojimas tikrinti Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės aktus, kurie yra pakankamai tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis ir išlaidomis ... I - 11258

b) Sąjungos teisės taikymo sritis kaip kompetencijos apribojimas Audito Rūmų atliekamo valstybių narių teisės aktų audito atžvilgiu ... I - 11259

c) Pareiga laikytis subsidiarumo ir proporcingumo principų ... I - 11263

i) Subsidiarumo principas ... I - 11263

ii) Proporcingumo principas ... I - 11265

2. Audito Rūmų audito kriterijai ... I - 11266

3. Tarpinė išvada ... I - 11268

D — Audito Rūmų įgaliojimai tikrinti nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 ... I - 11268

1. Nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditas pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 yra pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos pajamomis ... I - 11269

2. Subsidiarumo ir proporcingumo principo laikymasis ... I - 11272

a) Subsidiarumo principo laikymasis ... I - 11273

b) Proporcingumo principo laikymasis ... I - 11274

E — Vokietijos Federacinės Respublikos įsipareigojimo bendradarbiauti su Audito Rūmais neįvykdymas ... I - 11278

VIII — Santrauka ... I - 11280

IX — Bylinėjimosi išlaidos ... I - 11281

X — Išvada ... I - 11281

I — Įvadas

1. Nagrinėjama byla pagrįsta Komisijos ieškiniu dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal SESV 258 straipsnį, kuriuo ji prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Vokietijos Federacinė Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal ES teisę, nes atsisakė leisti Europos Audito Rūmams (toliau — Audito Rūmai) Vokietijoje tikrinti tarptautinį nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimą pridėtinės vertės mokesčio srityje.

2. Proceso teisės požiūriu šios bylos išskirtinis bruožas yra tas, kad Komisija pradėjo pažeidimo nagrinėjimo procedūrą prieš valstybę narę, nes ši ignoravo Audito Rūmų kontrolės kompetenciją. Nors Audito Rūmai anksčiau buvo aiškiai pasisakę už tai, kad jiems būtų suteikta galimybė savarankiškai reikšti ieškinius teisme ir įgyvendinti savo įgaliojimus valstybių narių atžvilgiu [2], vis dėlto net po pastarosios teisių gynimo priemonių sistemos pagal Sąjungos teisę reformos Lisabonos sutartimi jiems nebuvo suteikta teisė reikšti tiesioginį ieškinį valstybėms narėms, kurios ignoravo jų kontrolės kompetenciją [3]. Audito Rūmai apie tokį pažeidimą turi pranešti Komisijai, kad ši, kaip ir šioje byloje, prieš atitinkamą valstybę narę pradėtų pažeidimo nagrinėjimo procedūrą pagal SESV 258 straipsnį, kurioje Audito Rūmai vėliau gali dalyvauti kaip į bylą įstojusi šalis.

3. Šia byla Teisingumo Teismui suteikiama proga paaiškinti Audito Rūmų įgaliojimų tikrinti valstybių narių veiklą apimtį ir dalyką remiantis konkrečiu audito planu. Tai pirmoji pažeidimo nagrinėjimo procedūra, pradėta dėl valstybės narės atsisakymo leisti jos

2 — Žr. tik 1995 m. Audito Rūmų pranešimą Europos Sąjungos sutarties veikimo svarstymų grupei (prancūzų kalba paskelbta *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, p. 689, 2.6 punktas).

3 — Šiuo atveju apskritai atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lisabonos sutartimi nebuvo siekiama reformuoti teisių gynimo priemonių sistemos pagal Sąjungos teisę, o buvo patvirtinti esminiai iki šiol egzistavusios teisių gynimo priemonių sistemos bruožai. Šiuo klausimu žr. A. Thiele „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn?“, *EuR*, 2010, p. 30–51. Būtų įmanoma Audito Rūmams suteikti galimybę savarankiškai reikšti ieškinius valstybėms narėms pernelyg nekeičiant naujos SESV struktūros. Pavyzdžiui, SESV 271 straipsnio naujoje e dalyje būtų buvę galima nustatyti, kad Audito Rūmai gali valstybei narei pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal SESV 258 straipsnį, nes pažeista jo teisė tikrinti ir gauti informaciją pagal SESV 287 straipsnį. Žr. C. Friedrich, J. Inghelram „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof“, DÖV, 1999, p. 669, 676.

teritorijoje atlikti Audito Rūmų numatytą auditą Sąjungos pajamų srityje ir padėti Audito Rūmams.

4. Šios pažeidimo nagrinėjimo procedūros institucinę reikšmę patvirtina Europos Parlamento sprendimas pirmą kartą įstoti į bylą Komisijos pusėje pažeidimo nagrinėjimo procedūroje prieš valstybę narę.

II — Sąjungos teisė [4]

A — *Pirminė teisė*

Pirminėje teisėje Audito Rūmų įgaliojimai yra suformuluoti EB 248 straipsnyje.

4 — Kaip ir ESS bei SESV, „Sąjungos teisės“ sąvoka šioje byloje vartojama kaip bendra sąvoka, apimanti Bendrijos teisę ir Sąjungos teisę. Toliau minint atskiras pirminės teisės nuostatas, nurodomos *ratione temporis* galiojančios normos.

B — *Antrinė teisė*

1. Sprendimas 2000/597

5. 2000 m. rugsėjo 29 d. Tarybos sprendimo 2000/597/EB dėl Europos Bendrijų nuosavų išteklių sistemos [5] 2 straipsnyje nustatoma:

„1. Toliau nurodytos pajamos sudaro nuosavus išteklius, įskaitomus į Europos Sąjungos biudžetą:

a) rinkliavos, priemokos, papildomos arba kompensacinės išmokos, papildomos sumos arba koeficientai ir kiti mokesčiai, kuriuos Bendrijų institucijos yra nustačiusios ar nustatys prekybai su valstybėmis ne narėmis pagal bendrąją žemės ūkio politiką, taip pat įnašai ir kiti mokesčiai, numatyti bendruose cukraus rinkų organizavimo principuose;

b) Bendrojo muitų tarifo muitai ir kiti muitai, kuriuos Bendrijų institucijos yra nustačiusios arba nustatys prekybai su

5 — OL L 253, p. 42.

valstybėmis ne narėmis, ir muitai už prekes, kurioms taikoma Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutartis;

c) visų valstybių narių suderintos PVM apmokestinimo bazės, nustatytos pagal Bendrijos taisykles, taikant galiojantį vienodą tarifą. Apmokestinimo bazė, į kurią reikia atsižvelgti minėtu tikslu, turi sudaryti ne daugiau kaip 50 % kiekvienos valstybės narės BNP, kaip nurodoma šio straipsnio 7 dalyje;

d) visų valstybių narių BNP taikant tarifą, kuris turi būti nustatytas pagal biudžeto sudarymo tvarką, atsižvelgiant į visų kitų biudžeto pajamų sumą.

<…>

4. Šio straipsnio 1 dalies c punkte nurodytas vienodas tarifas turi būti lygus skirtumui tarp:

a) maksimalaus PVM išteklių pareikalavimo tarifo, kuris:

2002 ir 2003 m. sudaro 0,75 %,

nuo 2004 m. – 0,50 %

ir kadangi

b) tarifo („išaldyto tarifo“), kuris lygus 4 straipsnyje nurodytos kompensacijos sumos ir visų valstybių narių PVM apmokestinimo bazių (nustatytų pagal šio straipsnio 1 dalies c punktą) sumos santykiui, atsižvelgiant į tai, kad Jungtinė Karalystė nedalyvauja finansuojant jai palankią biudžeto disbalanso korekciją, o Austrijos, Vokietijos, Nyderlandų ir Švedijos finansuojama minėtos Jungtinės Karalystės korekcijos dalis yra sumažinama iki vienos ketvirtosios jos įprastinio dydžio.

5. Tarifas, nustatytas šio straipsnio 1 dalies d punkte, turi būti taikomas kiekvienos valstybės narės BNP.

<…>

7. Šio sprendimo taikymo tikslais bendrasis nacionalinis produktas turėtų reikšti bendrąsias nacionalines pajamas tų metų rinkos kainomis, kaip nustatė Komisija, taikant ESS 95 pagal Reglamento (EB) Nr. 2223/96 reikalavimus.

Jeigu dėl ESS 95 pakeitimų bendrosios nacionalinės pajamos labai pasikeistų, kaip numatė Komisija, Taryba, veikdama vieningai pagal Komisijos pasiūlymą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, nusprendžia, ar minėtuosius pakeitimus reikia taikyti įgyvendinant šį sprendimą.“

6. Sprendimo 2000/597 8 straipsnyje nustatoma:

„1. „Bendrijos nuosavus išteklius, nurodytus 2 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose, surenka valstybės narės pagal nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatas, kurios prireikus pritaikomos pagal Bendrijos taisyklių reikalavimus.

<…>

Valstybės narės perduoda Komisijai 2 straipsnio 1 dalies a–c punktuose nurodytus išteklius.

2. Taryba, nepažeisdama EB sutarties 248 straipsnyje ir Euratomo sutarties 160C straipsnyje numatytų sąskaitų audito ir jų teisėtumo bei reguliarumo patikrinimų, kurių metu daugiausia tikrinama nacionalinių sistemų ir procedūrų, kurių metu nustatomos nuosavų išteklių bazės, sukaupiamos iš PVM ir BNP, patikimumas ir efektyvumas, ir nepažeisdama tikrinimo pasirengimų, atliekamų pagal EB sutarties 279 straipsnio c punktą ir Euratomo sutarties 183 straipsnio c punktą, veikdama vieningai pagal Komisijos pasiūlymą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, priima nuostatas, būtinas šio sprendimo taikymui ir pajamų surinkimo tikrinimo galimybių sudarymui bei 2 bei 5 straipsniuose nurodytų pajamų Komisijai perdavimui ir mokėjimui.“

2. Reglamentas Nr. 1605/2002

7. 2002 m. birželio 25 d. Tarybos reglamento (EB, Euratomas) Nr. 1605/2002 dėl Europos Bendrijų bendrajam biudžetui taikomo finansinio reglamento [6] 140 straipsnyje nustatoma:

„1) Audito Rūmai, tirdami, ar visos įplaukos yra gautos ir visos išlaidos padarytos teisėtai ir tinkamai, atsižvelgia į Sutarčių nuostatas, biudžetą, šį reglamentą, biudžeto vykdymo taisykles ir kitus teisės aktus, priimtus pagal Sutartis.

2) Atlikdami savo pareigas, Audito Rūmai turi teisę susipažinti, kaip numatyta 142 straipsnyje, su visais dokumentais ir informacija, susijusia su skyrių ir įstaigų finansų valdymu, atliekant Bendrijų finansuojamas ar bendrai finansuojamas operacijas. Jie turi teisę užduoti klausimus bet kuriam pareigūnui, atsakingam už įplaukų ar išlaidų operacijas, ir taikyti visas minėtiems skyriams ir įstaigoms tinkamas audito procedūras. Auditas valstybėse narėse atliekamas kartu su nacionalinėmis audito institucijomis arba, kai jos

6 — OL L 248, p. 1.

neturi būtinų įgaliojimų, su atsakingais nacionaliniais departamentais. Audito Rūmai ir valstybių narių nacionalinės audito įstaigos bendradarbiauja pasitikėjimo dvasia ir toliau likdamos nepriklausomos.

<…>“

8. Reglamento Nr. 1605/2002 142 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Komisija, kitos institucijos ir įstaigos, administruojančios įplaukas ir išlaidas Bendrijų vardu, bei galutiniai išmokų iš biudžeto gavėjai suteikia Audito Rūmams visas priemones ir visą informaciją, kuri, Audito Rūmų nuomone, jiems reikalinga savo užduočiai atlikti. Audito Rūmams jie pateikia visus dokumentus, susijusius su sutarčių, finansuojamų iš Bendrijos biudžeto, sudarymą ir vykdymą, visas grynųjų pinigų ir medžiagų sąskaitas, visus apskaitos įrašus ir pirminius dokumentus bei su jais susijusius administracinius dokumentus, visus su įplaukomis ir išlaidomis susijusius dokumentus, visus inventorinius sąrašus, visas organizacines departamentų diagramas, kuriuos Audito Rūmai laiko reikalingais, atliekant biudžetinių ir finansinių rezultatų ataskaitų auditą, remiantis įrašais ir tuo pačiu tikslu visais vietoje esančiais dokumentais bei duomenimis, parengtais arba saugomais magnetinėse laikmenose.

Kiti atitinkamų nacionalinių administracijų paslaugų ir vidaus audito padaliniai Audito Rūmams suteikia visas galimybes, kurias mano esant reikalingomis jų užduočiai atlikti.

Pirmoji šios straipsnio dalies pastraipa taip pat taikoma fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie gauna išmokas iš Bendrijos biudžeto.“

3. Reglamentas Nr. 1798/2003

9. 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 [7], 1 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybių narių administracinės institucijos, atsakingos už PVM įstatymų taikymą tiekiant

7 — OL L 264, p. 1.

prekes ir teikiant paslaugas, Bendrijos viduje įsigyjant prekių ir importuojant prekes, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas šių įstatymų vykdymas.

Tuo tikslu jis nustato taisykles ir tvarką, kad valstybių narių kompetentingos institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri padėtų joms teisingai apskaičiuoti PVM.“

Šis reglamentas taip pat nustato taisykles ir tvarką, kad būtų galima elektroniniu būdu keistis tam tikra informacija, pirmiausia informacija apie Bendrijos vidaus sandorių PVM.

<…>“

10. Pagal Reglamento Nr. 1798/2003 3 straipsnio 2 dalį kiekviena valstybė narė paskiria vieną centrinę ryšių įstaigą, kuriai pavedama pagrindinė atsakomybė už ryšius su kitomis valstybėmis narėmis administracinio bendradarbiavimo srityje, ir praneša apie ją Komisijai bei kitoms valstybėms narėms.

11. Reglamento Nr. 1798/2003 5 straipsnyje nustatoma:

„1) Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, perduoda 1 straipsnyje nurodytą informaciją, įskaitant visą informaciją, susijusią su konkrečiu atveju ar atvejais.

2) Norėdama teikti 1 dalyje nurodytą informaciją, institucija, į kurią kreipiamasi, atlieka visus administracinius tyrimus, reikalingus tokiai informacijai gauti.

3) 1 dalyje nurodytame prašyme gali būti pateiktas motyvuotas prašymas atlikti konkretų administracinį tyrimą. Jei valstybė narė nusprendžia, kad joks administracinis tyrimas nėra būtinas, ji nedelsdama praneša besikreipiančiajai institucijai apie tokio sprendimo motyvus.

4) Siekdama gauti prašomą informaciją arba atlikti prašomą administracinį tyrimą, institucija, į kurią kreipiamasi, ar administracinė institucija, kuriai buvo perduotas prašymas, elgiasi taip, lyg veiktų savo naudai arba savo valstybės narės kitos valdžios institucijos prašymu.“

12. Reglamento Nr. 1798/2003 35 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Valstybės narės ir Komisija nagrinėja ir vertina, kaip veikia šiame reglamente numatytos administracinio bendradarbiavimo

priemonės. Komisija kaupia valstybių narių patirtį, kad pagerintų šių priemonių veikimą.“

13. Reglamento Nr. 1798/2003 43 straipsnio 1 dalyje nustatoma:

„Taikydama šį reglamentą, valstybė narė imasi visų reikalingų priemonių, kad:

a) užtikrintų veiksmingą vidinį 3 straipsnyje nurodytų kompetentingų institucijų koordinavimą;

b) nustatytų tiesioginį tokiam koordinavimui įgaliotų institucijų bendradarbiavimą;

c) užtikrintų sklandų šiame reglamente numatytos informacijos mainų sistemos veikimą.“

III — Faktinės aplinkybės

14. 2006 m. liepos 26. d. raštu Audito Rūmai pranešė Vokietijos federaliniams audito rūmams, kad 2006 m. spalio 10–13 d. planuoja audito vizitą. Numatyta tikrinti administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje, kuris reglamentuojamas Reglamentu Nr. 1798/2003 ir atitinkamomis įgyvendinimo nuostatomis. Pagrindinis audito tikslas buvo nustatyti, ar valstybės narės sukūrė administracines ir organizacines struktūras administracinėms institucijoms bendradarbiauti ir kaip praktiškai vyksta bendradarbiavimas teikiant pagalbos prašymus pagal Reglamento (Nr. 1798/2003 5 straipsnį. Iš esmės turėjo būti tikrinami reglamento 2 straipsnio 2 dalyje numatytų centrinių ryšių įstaigų padaliniai. Tačiau į auditą galėjo būti įtraukti ir kiti administracinių institucijų bendradarbiaujant dalyvaujantys subjektai.

15. Remdamiesi minėtu pirmuoju raštu Audito Rūmai Vokietijos federaliniams audito rūmams 2006 m. rugsėjo 7 d. raštu pateikė papildomą informaciją apie auditą. Rašte pirmiausia pranešama apie 2006 m. spalio 10–13 d. planuojamą audito vizitą į Vokietijos centrinę ryšių įstaigą. Prie šio rašto buvo pridėta vizito programa, kurią buvo paprašyta persiųsti centrinei ryšių įstaigai.

16. Šioje vizito programoje centrinės ryšių įstaigos buvo prašoma pateikti informacijos apie 2004–2005 m. gautus ir išsiųstus prašymus pateikti informacijos pagal Reglamento Nr. 1798/2003 5 straipsnį. Be to, vizito programoje buvo nurodytos įvairios temos, kurios turėjo būti nagrinėjamos per audito

vizitą. Pirmiausia paminėtinos šios temos: 1) centrinių ryšių įstaigų struktūra, aprūpinimas ir darbo metodai; 2) pasikeitimas informacija be išankstinio prašymo, kaip apibrėžta Reglamento Nr. 1798/2003 IV skyriuje; 3) informacijos apie sandorius Bendrijos viduje saugojimas ir mainai (PVM informacijos mainų sistemos (anglų k. VIES) duomenų bazė); 4) administraciniam bendradarbiavimui trukdančios teisinės problemos; 5) papildomos priemonės administraciniam bendradarbiavimui gerinti ir piktnaudžiavimui išvengti; bei 6) atsitiktinai pasirinktų gautų ir išsiųstų prašymų pateikti informaciją tikrinimas.

17. 2006 m. rugsėjo 18 d. raštu Vokietijos federaliniai audito rūmai patvirtino, kad nori dalyvauti Audito Rūmų atliekamame audite. Šiuo klausimu 2006 m. spalio 9 d. Vokietijos federaliniuose audito rūmuose numatomos išankstinės diskusijos.

18. Kadangi tikrinama centrinė ryšių įstaiga neatrodė pasirengusi bendradarbiauti su Audito Rūmais, pastarieji 2006 m. spalio 5 d. raštu dar kartą kreipėsi į Vokietijos federalinius audito rūmus. Rašte Audito Rūmai nurodė, kad centrinė ryšių įstaiga nei patvirtino audito vizitą, nei pateikė anksčiau prašytus ir tinkamai pasirengti auditui reikalingus dokumentus. Todėl Audito Rūmai pranešė, kad ketina atidėti audito vizitą 2006 m. lapkričio 14–17 d. Kartu jie paprašė Vokietijos federalinių audito rūmų kreiptis į centrinę ryšių įstaigą ir padėti tinkamai atlikti šį auditą.

19. 2006 m. lapkričio 9 d. raštu Audito Rūmai pasiskundė Vokietijos federaliniam finansų ministrui, kad tikrinama centrinė ryšių įstaiga nei patvirtino audito laiką 2006 m. lapkričio 14–17 d., nei pateikė reikalaujamą informaciją. Audito Rūmai pranešė, kad dar kartą atideda audito vizito laiką, šįkart 2006 m. gruodžio 4–7 d. Kartu jie dar kartą paaiškino audito tikslą ir pareiškė, kad, be kita ko, numatomas atsitiktinai pasirinktų centrinės ryšių įstaigos 2005 m. išsiųstų ir kitų valstybių narių atsiųstų prašymų pateikti informacijos auditas. Faktiniai materialiniai sandoriai, įskaitant apmokestinimo bazės nustatymą, nebus tikrinami, jei apie juos galima spręsti iš tikrinamų dokumentų. Bus tikrinamas administracinių institucijų bendradarbiavimo veiksmingumas ir efektyvumas. Atsakydama 2006 m. gruodžio 4 d. raštu Vokietijos federalinė finansų ministerija pranešė, kad Audito Rūmai negali atlikti audito, nes jam nėra teisinio pagrindo.

20. 2006 m. gruodžio 13 d. raštu Audito Rūmai vėl kreipėsi į Vokietijos federalinius audito rūmus ir paprašė atsakyti į kelis klausimus dėl konkrečių prašymų pateikti informacijos,

kuriais buvo pasikeista pagal Reglamento Nr. 1798/2003 5 straipsnį tarp Vokietijos centrinės ryšių įstaigos ir kitų valstybių narių centrinių ryšių įstaigų. Vokietijos federaliniai audito rūmai 2007 m. kovo 6 d. atmetė šį prašymą nurodydami, kad Vokietijos federalinė finansų ministerija jau nepritarė Audito Rūmų planuojamam auditui šiuo klausimu. Todėl, išlaikydami neutralumą, Vokietijos federaliniai audito rūmai negali perduoti atitinkamos informacijos.

21. 2007 m. gegužės 4 d. raštu Audito Rūmai vėl kreipėsi į Vokietijos federalinę finansų ministeriją ir pranešė apie išvadas, kurios buvo padarytos atliekant auditą kitose valstybėse narėse. Atsakydama 2007 m. birželio 29 d. raštu Vokietijos federalinė finansų ministerija pareiškė savo pastabas dėl šių išvadų. Tačiau šiame rašte nebuvo informacijos, kuri leistų daryti prielaidą, kad ministerija pakeitė savo neigiamą nuomonę dėl tikrinimo, kuris būtų atliekamas per audito vizitą į Vokietijos Federacinę Respubliką.

22. Audito Rūmai savo tikrinimo rezultatus paskelbė Specialiame pranešime Nr. 8/2007 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje [8] (toliau — Specialus parnešimas Nr. 8/2007). Su Vokietija susijusios pastabos šiame pranešime pagrįstos audito vizitų į kitas valstybes nares nustatytais faktais, per audito vizitus Komisijoje gauta informacija ir viešomis ataskaitomis [9].

IV — Ikiteisminė procedūra

23. 2008 m. rugsėjo 23 d. oficialiu pranešimu Komisija informavo Vokietijos Federacinę Respubliką, kad pakartotinai atsisakydama bendradarbiauti su Audito Rūmais ji neįvykdė įsipareigojimų, nustatytų EB 248 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse, Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalyje ir 142 straipsnio 1 dalyje, taip pat EB 10 straipsnyje. Įsipareigojimai neįvykdyti, nes Audito Rūmams buvo trukdoma atlikti savo užduotį — kontroliuoti Sąjungos pajamas. Be to, aptariamas Audito Rūmų auditas buvo skirtas Sąjungos išlaidoms, susijusioms su Reglamento Nr. 1798/2003 įgyvendinimu, tikrinti, pirmiausia vertinant VIES duomenų bazės veiksmingumą ir efektyvumą.

24. 2008 m. gruodžio 23 d. atsakyme Vokietijos Federacinė Respublika atmetė jai pareikštus kaltinimus. Svarbiausia, jos nuomone,

8 — OL C 20, 2008, p. 1.

9 — Specialaus pranešimo Nr. 8/2007 14 punktas.

Audito Rūmų planuojamam auditui netaikomas EB 248 straipsnis, nes šis auditas nėra skirtas nei Sąjungos pajamoms, nei išlaidoms tikrinti. Be to, Vokietijos vyriausybė nurodė subsidiarumo principą.

V — Procesas Teisingumo Teisme ir šalių prašymai

27. Kadangi Vokietijos Federacinė Respublika, Komisijos nuomone, neatsižvelgė į pagrįstą nuomonę, 2009 m. gruodžio 17 d. Komisija pareiškė ieškinį pagal SESV 258 straipsnį.

25. 2009 m. kovo 23 d. raštu Komisija Vokietijos Federacinei Respublikai išsiuntė pagrįstą nuomonę pagal EB 226 straipsnį. Ji laikėsi savo pozicijos, kad Audito Rūmai yra įgalioti tikrinti valstybių narių administracinį bendradarbiavimą PVM srityje. Be to, Audito Rūmai yra įgalioti vertinti Sąjungos išlaidas, susijusias su VIES duomenų baze, nes ši PVM informacijos mainų sistema finansuojama iš Sąjungos biudžeto.

28. Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad:

— atsisakiusi leisti Audito rūmams atlikti patikrinimą Vokietijoje dėl valstybių narių administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, kaip numatyta Reglamente Nr. 1798/2003 ir jam įgyvendinti priimtose nuostatose, Vokietijos Federacinė Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 248 straipsnio 1, 2 ir 3 dalis, Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalį ir 142 straipsnio 1 dalį, taip pat EB 10 straipsnį.

26. Atsakydama į pagrįstą nuomonę Vokietijos Federacinė Respublika 2009 m. gegužės 22 d. raštu pakartojo savo argumentą, kad nagrinėjamam auditui netaikomas EB 248 straipsnis, jei auditas skirtas įplaukoms iš PVM kontroliuoti. Jei auditas būtų buvęs planuojamas kaip Sąjungos išlaidų, susijusių su VIES duomenų baze, tikrinimas, Vokietijos Federacinė Respublika būtų aiškiai pripažinusi Audito Rūmų įgaliojimus tikrinti atitinkamas Sąjungos išlaidas. Tačiau šios išlaidos nebuvo nurodytos pradiniame prašyme leisti atlikti auditą.

— Vokietijos Federacinė Respublika padengtų bylinėjimosi išlaidas.

29. Vokietijos Federacinė Respublika prašo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

30. 2010 m. gegužės 7 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Audito Rūmams ir Europos Parlamentui buvo leista įstoti į bylą palaikyti Komisijos reikalavimus. Audito Rūmai ir Europos Parlamentas prašo tenkinti Komisijos ieškinį.

31. 2011 m. kovo 15 d. vykusiame Teismo posėdyje Komisijos, Vokietijos Federacinės Respublikos, Audito Rūmų ir Europos Parlamento atstovai pateikė pastabas.

VI — Pagrindiniai šalių argumentai

32. Komisijos, Europos Parlamento ir Audito Rūmų nuomone, atsisakiusi leisti Audito Rūmams atlikti administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditą Vokietijos Federacinė Respublika pažeidė EB 248 straipsnio 1, 2 ir 3 dalis, Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalį ir 142 straipsnio 1 dalį, taip pat EB 10 straipsnį. Tačiau Vokietijos vyriausybė laiko savo neigiamą poziciją atitinkančia Sąjungos teisę.

33. *Komisija*, *Europos Parlamentas* ir *Audito Rūmai* yra už platų Audito Rūmų kontrolės kompetencijos ir atitinkamų valstybių narių bendradarbiavimo įsipareigojimų išaiškinimą. Jie pabrėžia pirminėje teisėje įtvirtintą Audito Rūmų užduotį įvertinti, kaip yra surenkamos ir išleidžiamos Sąjungos lėšos, ir tikrinti, ar finansinės operacijos buvo tinkamai užregistruotos ir patvirtintos, ar jos teisėtai ir tvarkingai vykdytos ir administruotos. Kaip nepriklausomas išorinis auditorius jie prisideda prie Sąjungos finansų srities tobulinimo, šitaip apsaugodami Sąjungos piliečių finansinius interesus. Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir siekiant užtikrinti atitinkamų nuostatų *effet utile*, Audito Rūmų kontrolės kompetencija turėtų būti aiškinama plačiai. Be to, iš Sąjungos teisės reikalavimų matyti, kad atliekant auditą valstybėse narėse, jos privalo visapusiškai padėti Audito Rūmams vykdyti veiklą.

34. Todėl reikalaujama, kad valstybės narės leistų atlikti visus Audito Rūmų tikrinimus, skirtus įvertinti, kaip yra surenkamos ir išleidžiamos Sąjungos lėšos, ir teikti Audito Rūmams visokeriopą pagalbą. Tačiau būtent tai Vokietijos institucijos atsisakė daryti Audito rūmų atžvilgiu. Nors pačiu Reglamentu Nr. 1798/2003 nereglamentuojamas Sąjungos pajamų surinkimas, tačiau jis aiškiai ir tiesiogiai susijęs su Sąjungos pajamomis. Jis skirtas kovoti su vengimu mokėti pridėtinės vertės mokestį, todėl prisideda prie to, kad valstybės narės gautų tinkamas įplaukas iš PVM ir kad

Sąjunga geriausiomis įmanomomis sąlygomis galėtų naudotis jai priklausančiais nuosavais ištekliais, kaupiamais iš PVM. Valstybių narių įplaukos iš PVM sudaro pagrindą, pagal kurį apskaičiuojami Sąjungos nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM. Todėl tikrinimas, ar valstybės narės sukūrė veiksmingą bendradarbiavimo ir administracinės pagalbos PVM srityje sistemą, priskirtinas nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, auditui. Be to, negalima pamiršti, kad kitos valstybės narės turėtų kompensuoti galimą nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, deficitą didesniais įnašais BNP nuosavų išteklių srityje.

35. *Audito Rūmai* ir *Europos Parlamentas* šiomis aplinkybėmis taip pat pabrėžia skirtumą tarp Audito Rūmų atliekamo audito ir galimų Komisijos tikrinimų. Audito Rūmų tikrinimo tikslas yra ne vertinti, kaip valstybės narės taiko Reglamentą Nr. 1798/2003, ir, jeigu jos nesilaiko įsipareigojimų, reikalauti taikyti joms sankcijas, o tikrinti, ar administracinių institucijų bendradarbiavimo sistema gerai veikia praktiškai, ir, jei reikia, siūlyti geresnius sprendimus. *Audito Rūmai* pabrėžia, kad siauras Audito Rūmų kompetencijos aiškinimas, kuriam pritaria Vokietijos vyriausybė, reikštų, kad Audito Rūmai nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, srityje galėtų atlikti tik labai ribotą sąskaitų auditą, o tai jiems trukdytų atlikti veiklos auditą (anglų k. *performance audits*). Tačiau šis auditas būtinas, kad Audito Rūmai įvykdytų įsipareigojimus pagal EB 248 straipsnį.

36. Be to, *Komisija* mano, kad jos nuomonę patvirtina Reglamento Nr. 1798/2003 43 straipsnio 1 dalis, Sprendimo Nr. 2000/597 8 straipsnio 2 dalis ir Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 1 dalis. Iš šių nuostatų matyti, kad pačios valstybės narės taip plačiai išaiškino Audito Rūmų kompetenciją pagal EB 248 straipsnį, kad ji apima valstybių narių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditą pagal Reglamento Nr. 1798/2003 taisykles.

37. *Vokietijos vyriausybė* savo ruožtu yra už siauresnį Audito Rūmų kompetencijos aiškinimą. Pagal šį aiškinimą Audito Rūmų kompetencija aiškiai apribojama procesų, kurie tiesiogiai susiję su Sąjungos įplaukomis ir išlaidomis, kontrole.

38. Vokietijos vyriausybės nuomone, Reglamentas Nr. 1798/2003 nėra susijęs su Sąjungos pajamomis. Valstybių narių įplaukos iš PVM, kurios apsaugomos Reglamentu Nr. 1798/2003, yra ne Sąjungos pajamos, o tik fiksuota suma, skirta Sąjungos nuosaviems ištekliams, kaupiamiems iš PVM, apskaičiuoti. Šiam apskaičiavimui taikomose nuostatose nėra pateikiamas joks tikslinimo metodas, kuriuo būtų galima pridėti įplaukas iš PVM, kurias valstybė narė galėtų papildomai gauti, pvz., sklandžiau veikiant tarpvalstybinei administracinei pagalbai.

39. Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė taip pat pateikia palyginimą su BNP nuosavais ištekliais. Ji pirmiausia pabrėžia, kad BNP nuosavų išteklių apskaičiavimas pagrįstas tik konkrečių valstybių narių BNP. Jei Audito Rūmai turėtų tikrinti, kaip susidaro nuosavų išteklių bazė, tikrindami BNP nuosavus išteklius jie būtų įgalioti tikrinti visą konkrečios valstybės narės ekonominę politiką, nes ši daro poveikį kiekvienos valstybės narės BNP.

40. Šie argumentai leidžia Vokietijos vyriausybei daryti išvadą, kad Audito Rūmų kontrolės kompetencija gali apimti tik faktiškai gautų grynųjų įplaukų iš PVM nustatymą ir apskaičiavimą bei apskaičiavimus, kuriuos valstybės narės atlieka remdamosi šiomis įplaukomis, siekdamos nustatyti nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazę. Tačiau konkrečioms rinkimo, nustatymo ir administravimo procedūroms, t. y. faktinėms apmokestinimo procedūroms valstybėse narėse, Audito Rūmų kontrolė netaikoma, nes į šias procedūras apskritai neatsižvelgiama nustatant ir apskaičiuojant nuosavus išteklius, kaupiamus iš PVM. Šiuo atveju Audito Rūmų kompetencija tikrinti Reglamento Nr. 1798/2003 įgyvendinimą valstybėse narėse negali būti kildinama iš Sprendimo Nr. 2000/597 8 straipsnio 2 dalies nuostatų.

41. Šalys taip pat nesutaria, ar Audito Rūmų atliekamas valstybių narių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje tikrinimas pažeidžia subsidiarumo principą.

42. *Vokietijos vyriausybė* teigiamai atsakė į šį klausimą. PVM surinkimo kontrolę turi atlikti tik nacionalinės audito tarnybos. Jei Komisija mano, kad tik Audito Rūmai gali tikrinti šio PVM surinkimo tarptautinius aspektus, ji neįvertina fakto, kad pagal Reglamento

Nr. 1798/2003 35 straipsnį jau numatyta, kad valstybės narės ir Komisija nagrinėja bei vertina reglamentą. Kitaip tariant, Sąjungos teisės aktų leidėjas jau ėmėsi priemonių atsižvelgdamas į ribotą nacionalinių audito tarnybų kompetencijos sritį. Todėl Audito Rūmų kontrolė yra nereikalinga.

43. Šiuo atveju Vokietijos vyriausybė taip pat pabrėžia, kad mokesčių administratoriaus organizacinė struktūra, mokestiniai patikrinimai ir mokesčių išieškojimas priskiriami valstybės narės kompetencijai. Šis administracinis kompetencijos pasidalijimas tarp Sąjungos ir valstybių narių negali būti atsiejamas nuo klausimo, kuri audito institucija gali tikrinti atitinkamą administravimą. Todėl Audito Rūmų kontrolės kompetencijos apribojimas turi atitikti administracinės kompetencijos apribojimą. Vadinasi, be aiškaus teisinio pagrindo Sutartyse neleistina atlikti valstybės narės kompetencijai priskiriamo administravimo audito.

44. *Komisijos*, *Europos Parlamento* ir *Audito Rūmų* nuomone, subsidiarumo argumentas neįtikina. Administracinio bendradarbiavimo pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 tarptautinis aspektas liudija, kad taikytina Audito Rūmų kontrolės kompetencija. Be to, *Komisija* pabrėžia Audito Rūmų tikrinimo nepriklausomą pobūdį. Vadinasi, Komisijos ar nacionalinių audito tarnybų turima kontrolės kompetencija automatiškai nereiškia, kad panaikinama Audito Rūmų kontrolės kompetencija.

45. Be to, savo dublike *Komisija* teigia, kad Reglamento Nr. 1798/2003 įgyvendinimas yra susijęs su Sąjungos išlaidomis, nes jame numatytų informacinių sistemų kūrimas ir naudojimas yra (iš dalies) finansuojamas iš Sąjungos biudžeto. Todėl Reglamento Nr. 1798/2003 įgyvendinimo ir taikymo kontrolė taip pat priskirtina Sąjungos išlaidų teisėtumo ir tvarkingumo auditui.

46. *Vokietijos vyriausybė* laiko šį argumentą nepriimtinu net dėl dviejų priežasčių. Pirma, šis argumentas nėra nurodytas ieškinyje, todėl jis pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 42 straipsnio 2 dalies 1 punktą yra atmestinas kaip pavėluotai pateiktas ir nepriimtinas. Antra, šių išlaidų auditas nebuvo nurodytas Audito Rūmų prašyme atlikti auditą.

VII — Teisinis vertinimas

A — *Pirminės pastabos*

47. Vertinimas, ar Vokietijos Federacinės Respublikos atsisakymas leisti Audito Rūmams atlikti valstybių narių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditą atitinka Sąjungos teisės nuostatas, priklauso nuo atsakymo į klausimą, ar Audito Rūmai turi įgaliojimus šiam auditui atlikti, ar ne. Jei Audito Rūmai neturėtų įgaliojimų atlikti tokio audito, Vokietijos Federacinė Respublika galėtų atsisakyti bendradarbiauti su jais nenurodydama priežasčių. Tačiau jei Audito Rūmai, kaip tvirtina Europos Komisija, Europos Parlamentas ir Audito Rūmai, turėtų įgaliojimus atlikti šį auditą, Vokietijos Federacinės Respublikos atsisakymą būtų galima vertinti kaip Sąjungos teise nustatyto įsipareigojimo bendradarbiauti nesilaikymą.

48. Pagal EB 7 straipsnio 1 dalį Audito Rūmai yra Sąjungos institucija ir veikia neperžengdama šios Sutarties jai suteiktų įgaliojimų. Šie įgaliojimai pirminėje teisėje suformuluoti EB 248 straipsnyje, kurio 1 dalyje nustatoma, kad Audito Rūmai tikrina visų Sąjungos pajamų ir išlaidų sąskaitas, jie taip pat tikrina visų Sąjungos įsteigtų įstaigų visų pajamų ir išlaidų sąskaitas, jei tokio tikrinimo nedraudžia atitinkamas steigimo dokumentas.

49. Todėl Audito Rūmų kontrolės kompetencija yra iš esmės susijusi su Sąjungos pajamomis ir išlaidomis [10]. Šiomis aplinkybėmis nagrinėjamoje byloje pirmiausia kyla klausimas, ar valstybių narių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje tikrinimas yra susijęs su Sąjungos pajamomis ir išlaidomis, ar ne. Pirmiausia atsižvelgiant į aplinkybę, kad ligšiolinėje Teisingumo Teismo praktikoje pateikiama tik nedaug informacijos apie Audito Rūmams priskiriamos kontrolės kompetencijos apimtį, man atrodo, kad atsakant į šį klausimą būtina pirmiausia apibrėžti pagrindinę Sąjungos pajamų sistemos struktūrą remiantis — *ratione temporis* taikomu — Sprendimu 2000/597. Remdamasi šiuo pagrindu vėliau išnagrinėsiu klausimą, ar ir kokiomis sąlygomis Vokietijos Federacinės

10 — Šiuo klausimu žr. M. Ekelmans „Cour des comptes“, *Rép. communautaire Dalloz* (2008 m. rugpjūčio mėn. redakcija), 47 punktą.

Respublikos neleistas atlikti auditas vertintinas kaip Sąjungos pajamų ir išlaidų tikrinimas, kurį Vokietijos Federacinė Respublika turėjo padėti atlikti.

B — *Nuosavų išteklių sistema pagal Sprendimą 2000/597*

50. Pagal EB 269 straipsnio 1 dalį, neatmetant kitų įplaukų, Sąjungos biudžetas finansuojamas nuosavomis lėšomis. Pagal šio straipsnio 2 dalį Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu, vieningai nustato Sąjungos nuosavų lėšų sistemos nuostatas.

51. Šiai bylai reikšmingu laikotarpiu nuosavų išteklių sistema buvo nustatyta Sprendimu 2000/597. Šio sprendimo 2 dalies 1 dalyje daromas skirtumas tarp pajamų iš išmokų ir mokesčių žemės ūkio srityje (a punktas), pajamų iš importo mokesčių (b punktas), nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM (c punktas) ir BNP nuosavų išteklių [11] (d punktas).

52. Sąjungai skirtas išmokas ir mokesčius žemės ūkio srityje (dar vadinamus „tradiciniais nuosavais ištekliais“) pagal Sprendimo 2000/597 8 straipsnio 1 dalį renka valstybės narės, remdamosi nacionaliniais įstatymais ir kitais teisės aktais. Pagal šio sprendimo 2 straipsnio 3 dalį valstybės narės surinkimo išlaidoms padengti gali pasilikti 25 % surinktų sumų.

53. Pagal Sprendimo 2000/597 2 straipsnio 1 dalies c punktą Sąjungos nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM, nustatomi sudėtingais apskaičiavimais. Pirmiausia kiekvienai valstybei narei, remiantis faktinėmis įplaukomis iš PVM, apskaičiuojama suderinta nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazė. Išsamios šios apmokestinimo bazės apskaičiavimo taisyklės pateikiamos 1989 m. gegužės 29 d. Tarybos reglamente (EEB,

11 — Nors Sprendimo 2000/597 2 straipsnio 1 dalies d punkte kalbama ne apie valstybių narių bendrąsias nacionalines pajamas (BNP), bet apie bendrąjį nacionalinį produktą (BNP), šio sprendimo 2 straipsnio 7 dalyje paaiškinama, kad siekiant taikyti sprendimą bendrasis nacionalinis produktas — BNP — turėtų reikšti bendrąsias nacionalines pajamas tų metų rinkos kainomis, kaip nustatė Komisija, taikant ESS 95 pagal Reglamento (EB) Nr. 2223/96/EB reikalavimus. 4 konstatuojamojoje dalyje šis formuluotės pakeitimas aiškinamas tuo, kad įvertinant nuosavus išteklius derėtų taikyti naujausius statistinius metodus.

Euratomas) Nr. 1553/89 dėl galutinių vienodų nuosavų išteklių, kaupiamų iš pridėtinės vertės mokesčio, surinkimo priemonių [12]. Paskui šitaip nustatyta atitinkamos valstybės narės apmokestinimo bazė apribojama iki ne daugiau kaip 50 % tos valstybės pagal Sprendimo 2000/597 2 straipsnio 7 dalyje apibrėžtų BNP (PVM apmokestinimo bazės aukščiausios ribos nustatymas) [13]. Tokiai nustatytai nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazei taikomas visoms valstybėms narėms suderintas tarifas [14]. Šiais apskaičiavimais nustatomi kiekvienos valstybės narės Sąjungai mokėtini nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM, kuriuos valstybės narės perduoda Komisijai pagal Sprendimo 2000/597 8 straipsnio 1 dalies trečią pastraipą.

54. BNP nuosavi ištekliai, remiantis Sprendimo 2000/597 2 straipsnio 1 dalies d punktu, susidaro visų valstybių narių bendrųjų nacionalinių pajamų sumai taikant vienodą tarifą, nustatytiną pagal biudžeto procedūrą atsižvelgiant į visų kitų pajamų sumą. Šie nuosavi ištekliai skirti ES biudžetui subalansuoti ir šiuo atveju juos galima pavadinti savotišku pagrindu [15], reikalingu nuosavų išteklių sistemai, nes Sąjunga iš principo negali skolintis [16]. Tai reiškia, kad struktūrinis pajamų praradimas kitose trijose nuosavų išteklių kategorijose iš principo turi būti kompensuojamas didesnėmis BNP nuosavų išteklių pajamomis. Pagal Sprendimo 2000/597 8 straipsnio 1 dalies 3 punktą valstybėms narėms nurodyta surinkti BNP nuosavus išteklius ir perduoti juos Komisijai.

55. Reikšmingas skirtumas tarp, viena vertus, tradicinių nuosavų išteklių ir, antra vertus, nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, ir BNP nuosavų išteklių yra tas, kad valstybių narių Komisijai perduotini tradiciniai nacionaliniai ištekliai iš esmės turi atitikti valstybių narių renkamus žemės ūkio mokesčius ir muitus (atėmus fiksuotą sumą surinkimo išlaidoms padengti), tačiau tokio tiesioginio ryšio nėra tarp nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, ir

12 — OL L 155, p. 9. Trumpai tariant, šis apskaičiavimas pagal Reglamentą Nr. 1553/89 atliekamas taip: pirmiausia valstybių narių įplaukos iš PVM patikslinamos atsižvelgiant į leidžiančias nuo suderintų teisės aktų nukrypti nacionalinės teisės aktų nuostatas (2 straipsnio 3 dalis ir 5 straipsnis). Tuomet patikslintos įplaukos iš PVM padalijamos iš nacionalinio PVM tarifo. Jei valstybėje narėje taikomi keli PVM tarifai, turi būti nustatytas svorinis vidutinis PVM tarifas (3, 4 ir 5 straipsniai). Iš patikslintų įplaukų ir svorinio vidutinio tarifo koeficiento apskaičiuota apmokestinimo bazė paskui patikslinama atsižvelgiant į sandorius leidžiančiose nukrypti nuostatose, nurodytus Šeštojoje PVM direktyvoje (2 ir 6 straipsniai). Žr. B. Meermagen *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Miunchenas, 2002, p. 154.

13 — Šis aukščiausios ribos nustatymas turėtų padėti valstybėms narėms teisingiau pasidalyti pajamas; žr. J. Hidien „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU“, *EuR*, 1997, p. 95, 103.

14 — Šio tarifo apskaičiavimas aprašytas Sprendimo 2000/597 2 straipsnio 4 dalyje.

15 — Žr. G. Wilms „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, p. 707, 710.

16 — Šis principas išreiškiamas EB 268 straipsnio 3 dalyje, kurioje nustatoma, kad biudžete nurodytos pajamos ir išlaidos turi būti subalansuotos.

nacionalinių įplaukų iš PVM arba tarp BNP nuosavų išteklių ir nacionalinių BNP.

56. Todėl Sprendimo 2000/597 8 straipsnio 1 dalies 1 punkte aiškiai nustatoma, kaip renkami tradiciniai nuosavi ištekliai. Remiantis šia nuostata, valstybės narės tradicinius nuosavus išteklius surenka laikydamosi įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų, prireikus pritaikomų pagal Sąjungos reglamentų reikalavimus. Svarbiausi Sąjungos teisės reikalavimai tradiciniams nuosaviems ištekliams rinkti yra nurodyti 2000 m. gegužės 22 d. Tarybos reglamente (EB, Euratomas) Nr. 1150/2000, įgyvendinančiame Sprendimą 2000/597/EB dėl Bendrijų nuosavų išteklių sistemos [17], kurio 17 straipsnyje nustatomi tam tikri šių nuosavų išteklių valstybėse narėse rinkimo ir perdavimo aspektai [18]. Be to, Komisija, pagal šio reglamento 18 straipsnį gali ne tik prašyti valstybes nares taikyti papildomas tradicinių nuosavų išteklių nustatymo ir perdavimo tikrinimo priemones, bet ir turi teisę aktyviai dalyvauti tuose tikrinimuose.

57. Nei Sprendime 2000/597, nei Reglamente Nr. 1150/2000 nėra aiškių nuostatų dėl valstybių narių renkamo nacionalinio PVM. Nepaisant suderinimo šioje srityje, PVM vertintinas kaip nacionalinis mokestis, kuris iš principo renkamas laikantis nacionalinės teisės aktų [19]. Tačiau Reglamento Nr. 1553/89 12 straipsnio 1 dalyje numatoma valstybių narių prievolė pateikti Komisijai informaciją apie apmokestinamų asmenų registravimo, PVM nustatymo ir surinkimo tvarką, taip pat apie jų PVM kontrolės sistemų modalumus ir rezultatus. Pagal šios nuostatos 2 dalį Komisija kartu su suinteresuotąja valstybe nare aptaria, ar reikėtų tobulinti tokias procedūras siekiant pagerinti jų efektyvumą.

58. Keturių nuosavų išteklių kategorijų reikšmė Sąjungos biudžeto finansavimo struktūroje nuo dešimtojo dešimtmečio vidurio smarkiai pakito. 1996 m. procentinė „tradicinių nuosavų išteklių“ dalis ES nuosavų išteklių

17 — OL L 130, p. 1, iš dalies pakeistas 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamentu (EB, Euratomas) Nr. 2028/2004 (OL L 352, p. 1).

18 — Reglamento Nr. 1150/2000 17 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, nustatoma, kad valstybės narės atleidžiamos nuo pareigos perduoti Komisijos dispozicijon sumas, atitinkančias tradicines gautinas nuosavų išteklių sumas, kurios tampa neatgautinos dėl *force majeure* ar kitų priežasčių, dėl kurių negalima jų surinkti.

19 — Žr. 12 išnašoje minėtą B. Meermagen, p. 161.

struktūroje sudarė 19,1 %, nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, dalis – 51,3 %, BNP nuosavų išteklių dalis – 29,6 %, o 2005 m. „tradicinių nuosavų išteklių“ dalis sumažėjo iki 11,4 %, nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, dalis sumažėjo iki 14,1 %, tačiau BNP nuosavų išteklių dalis išaugo iki 74,5 % [20]. Todėl vos 1988 m. įdiegti BNP nuosavi ištekliai tapo svarbiausiu Sąjungos biudžeto finansavimo šaltiniu, pakeitusiu nuosavus išteklius, kaupiamus iš PVM.

59. Kaip jau minėjau, šiuo metu BNP nuosavi ištekliai yra ne tik svarbiausias ES pajamų šaltinis, bet ir padeda subalansuoti Sąjungos biudžetą. Jei negautų pajamų kitose nuosavų išteklių kategorijose nekompensuoja pakoreguotos ES biudžeto išlaidos, jas tenka kompensuoti didesniais BNP nuosavais ištekliais.

60. Teisingumo Teismas į šį įvairių nuosavų išteklių kategorijų ryšį atsižvelgia pirmiausia savo praktikoje dėl valstybių narių renkamų tradicinių nuosavų išteklių. Atsižvelgiant į išvadą, kad trūkstamos pajamos iš nuosavų išteklių kompensuojamos kitais nuosavais ištekliais arba pakoreguojant išlaidas, Teisingumo Teismas 2005 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija prieš Daniją* nusprendė, kad valstybės narės įpareigojamos nustatyti apibrėžiamas skolas Sąjungai tradicinių nuosavų išteklių srityje, priešingu atveju pripažintina, kad Sąjungos finansinė pusiausvyra būtų sutrikdyta dėl valstybės narės elgesio [21].

61. Apibendrinant pasakytina, kad Sąjungos nuosavų išteklių sistemą sudaro kelios nuosavų išteklių kategorijos, būtent: tradiciniai nuosavi ištekliai, nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM, ir BNP nuosavi ištekliai. Atitinkamų valstybių narių perduotini nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM, šiuo atveju apskaičiuojami remiantis nacionalinėmis įplaukomis iš PVM, o šios įplaukos sudėtinguose apskaičiavimuose naudojamos kaip statistikos priemonė pavienių valstybių narių nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, įmokos dydžiui nustatyti [22].

20 — Komisijos ataskaita apie nuosavųjų išteklių sistemos veikimą, COM(2004) 505, galutinis, p. 3.

21 — 2005 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją* (C-392/02, Rink. p. I-9811) 54 ir 60 punktai. Dar žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-423/08, Rink. p. I-5449) 39 punktą; 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-348/97, Rink. p. I-4429) 64 punktą ir 1991 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (C-96/89, Rink. p. I-2461) 37 punktą.

22 — Tai teisingai pastebėjo Europos Parlamentas savo 2007 m. kovo 29 d. rezoliucijos dėl Europos Sąjungos nuosavųjų išteklių ateities (OL C 27E, p. 214) D punkte.

C — *Audito Rūmų kontrolės kompetencija*

1. Audito Rūmų kontrolės kompetencijos dalykas, taikymo sritis ir ribos

62. Siekiant įvertinti, ar Vokietijos Federacinė Respublika, atsisakiusi leisti Audito Rūmams tikrinti administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje, pažeidė Sąjungos teisę, svarbu nustatyti, ar Audito Rūmai turėjo įgaliojimus atlikti šį tikrinimą ir ar jie, rengdamiesi šiam tikrinimui ir jį atlikdami, neperžengė savo kontrolės kompetencijos ribų. Valstybės narės yra įpareigotos tik tuomet bendradarbiauti su Audito Rūmais, jeigu jie veikia neperžengdami jiems priskirtos kontrolės kompetencijos ribų [23].

a) Įgaliojimas tikrinti Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės aktus, kurie yra pakankamai tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis ir išlaidomis

63. Todėl toliau pirmiausia išnagrinėsiu Audito Rūmų kontrolės kompetencijos dalyką, taikymo sritį ir ribas. Be to, panagrinėsiu audito kriterijus, kuriuos taiko Audito Rūmai, atlikdami savo užduotis. Ši analizė taip pat padės įvertinti, ar ir kaip Audito Rūmai konkrečiai yra įgalioti tikrinti administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003.

64. Pagal EB 248 straipsnio 1 dalį Audito Rūmai tikrina visų Sąjungos pajamų ir išlaidų sąskaitas, jie taip pat tikrina visų Sąjungos įsteigtų įstaigų ar organų visų pajamų ir išlaidų sąskaitas, jei tokio tikrinimo nedraudžia atitinkamas steigimo dokumentas. Pagal EB 248 straipsnio 2 dalį Audito Rūmai tikrina, ar visos pajamos buvo gautos ir visos išlaidos padarytos teisėtai bei tvarkingai, taip pat, ar finansų valdymas yra patikimas. Atlikdami šį darbą, jie visų pirma praneša apie neatitikimus [24]. Reglamento Nr. 1605/2002 (priimto

23 — Žr. šios išvados 47 punktą ir paskesnius punktus.

24 — Teisėkūros technikos požiūriu EB 248 straipsnio struktūra yra tokia, kad jo 1 dalyje nurodomos Audito Rūmų audito užduotys. 2 dalyje išvardijami kriterijai, kuriais remiantis turi būti atliekamas tas auditas. 3 dalyje suformuojamos konkrečios taisyklės ir reikalavimai tam auditui vykdyti. Galiausiai 4 dalyje nurodomi reikalavimai atlikto audito rezultatams paskelbti. Žr. J. Inghelram „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne ?", *Cahiers de droit européen 2001*, p. 707, 709 ir paskesnius puslapius; M. B. Engwirda, A. F. W Moonen „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", SEW 2000, p. 246, 249 ir paskesnius puslapius.

remiantis EB 279 straipsniu) 140 straipsnio 1 dalyje panašiai numatoma, kad Audito Rūmai, tirdami, ar visos įplaukos yra gautos ir visos išlaidos padarytos teisėtai ir tinkamai, atsižvelgia į Sutarčių nuostatas, biudžetą, šį reglamentą, biudžeto vykdymo taisykles ir kitus teisės aktus, priimtus pagal Sutartis [25].

65. Remiantis šiomis jų kompetenciją apibrėžiančiomis nuostatomis, Audito Rūmai iš esmės yra įgalioti tikrinti visus Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės aktus, kurie yra pakankamai tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis ir išlaidomis. Audito Rūmai gali vertinti visų Sąjungos institucijų ir valstybių narių patikrintų teisės aktų teisėtumą, atsižvelgdami į visas Sąjungos teisės nuostatas ir reikalavimus, kurie gali daryti poveikį Sąjungos finansams [26]. Be to, iš EB 248 straipsnio 2 dalies pirmos ir antros pastraipų, kuriose sakoma, kad pajamų auditas taip pat gali būti atliekamas atsižvelgiant į mokėtinas ir faktiškai sumokėtas sumas ir į prisiimtus įsipareigojimus, aiškėja, kad Audito Rūmai auditą gali atlikti nelaukdami atitinkamų pajamų arba mokėjimo operacijų, nes jie turi teisę atlikti vadinamąją „operatyvinę kontrolę“ [27].

66. Todėl pagrindinė sąlyga, pagal kurią Audito Rūmams suteikiama kontrolės kompetencija, yra pakankamai tiesioginis ryšys tarp tikrinimo dalyko ir Sąjungos pajamų bei išlaidų.

b) Sąjungos teisės taikymo sritis kaip kompetencijos apribojimas Audito Rūmų atliekamo valstybių narių teisės aktų audito atžvilgiu

67. Tikrinant Sąjungos institucijų teisės aktus paprastai pakanka tiesioginio ryšio tarp Sąjungos finansų ir Audito Rūmų

25 — Reglamentas Nr. 1605/2002 yra priimtas EB 279 straipsniu kaip pirminės teisės pagrindu, todėl nekyla klausimo dėl antrinės teisės taikymo viršenybės, kalbant apie EB 248 straipsnio ir Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 1 dalies santykį. Dėl antrinės teisės taikymo viršenybės principo žr. mano 2010 m. vasario 11 d. išvados byloje *Komisija prieš Vokietiją* (C-160/08, Rink. p. I-3713) 99 punktą ir paskesnius punktus.

26 — Nors Teisingumo Teismas 1986 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Parti écologiste „Les Verts“ prieš Europos Parlamentą* (294/83, Rink. p. 1339) 28 punkte iš esmės konstatavo, kad Audito Rūmai turi teisę tikrinti tik išlaidų teisėtumą remiantis biudžetu ir tas išlaidas pagrindžiančiu išvestiniu teisės aktu, ši išvada, vertinama atsižvelgiant į visą sprendimą, negali būti laikoma principiniu Audito Rūmų kontrolės kompetencijos susiaurinimu iki tam tikrų Sąjungos teisės normų audito. Atsižvelgdamas į šį kontekstą generalinis advokatas G. F. Mancini savo 1988 m. gegužės 25 d. išvados byloje *Graikija prieš Tarybą* (204/86, Rink. p. 5323) 5 punkte teisingai pabrėžė, kad Audito Rūmai turi teisę tikrinti ne tik su biudžetu susijusias nuostatas, kurios įtvirtintos Sutartyse arba Finansiniame reglamente, bet ir bet kokią kitą Sąjungos teisei priklausančią nuostatą, jeigu ji gali daryti poveikį išlaidoms. Dar žr. J. Inghelram „The European Court of Auditors: Current Legal Issues“, CMLR 2000, p. 129, 133 ir paskesnius puslapius; 10 išnašoje minėto M. Ekelmans, 41 ir 49 punktus.

27 — Žr. C. Ehlermann *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden Badenas, 1976, p. 32 ir paskesnį puslapį; S. Mageira *Das Recht der Europäischen Union*, E. Grabitz, M. Hilf (leid.), EB 248 straipsnis, 12 punktas (40-asis papildymas, 2009 m. spalis).

pasirinkto tikrinimo dalyko, kad *eo ipso* būtų galima patvirtinti Audito Rūmų kontrolės kompetenciją.

68. Tačiau tikrinant valstybių narių teisės aktus reikia dar atkreipti dėmesį į tai, kad valstybės narės gali priimti nemažai sprendimų, kurie (nors ir susiję su Sąjungos finansais) vis dėlto nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Kadangi Audito Rūmai pagal EB 248 straipsnio 2 dalį gali vertinti ne tik finansų valdymo teisėtumą ir patikimumą, bet ir savo apibrėžto tikrinimo dalyko teisėtumą, atsižvelgdami į atitinkamas Sąjungos teisės nuostatas [28], mano nuomone, atmestina prielaida, kad jie kaip pagrindinį audito dalyką pasirinks nacionalinius sprendimus, kuriuos valstybės narės priėmė remdamosi savo turimu neribotu teisiniu suverenumu [29].

69. Todėl, kalbant apie valstybių narių teisės aktus, Audito Rūmų kontrolės kompetencija taikoma ne tik su sąlyga, kad tikrinamas valstybių narių teisės aktas būtų pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos finansais, bet ir kad valstybės narės, priimdamos tikrinamų teisės aktus, laikytųsi Sąjungos teisės reikalavimų.

70. Siekiant geriau suprasti šį papildomą kompetencijos apribojimą tikrinant valstybių narių teisės aktus, manau, reikėtų trumpai pasigilinti į esminius Audito Rūmų atliekamų tikrinimų teisėtumo požymius.

71. Pagal EB 248 straipsnio 2 dalį Audito Rūmai gali tikrinti Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės aktų, susijusių su Sąjungos finansais, teisėtumą. Net jei šis teisėtumo tikrinimas gali sutapti su Teisingumo Teismo teisminėmis funkcijomis [30], Audito Rūmų ir Teisingumo Teismo atliekami teisėtumo tikrinimai absoliučiai skiriasi savo vykdymu

28 — Audito kriterijus, kuriuos Audito Rūmai gali taikyti įgyvendindamas savo kontrolės kompetenciją, žr. šios išvados 93 punkte ir paskesniuose punktuose.

29 — Tačiau tai nereiškia, kad Audito Rūmai, kurdami audito strategiją, rengdami ir atlikdami auditą, turi apsiriboti tik temomis, kurios patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį. Darytina prielaida, kad tikrindami pagrindinį (Sąjungos teise reglamentuojamą) dalyką Audito Rūmai gali tikrinti ir nacionalinių priemonių bei nuostatų, kurias valstybės narės priima naudodamosi turimu teisiniu suverenumu, patikimumą, jei šis tikrinimas yra tinkamas, būtinas ir adekvatus siekiant bendrųjų audito tikslų. Žr. šios išvados 134 punktą ir paskesnius punktus.

30 — Pavyzdžiui, žr. Audito Rūmų atliktą Komisijos priemonių, skirtų kovai su skurdu ir socialine atskirtimi, finansavimo auditą (1995 m. finansinių metų metinė ataskaita, OL C 340, 1996, p. 1), po kurio Audito Rūmai padarė išvadą, kad nebuvo teisinio pagrindo iš Sąjungos biudžeto finansuoti kelių priemonių (6.122–6.126 punktai). Nagrinėdamas Jungtinės Karalystės ieškinį Komisijai Teisingumo Teismas 1998 m. gegužės 12 d. Sprendime *Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (C-106/96, Rink. p. I-2729) padarė tą pačią išvadą ir paskelbė byloje nagrinėjamus Komisijos sprendimus niekiniais.

ir pasekmėmis [31]. Kalbant apie teisėtumo tikrinimą, Teisingumo Teismas iš principo gali veikti tik tuomet, jei prieš tai teisėtai iškeliama byla. Be to, priimdamas sprendimą Teisingumo Teismas paprastai turi orientuotis į bylos dalyką. O Audito Rūmai pagal EB 248 straipsnio 4 dalies antrą pastraipą gali veikti savo iniciatyva ir patys (atsižvelgdami į savo kompetenciją) nustatyti tikrinimo dalyką. Tačiau teisinių pasekmių lygmenyje Teisingumo Teismo sprendimai įgyja formalią ir materialią teisinę galią, todėl jie tampa privalomi. O Audito Rūmų pareiškimai, pranešimai ir nuomonės nėra oficialiai privalomi [32].

72. Todėl nors Audito Rūmams nepriskiriama užduotis vykdant teisėtumo tikrinimus atlikti galutinį teisinį vertinimą, negalima pamiršti, kad praktiniu požiūriu jų išvados dėl patikrintų procesų teisėtumo yra labai vertinamos specialistų [33]. Šiuo atveju taip pat pabrėžtina, kad Audito Rūmų atliekami tikrinimai paprastai yra ne tik kontrolė, bet ir sykiu tam tikros tikslingos konsultacijos, nes remiantis Sąjungos teise atskleidžiant ir šalinant nesklandumus bei neatitikimus siekiama pakeisti nusistovėjusią praktiką [34].

73. Pirmiausia dėl Audito Rūmų autoriteto jų pareiškimai, pranešimai ir nuomonės dėl patikrintų valstybių narių teisės aktų teisėtumo gali, nepaisant to, kad jie nėra oficialiai privalomi, daryti didelį poveikį šių valstybių narių teisės aktams patikrintose srityse. Ši Audito Rūmų galimybė daryti poveikį savo autoritetu, mano nuomone, lemia, kad Audito Rūmai neturi teisės pasirinkti valstybių narių teisės aktų, kurie nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, kaip pagrindinio audito dalyko, net

31 — Žr. 10 išnašoje minėtą M. Ekelmans, 49 punktą.

32 — Šiomis aplinkybėmis generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo 2001 m. gegužės 3 d. išvados byloje *Ismeri Europa prieš Audito Rūmus* (C-315/99 P, Rink. p. I-5281) 50 ir paskesniuose punktuose atkreipė dėmesį į tai, kad metinėse ar specialiosiose Audito Rūmų pranešimuose pateikiama Audito Rūmų nuomonė ir pastabos apie jų tikrinamą finansų valdymą. Jis ypač pabrėžė, kad šie pranešimai dėl savo pobūdžio tiesiogiai netinka tikrinamų institucijų ar įstaigų teisėms ir pareigoms pagrįsti. Juose nepriimamas sprendimas, todėl jie išreiškia tik nuomonę. Todėl generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer padarė teisingą išvadą, kad Audito Rūmų pranešimas nėra teisės aktas, kuris galėtų turėti teisinių pasekmių trečiosioms šalims. Taigi, remiantis Teisingumo Teismo praktika, negalima reikšti ieškinio dėl tokio pranešimo pripažinimo negaliojančiu. Jam pritaria 24 išnašoje minėtas J. Inghelram, p. 726 ir paskesni.

33 — Šiuo klausimu teisės moksle pabrėžiama, kad Audito Rūmams pradedant veiklą tuometinis Teisingumo Teismo pirmininkas H. Kutscheris juos pavadino Sąjungos „finansine sąžine“. Žr. 3 išnašoje minėtą J. Inghelram, p. 676.

34 — Dėl audito tarnybų atliekamo audito ir (arba) kontrolės bei konsultacijų santykio žr. M. Freytag *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden Badenas, 2005, p. 40 ir paskesni.

jeigu jie tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis arba išlaidomis.

74. Jei Audito Rūmai galėtų tikrinti valstybės narės teisės aktus srityje, kurioje nereikia laikytis Sąjungos teisės reikalavimų, kiltų pavojus, kad Audito Rūmai savo teisėtumo auditu galėtų primesti valstybėms narėms vertinimus pagal Sąjungos teisę tokiose srityse, kur Sąjungos teisė apskritai netaikoma. Todėl valstybių narių teisės aktų teisėtumo tikrinimas srityse, kuriose jos neturi laikytis Sąjungos teisės reikalavimų, laikytinas Audito Rūmų kompetencijos ribų peržengimu [35].

75. Man atrodo, kad Sąjungos išlaidų srityje pakankamai tiesioginis ryšys tarp tikrinamų valstybės narės teisės aktų ir Sąjungos išlaidų paprastai reiškia, kad tie teisės aktai patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

76. Tačiau Sąjungos pajamų srityje yra daug valstybių narių nustatytų taisyklių, procedūrų, sprendimų ir procesų, kurie nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, tačiau gali daryti poveikį Sąjungos pajamoms. Remiantis Vokietijos vyriausybės pateiktais argumentais [36], šiuo atveju galima nurodyti ryšį tarp pavienių valstybių narių ekonominės politikos ir tų valstybių narių perduotinų BNP nuosavų išteklių.

77. Kadangi pavienių valstybių narių principiniai ekonominės politikos sprendimai paprastai visada daro poveikį tų valstybių narių BNP, negalima atmesti prielaidos, kad tie valstybių narių sprendimai galiausiai daro poveikį ir Sąjungos pajamų iš BNP apskaičiavimui [37]. Vis dėlto tokie principiniai ekonominės politikos sprendimai negali būti Audito Rūmų tikrinimo dalykas, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis, ar ne. Šiomis aplinkybėmis svarbiausia tai, kad tokie sprendimai visiškai nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

35 — Žr. šiomis aplinkybėmis taip pat EB 5 straipsnio 1 dalį, pagal kurią Sąjunga veikia neperžengdama šios Sutarties jai suteiktų įgaliojimų ir paisydama jai šia Sutartimi iškeltų tikslų. Ši Sąjungos „kolektyvinė kompetencija“, susijusi su vertikaliu valstybių narių ir Sąjungos ryšiu, žinoma, nulemia ir Sąjungos institucijų „institucinę kompetenciją“. Sąjungos kolektyvinės kompetencijos ir jos institucijų kompetencijų ryšius žr. A. von Bogdandy, J. Bast „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union“, EuGRZ, 2001, p. 441, 444 ir paskesniuose puslapiuose.

36 — Žr. šios išvados 39 punktą.

37 — Konkretų BNP nuosavų išteklių apskaičiavimą žr. šios išvados 54 punkte.

c) Pareiga laikytis subsidiarumo ir proporcingumo principų

80. Pagal prie EB sutarties pridėto Protokolo (Nr. 30) dėl subsidiarumo ir proporcingumo principų taikymo 1 punktą vykdydama jai suteiktus įgaliojimus kiekviena institucija užtikrina, kad būtų laikomasi subsidiarumo principo [38]. Todėl ir Audito Rūmai, vykdydami savo tikrinimo įgaliojimus, turi laikytis subsidiarumo principo.

78. Iš mano ankstesnių svarstymų matyti, kad institucijų teisės aktus ir (į Sąjungos teisės taikymo sritį patenkančius) valstybių narių teisės aktus, kurie pakankamai tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis arba išlaidomis, Audito Rūmai iš esmės gali tikrinti. Tačiau jei Audito Rūmai nusprendžia tikrinti tokius teisės aktus, jie turi nuolat — rengdamiesi tam tikrinimui, jį atlikdami ir baigdami, laikytis proporcingumo principo ir (valstybių narių atžvilgiu) subsidiarumo principo.

i) Subsidiarumo principas

81. Be to, subsidiarumo principo taikymas Audito Rūmų veiklai tiesiogiai sietinas su šio principo veikimu Sąjungos kompetencijų pasidalijimo sistemoje. Kadangi subsidiarumo principas yra pirminėje teisėje įtvirtintas įgaliojimų vykdymo apribojimas [39], bet kokie įgaliojimai Sąjungos institucijoms bendroje EB sutarties sistemoje gali būti perduodami tik su sąlyga, kad tie įgaliojimai bus vykdomi tik laikantis subsidiarumo principo [40].

79. Pagal EB 5 straipsnio 2 dalį Sąjunga imasi veiksmų srityse, kurios nepriklauso jos išimtinei kompetencijai, tik tada ir tiek, kai siūlomo veiksmo tikslų valstybės narės negali deramai pasiekti, o Sąjunga dėl siūlomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiektų geriau.

38 — Pagal EB 311 straipsnį šis protokolas sudaro Sąjungos teisės dalį.

39 — Žr. M. Zuleeg, *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft*, H. Groeben, J. Schwarze (leid.), 1 t. (6 leidimas, Baden Badenas, 2003), EB 5 straipsnis, 26 punktas.

40 — Žr. J. Bast, A. von Bogdandy, *Das Recht der Europäischen Union,* E. Grabitz, M. Hilf, M. Nettesheim (leid.), *Art. 5 EUV, Randnr. 50* (42-asis papildymas, 2010 m. rugsėjis), kurie šiuo klausimu teisingai pabrėžia, kad subsidiarumo principas naudojamas kaip kriterijus, jei Sąjunga „imasi veiksmų", t. y. turimas omenyje bet koks Sąjungos institucijos arba įstaigos veiksmas, kuriam taikomas reikalavimas dėl kompetencijos.

82. Tačiau tokiu atveju pabrėžtina, kad praktiniu požiūriu tik išimtiniais atvejais galima daryti prielaidą, jog Audito Rūmai pažeidžia subsidiarumo principą. Kadangi Audito Rūmai tikrina valstybės narės teisės aktus atlikdami Sąjungos išlaidų auditą, vadinasi, jie tikrina Sąjungos teise reglamentuojamą finansavimą, todėl paprastai galima daryti išvadą, kad minėti teisės aktai turi būti tikrinami Sąjungos lygmeniu, vadinasi, tai turi atlikti Audito Rūmai. Taip pat jei Sąjungos pajamų srityje reikėtų patikrinti kelių valstybių narių teisės aktus, akivaizdu, kad paprastai Audito Rūmai būtų tinkamiausia institucija tokiam tarptautinio pobūdžio auditui atlikti.

83. Tačiau jei Audito Rūmai atliktų auditą Sąjungos pajamų srityje tik vienoje valstybėje narėje, visiškai įmanoma įsivaizduoti situaciją, kai visus audito tikslus gali pasiekti nacionalinės audito institucijos, todėl Audito Rūmų tiesiogiai atliekamas auditas pažeistų subsidiarumo principą. Jei susidarytų tokia situacija, Audito Rūmai privalėtų pirmiausia prašyti kompetentingos nacionalinės audito institucijos atlikti numatytą auditą ir pranešti apie jo rezultatus bei pateikti visą reikalingą informaciją. Jei nacionalinė audito institucija atsisakytų atlikti tokį auditą arba jei Audito Rūmai nesutiktų su nacionalinio audito rezultatais, Audito Rūmai vėliau galėtų patys atlikti auditą nepažeisdami subsidiarumo principo. Šiuo atveju nacionalinės audito institucijos atsisakymas atlikti šį auditą arba (Audito Rūmų požiūriu) nepatenkinami nacionalinio audito rezultatai būtų aiškus įrodymas, kad atitinkamo audito tikslai Sąjungos pajamų srityje negali būti tinkamai pasiekti valstybių narių lygmeniu.

84. Teismo posėdyje paklaustas apie subsidiarumo principą Europos Parlamentas pareiškė, kad šis principas iš esmės yra taikytinas Sąjungos teisės aktų leidėjo veiklai, todėl jis gali būti taikomas tik priimant privalomus Sąjungos institucijų teisės aktus. Kadangi Audito Rūmai neturi įgaliojimų priimti sprendimus, o tik vykdo jiems suteiktus audito įgaliojimus, subsidiarumo principas Audito Rūmams iš principo netaikytinas.

85. Šie argumentai nėra įtikinami. Net jei subsidiarumo principą apibrėžiantys kriterijai pirmiausia skirti teisėkūros veiklai, šis principas iš esmės taikomas Sąjungai, vadinasi, visoms Sąjungos institucijoms, neatsižvelgiant į atitinkamos Sąjungos institucijos atliekamą funkciją. Vienintelis EB sutartyje numatytas šio principo taikymo srities apribojimas

susijęs su Sąjungos institucijų turimos kompetencijos pobūdžiu. Pagal EB 5 straipsnio 2 dalį Sąjungos institucijos neprivalo laikytis subsidiarumo principo tik tada, kai imasi veiksmų Sąjungos išimtinei kompetencijai priskiriamoje srityje [41].

Pagal šitaip suformuluotą proporcingumo principą, kuris Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstamas kaip bendrasis Sąjungos teisės principas, reikalaujama, kad Sąjungos institucijų veiksmai neviršytų to, kas tinkama ir būtina nagrinėjamų priemonių teisėtiems tikslams pasiekti, todėl, kai galima rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai suvaržančią, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi nurodytiems tikslams. [43]

86. Kadangi Audito Rūmai aptariamo audito atveju ėmėsi veiksmų ne toje srityje, kuri patenka į Sąjungos išimtinės kompetencijos sritį, vadinasi, atlikdami šį auditą jie turi laikytis subsidiarumo principo [42].

ii) Proporcingumo principas

87. Pagal EB 5 straipsnio trečią pastraipą Sąjunga nesiima jokių veiksmų, kurie nėra būtini siekiant šios Sutarties nustatytų tikslų.

88. Kalbant apie proporcingumo principo taikymą Audito Rūmų veiklai, atkreiptinas dėmesys į mano ankstesnius argumentus dėl subsidiarumo principo taikymo. Proporcingumo principas Sąjungos kompetencijų pasidalijimo sistemoje taip pat vertintinas kaip įgaliojimų vykdymo apribojimas, kurio taikymas Audito Rūmų veiklai taip pat gali būti tiesiogiai siejamas su Protokolo (Nr. 30)

41 — Žr. 40 išnašoje minėtus J. Bast, A. von Bogdandy, 53 punktą.

42 — Galiojant EB sutarčiai, daugumos mokslininkų nuomone, išimtinei Sąjungos kompetencijai pirmiausia buvo priskiriamos bendros prekybos politikos, bendro muitų tarifo nustatymo, žuvų išteklių išsaugojimo, vidaus struktūros ir procedūrinių taisyklių bei pinigų politikos sritys (žr. G. Lienbacher *EU-Kommentar*, J. Schwarze (leid.), 2-asis leidimas, Baden Badenas, 2009, EB 5 straipsnis, 17 punktas su papildomomis nuorodomis). Įsigaliojus Lisabonos sutarčiai SESV 3 straipsnyje pateikiamas baigtinis Sąjungos išimtinės kompetencijos sričių sąrašas.

43 — 2010 m. liepos 8 d. Sprendimo *Afton Chemical* (C-343/09, Rink. p. I-7027) 45 punktas; 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Agrana Zucker* (C-365/08, Rink. p. I-4341) 29 punktas; 2009 m. birželio11 d. Sprendimo *Agrana Zucker* (C-33/08, Rink. p. I-5035) 31 punktas; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Ispanija prieš Tarybą* (C-310/04, Rink. p. I-7285) 97 punktas; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Jippes ir kt.* (C-189/01, Rink. p. I-5689) 81 punktas; 1994 m. spalio 5 d. Sprendimo *Crispoltoni ir kt.* (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Rink. p. I-4863) 41 punktas ir 1990 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Fedesa ir kt.* (C-331/88, Rink. p. I-4023) 13 punktas.

dėl subsidiarumo ir proporcingumo principų taikymo 1 punktu.

89. Teismo posėdyje paklausti apie proporcingumo principą Komisija, Europos Parlamentas ir Audito Rūmai buvo prieš šio principo taikymą Audito Rūmų veiklai. Šiuo atveju Europos Parlamentas pareiškė, kad šis principas taikomas tik teisėkūros priemonėms. Audito Rūmai pabrėžė, kad įgyvendinant jų kontrolės kompetenciją netaikoma jokia *de minimis* taisyklė.

90. Šie argumentai neįtikina. Net jei praktikoje per didelis įsikišimas į valstybių narių kompetencijos sritį būtų kritiškai vertinamas pirmiausia kalbant apie privalomus Sąjungos teisės aktus, proporcingumo principo taikymo sritis apima visas Sąjungos priemones [44]. Todėl ir Audito Rūmai turi laikytis šio principo vykdydami savo įgaliojimus.

91. Kaip jau paaiškinau, atliekant proporcingumo principo laikymosi Sąjungos institucijose teisminę kontrolę iš esmės taikytina trijų pakopų vertinimo sistema [45], pagal kurią vertintinas atitinkamų veiksmų: 1) tinkamumas; 2) būtinumas; ir 3) adekvatumas.

92. Todėl apibendrinant konstatuotina, kad ir Audito Rūmų veiklai turi būti taikomas proporcingumo principas. Audito Rūmai pažeistų šį principą, jei būtų konstatuota, kad jų veiksmai siekiant numatytų audito tikslų yra netinkami, nebūtini ir neadekvatūs.

2. Audito Rūmų audito kriterijai

93. Kriterijai, kuriuos Audito Rūmai gali taikyti įgyvendindami savo kontrolės kompetenciją, yra išvardyti EB 248 straipsnio 2 dalyje.

44 — Žr. 40 išnašoje minėtus J. Bast, A. von Bogdandy, 69 punktas.

45 — Dėl šios trijų pakopų proporcingumo vertinimo struktūros žr. mano 2010 m. rugsėjo 7 d. išvados byloje *AJD Tuna* (C-221/09, Rink. p. I-1655) 94 punktą; 2010 m. birželio 24 d. išvados byloje *Chabo* (C-213/09, Rink. p. I-12109) 67 punktą ir 2010 m. sausio 21 d. išvados byloje *Agrana Zucker* (C-365/08, Rink. p. I-4341) 60 punktą. Dar žr. D. Simon „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches* 2009, 46 punktas, p. 17, 20 ir paskesni. Šio autoriaus nuomone, vis dėlto siekiamų tikslų ir subjektyvių motyvų atitinkamoms priemonėms priimti teisėtumo kontrolė daugelyje sprendimų sudaro dvi papildomas kontrolės pakopas.

Jais remiantis Audito Rūmai tikrina, ar pajamos buvo gautos ir išlaidos padarytos: 1) teisėtai; ir 2) tvarkingai, taip pat įsitikina; 3) ar finansų valdymas yra patikimas, o atlikdami šį darbą jie; 4) praneša apie visus neatitikimus.

94. Praktikoje Audito Rūmai paprastai aiškiai neatskiria Sąjungos pajamų ir išlaidų teisėtumo tikrinimo nuo tvarkingumo tikrinimo [46]. Jei šios dvi apibrėžtys turi būti atskirtos, tvarkingumo tikrinimas paprastai suprantamas kaip biudžeto apskaitos teisingumo kontrolė. Tokiu atveju teisingumo tikrinimas yra susijęs su kontrole, ar tikrinimo dalykas dera su atitinkama Sąjungos teise [47].

95. Audito Rūmų atliekamas finansų valdymo patikimumo tikrinimas yra iš esmės susijęs su tikrinamais teisės aktais siekiamo tikslo ir panaudotų lėšų santykiu. Tokiu atveju pirmiausia tikrinama, ar siekiant numatytų tikslų optimaliai panaudojamos lėšos [48]. Net jei, tradiciniu supratimu, paprastai tikrinamas Sąjungos išlaidų valdymo patikimumas [49], man atrodo, kad pagal EB 248 straipsnio 2 dalį galima tikrinti ir Sąjungos pajamų valdymo patikimumą. Tokią išvadą galima pirmiausia daryti iš sisteminės EB 248 straipsnio struktūros, nes 1 dalyje nustatomos Audito Rūmų audito užduotys, o 2 dalyje — taikytini audito kriterijai [50]. Kadangi Audito Rūmų audito užduotys, pagal EB 248 straipsnio 1 dalį, yra susijusios ir su Sąjungos pajamomis, ir su išlaidomis, nėra jokios pagrįstos priežasties tikrinimus, remiantis EB 248 straipsnio 2 dalyje numatytu finansų valdymo patikimumo kriterijumi, taikyti tik Sąjungos išlaidoms.

96. Be to, atlikdami Sąjungos finansų auditą Audito Rūmai turi pranešti apie visus neatitikimus. Šiuo atveju „neatitikimais“ laikytini teisėtumo, tvarkingumo ir patikimumo

46 — Žr. 10 išnašoje minėtą M. Ekelmans, 42 punktą.

47 — Žr. 10 išnašoje minėtą M. Ekelmans, 41 ir paskesnį punktą; 34 išnašoje minėtą M. Freytag, p. 44. Dėl esminių Audito Rūmų atliekamo teisėtumo tikrinimo kriterijų žr. šios išvados 71 punktą ir paskesnius punktus.

48 — Žr. J. Inghelram „Art. 287 AEUV, in EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon“, C. Lenz, K.-D. Borchardt (leid.), Kelnas, 2010, 5 punktas.

49 — Šiuo klausimu žr. 34 išnašoje minėtą M. Freytag, p. 44, kurio nuomone, finansų valdymo patikimumo principas iš esmės aprėpia du lygmenis: atliekant patikimą finansų valdymą reikia arba tam tikru, iš anksto numatytu būdu panaudojant finansines lėšas pasiekti optimalų rezultatą, arba tam tikrą, apibrėžtą turinio atžvilgiu politinį tikslą pasiekti panaudojus kuo mažiau lėšų.

50 — Žr. šios išvados 24 punktą.

reikalavimų pažeidimai, kurie daro neigiamą poveikį Sąjungos pajamoms arba išlaidoms [51].

D — *Audito Rūmų įgaliojimai tikrinti nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003*

3. Tarpinė išvada

99. Iš mano ankstesnių svarstymų matyti, kad Audito Rūmams suteikiami įgaliojimai tikrinti nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimą PVM srityje, jei tikrinimo dalykas pasižymi pakankamai tiesioginiu ryšiu su Sąjungos finansais ir patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

97. Todėl darau išvadą, kad Audito Rūmai iš principo yra įgalioti tikrinti visus Sąjungos institucijų ir valstybių narių teisės aktus, kurie yra pakankamai tiesiogiai susiję su Sąjungos pajamomis arba išlaidomis. Tačiau valstybių narių teisės aktai šiuo atveju gali būti pagrindinis šio Audito Rūmų atliekamo audito dalykas tik tuomet, jeigu jie reglamentuojami Sąjungos teise. Taip pirmiausia atsitiks tuomet, kai valstybės narės, priimdamos arba nustatydamos tikrinamas taisykles, procedūras, procesus arba sprendimus, turės laikytis Sąjungos teisės reikalavimų.

100. Į klausimą, ar Audito Rūmų tikrinamas nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimas PVM srityje patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, galima nesunkiai atsakyti teigiamai. Aptariamu auditu siekiama patikrinti šį bendradarbiavimą „pagal Reglamentą Nr. 1798/2003“. Todėl akivaizdu, kad tikrinamas administracinių institucijų bendradarbiavimas iš principo patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį.

98. Įgyvendindami savo kontrolės kompetenciją Audito Rūmai turi laikytis ir subsidiarumo, ir proporcingumo principų. Atlikdami auditą Audito Rūmai gali tikrinti tiek nagrinėjamų teisės aktų teisėtumą ir tvarkingumą, tiek jų patikimą finansų valdymą, ir pranešti apie visus neatitikimus.

101. Todėl atsakymas į klausimą, ar Audito Rūmai yra įgalioti atlikti aptariamą auditą, priklauso nuo to, ar yra pakankamai tiesioginis ryšys tarp tikrinimo dalyko ir Sąjungos pajamų arba išlaidų. Pirmiausia išsiaiškinsiu, ar yra toks ryšys. Kadangi, mano nuomone, toks pakankamai tiesioginis ryšys su Sąjungos

51 — 27 išnašoje minėtas S. Mageira, 11 punktas. Dar žr. 24 išnašoje minėtą J. Inghelram, p. 724 ir paskesni.

finansais egzistuoja, vėliau panagrinėsiu klausimą, ar atlikdami auditą Audito Rūmai laikėsi subsidiarumo ir proporcingumo principų. Be to, kartu išnagrinėsiu Vokietijos vyriausybės kritiką dėl konkrečių Audito Rūmų išvadų Specialiame pranešime Nr. 8/2007.

Tačiau Vokietijos vyriausybė teisingai pabrėžia, kad Komisija šį argumentą nurodė ne ieškinyje, o tik dublike. Vien dėl šios priežasties šis Komisijos argumentas turi būti atmestas kaip nepriimtinas pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 42 straipsnio 2 dalį.

1. Nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditas pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 yra pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos pajamomis

104. Todėl telieka išnagrinėti, ar Audito Rūmų numatytas ir Vokietijos Federacinės Respublikos atmestas nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditas yra pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos pajamomis.

102. Nagrinėjant, ar aptariamas Audito Rūmų auditas yra pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos finansais, pirmiausia turi būti atmesti kaip nepriimtini Komisijos argumentai, kad aptariamas auditas yra susijęs su Sąjungos išlaidomis.

105. Mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti teigiamai.

103. Šalys nesiginčija, kad tam tikrų informacinių sistemų, kurios buvo įdiegtos Reglamentu Nr. 1798/2003 numatytam valstybių narių bendradarbiavimui įgyvendinti ir vykdyti, struktūra ir naudojimas buvo (iš dalies) finansuojami iš Sąjungos biudžeto, todėl šias išlaidas iš principo gali tikrinti Audito Rūmai.

106. Šiuo atveju pirmiausia verta prisiminti, kad Reglamentu Nr. 1798/2003 nustatyta administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje sistema iš esmės skirta kovai su teisėtu ir neteisėtu vengimu mokėti mokesčius už valstybių narių sienų, gerinant informacijos mainus tarp valstybių narių, reikalingus nuostatoms dėl PVM tinkamai

taikyti [52]. Todėl Audito Rūmai pirmiausia norėjo įsitikinti, ar audite dalyvaujančios valstybės narės sukūrė administracines ir organizacines struktūras Reglamentu Nr. 1798/2003 numatytam administracinių institucijų bendradarbiavimui užtikrinti. Be to, Audito Rūmai norėjo išnagrinėti ir įvertinti, remdamiesi kelių konkrečių prašymų pateikti informacijos pavyzdžiu, praktinį 5 straipsnyje ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojamo „pasikeitimo informacija pateikus prašymą“ taikymą tarp audite dalyvaujančių valstybių narių kompetentingų institucijų [53].

107. Todėl Audito Rūmų auditas yra susijęs su teisiniu ir praktiniu Sąjungos teisės reikalavimų dėl informacijos pasikeitimo tarp nacionalinių administracinių institucijų PVM srityje pagerinimo įgyvendinimu. Kadangi šis bendradarbiavimas skirtas tik nustatyti teisingą valstybėms narėms mokėtiną pridėtinės vertės mokestį tiekiant prekes ir teikiant paslaugas užsienyje, įsigyjant prekių Bendrijos viduje ir importuojant prekes, auditas pirmiausia susijęs, kaip teisingai teigia Vokietijos Federacinė Respublika, su atitinkamų valstybių narių finansiniais interesais. Nes sumažėjus vengimo mokėti PVM ir sukčiavimo PVM srityje atvejų skaičiui valstybėse narėse galiausiai išauga įplaukos iš PVM.

108. Tačiau iš mano anksčiau pateikto Sąjungos nuosavų išteklių sistemos aprašymo sykiu aiškėja, kad valstybių narių įplaukų iš PVM dydis keliais būdais paveikia Sąjungos nuosavų išteklių sistemą. Kadangi atitinkama kiekvienos valstybės narės nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazė nustatoma remiantis faktinėmis kiekvienos valstybės narės įplaukomis iš PVM, padidėjusios nacionalinės pajamos iš PVM automatiškai reiškia, kad išaugs tos valstybės narės Sąjungai mokėtini nuosavi ištekliai, kaupiami iš PVM [54]. Be to, jei išlaidos išlieka tos pačios, šitaip išaugus nuosaviems ištekliams, kaupiamiems iš PVM, ES biudžetui finansuoti reikės mažiau BNP nuosavų išteklių [55].

109. Žinoma, šiuo atveju nereikia pamiršti, kad didesnės valstybės įplaukos iš PVM tik tuomet daro poveikį tos valstybės narės mokėtinų nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, dydžiui, jei nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazei nėra nustatoma

52 — Žr. Reglamento Nr. 1798/2003 1–3 konstatuojamąsias dalis.

53 — Toks tikrinimo dalykas buvo nurodytas keliuose Audito Rūmų raštuose Vokietijos federaliniams audito rūmams ir Vokietijos federalinei finansų ministerijai. Audito Rūmų ir Vokietijos Federacinės Respublikos korespondenciją žr. šios išvados 14 punkte ir paskesniuose punktuose.

54 — Žr. šios išvados 53 punktą.

55 — Dėl šios BNP nuosavų išteklių dydžio ir kitų nuosavų išteklių dydžio sąveikos žr. šios išvados 54 punktą.

aukščiausia riba [56]. Tačiau ši išimtis nėra svarbi nagrinėjant šią bylą. Nacionalinės centrinės ryšių įstaigos veiklos struktūrinės arba praktinės problemos trukdo nustatyti teisingą PVM ne tik savo valstybėje narėje, bet ir visose kitose valstybėse narėse, kurios teikia atitinkamai valstybei narei prašymus pateikti informacijos.

110. Glaudus ryšys tarp valstybių narių įplaukų iš PVM ir Sąjungos nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, pabrėžiamas keliose Šeštosios PVM direktyvos [57] vietose. Jau 2 konstatuojamojoje dalyje nurodoma, kad Bendrijų biudžetas, neatsižvelgiant į kitas įplaukas, turi būti visiškai finansuojamas iš Bendrijų nuosavų išteklių, o į tuos išteklius įeina ir įplaukos iš PVM. Todėl 11 ir 14 konstatuojamosiose dalyse atkreipiamas dėmesys į būtinybę suderinti materialiąsias PVM taisykles, kad būtų užtikrintas vienodas nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, rinkimas visose valstybėse narėse.

111. Taip pat Teisingumo Teismo praktikoje daug kartų patvirtintas glaudus ryšys tarp valstybių narių surenkamo PVM ir valstybių narių Sąjungai mokamų nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM.

112. Ypač reikšmingi yra trys 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimai [58], kuriuose Teisingumo Teismas patvirtino, kad nenustačiusi nacionalinio PVM sandoriams, kurie pagal Šeštąją PVM direktyvą iš principo turi būti apmokestinami PVM, už PVM surinkimą atsakinga valstybė narė pažeidžia ne tik šią direktyvą, bet ir Sąjungos teisės nuostatas dėl nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, rinkimo. Pagrįsdamas šiuos teiginius Teisingumo Teismas pirmiausia pabrėžė, kad jei PVM apmokestinamas sandoris nėra apmokestintas PVM, į atitinkamas sumas neatsižvelgiama ir nustatant nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, apmokestinimo bazę. To pakanka, kad būtų patvirtintas Sąjungos nuosavus išteklius reglamentuojančių nuostatų pažeidimas [59].

113. Naujausioje Teisingumo Teismo praktikoje Teisingumo Teismas, nagrinėdamas Italijos nuostatas dėl PVM amnestijos, dar kartą pabrėžė ryšį tarp Sąjungos teisės nuostatų dėl nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM,

56 — Žr. šios išvados 53 punktą.

57 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, OL L 145, p. 1.

58 — 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-276/97, Rink. p. I-6251); 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Airiją* (C-358/97, Rink. p. I-6301) ir 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355).

59 — 58 išnašoje minėti sprendimai *Komisija prieš Prancūziją* (55 punktas ir paskesnis); *Komisija prieš Airiją* (64 punktas ir paskesni) ir *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (76 punktas ir paskesni).

ir valstybių narių įsipareigojimo užtikrinti tinkamą PVM rinkimą. Teisingumo Teismas pirmiausia paaiškino, jog bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas. Net jei Teisingumo Teismas valstybėms narėms suteikė tam tikrą diskreciją dėl turimų išteklių panaudojimo būdo, jis kartu pabrėžė, kad ši diskrecija yra ribojama pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos nuosavų išteklių surinkimą ir pareiga nesukelti didelių požiūrio į apmokestinamuosius asmenis skirtumų [60]. Šia išvada Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino, kad su valstybių narių pareiga perduoti nuosavus išteklius, kaupiamus iš PVM, gali būti susijusios ir konkrečios valstybių narių pareigos renkant PVM.

114. Todėl apibendrindama konstatuoju, kad nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimas PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 padeda nustatyti teisingą PVM valstybėse narėse, nes siekiama sumažinti vengimo mokėti PVM ir sukčiavimo PVM srityje atvejų skaičių, todėl išauga nacionalinės įplaukos iš PVM. Pirmiausia, atsižvelgiant į aplinkybę, kad Teisingumo Teismas savo praktikoje patvirtino tiesioginį ryšį tarp valstybių narių įplaukų iš PVM ir Sąjungos nuosavų išteklių, kaupiamų iš PVM, negalima pagrįstai tvirtinti, kad nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimas PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 nėra pakankamai tiesiogiai susijęs su Sąjungos pajamomis. Be to, šis bendradarbiavimas patenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, jį iš principo gali tikrinti Audito Rūmai.

115. Atsižvelgdama į šiuos argumentus darau išvadą, kad aptariamas nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 auditas vertintinas kaip iš principo į Audito Rūmų kontrolės kompetencijos sritį patenkantis Sąjungos pajamų tikrinimas, kaip apibrėžta EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalyje ir Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 1 dalyje.

2. Subsidiarumo ir proporcingumo principo laikymasis

116. Atsižvelgiant į išvadą, kad Audito Rūmai turėjo įgaliojimus atlikti aptariamą auditą, reikia išsiaiškinti, ar jie šią kontrolės kompetenciją įgyvendino laikydamiesi Sąjungos

60 — 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-132/06, Rink. p. I-5457) 37 punktas ir paskesni.

teisės nuostatų. Pirmiausia patikrinsiu, ar aptariamas auditas suderinamas su subsidiarumo principu. Vėliau panagrinėsiu šio audito proporcingumą.

a) Subsidiarumo principo laikymasis

117. Kadangi Audito Rūmai aptariamo audito atveju ėmėsi veiksmų ne toje srityje, kuri patenka į Sąjungos išimtinės kompetencijos sritį, vadinasi, atlikdami šį auditą jie turi laikytis subsidiarumo principo [61]. Tačiau dokumente nematyti jokių elementų, iš kurių būtų galima daryti išvadą, kad atlikdami aptariamą auditą Audito Rūmai pažeidė šį principą.

118. Rengdamiesi auditui Audito Rūmai pranešė Vokietijos Federacinei Respublikai [62], kad nori ištirti, ar audite dalyvaujančios valstybės narės sukūrė administracines ir organizacines struktūras Reglamentu Nr. 1798/2003 numatytam administracinių institucijų bendradarbiavimui užtikrinti. Be to, Audito Rūmai norėjo išnagrinėti ir įvertinti, remdamiesi kelių konkrečių prašymų pateikti informacijos pavyzdžiu, praktinį 5 straipsnyje ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojamo „pasikeitimo informacija pateikus prašymą“ taikymą tarp audite dalyvaujančių valstybių narių kompetentingų institucijų.

119. Atsakydami į Vokietijos vyriausybės argumentus Audito Rūmai 2006 m. lapkričio 9 d. raštu Vokietijos federalinei finansų ministerijai [63] paaiškino, kad numatomas atsitiktinai pasirinktų centrinės ryšių įstaigos 2005 m. išsiųstų ir kitų valstybių narių atsiųstų prašymų pateikti informacijos auditas siekiant įvertinti praktinį administracinių institucijų bendradarbiavimą informacijos pateikimo srityje. Faktiniai materialiniai sandoriai, įskaitant apmokestinimo bazės nustatymą, nebus tikrinami, jei apie juos galima spręsti iš tikrinamų dokumentų. Bus tikrinamas administracinių institucijų bendradarbiavimo veiksmingumas ir efektyvumas. Iš tikrinimo rezultatų būtų daromos išvados apie veiksmingesnę kovą su vengimu mokėti PVM ir sukčiavimu PVM srityje.

120. Pirmiausia atsižvelgiant į tikrinimo dalyko tarptautinius aspektus, audito procedūrą ir tikslus akivaizdu, kad aptariamo audito

61 — Žr. šios išvados 79 punktą ir paskesnius punktus.

62 — Audito Rūmų ir Vokietijos Federacinės Respublikos korespondencijos apžvalgą žr. šios išvados 14 punkte ir paskesniuose punktuose.

63 — Pridėtas kaip ieškinio 4 priedas.

tinkamai parengti ir atlikti negalėjo nei nacionaliniai audito rūmai, nei kitos nacionalinės audito tarnybos.

121. Taip pat Reglamento Nr. 1798/2003 35 straipsnyje numatyta Komisijos kartu su valstybėmis narėmis atliekama šio reglamento nagrinėjimo ir vertinimo procedūra šiuo atveju nelaikytina visaverte alternatyva Audito Rūmų atliekamam atitinkamų administracinių institucijų bendradarbiavimo auditui. Reglamento Nr. 1798/2003 35 straipsnyje numatyta procedūra vargu ar padeda centralizuotai ir sistemingai tikrinti bei vertinti tarptautinį įvairių nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimą, kai, be kita ko, atitinkami informacijos mainai kontroliuojami ir vertinami remiantis keliais atsitiktinai pasirinktais pavyzdžiais.

122. Todėl darau išvadą, kad subsidiarumo principas nebūtų pažeistas, jei Audito Rūmai atliktų aptariamą auditą.

b) Proporcingumo principo laikymasis

123. Aptariamu auditu Audito Rūmai norėjo įvertinti struktūrinius ir praktinius administracinių institucijų bendradarbiavimo pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 aspektus ir padaryti išvadas dėl veiksmingesnės kovos su vengimu mokėti PVM ir sukčiavimu PVM srityje. Šiuo auditu siekta įvertinti, ar valstybių narių informacijos mainai buvo atliekami laiku bei veiksmingai ir ar esama adekvačios administracinės struktūros ir procedūrų, kurios paremtų administracinį bendradarbiavimą [64].

124. Iš audito tikslų aprašymo ir dokumente pateikiamos informacijos aiškėja, kad Audito Rūmai iš esmės ketino tikrinti administracinių institucijų bendradarbiavimą remdamiesi EB 248 straipsnio 2 dalyje nurodytais „teisėtumo“ ir „patikimumo“ kriterijais [65].

125. Šiuo atveju ypač daug informacijos suteikia Vokietijos federaliniams audito rūmams 2006 m. rugsėjo 7 d. atsiųsta vizito programa, kurioje Audito Rūmai išvardijo temines sritis, kurios turėjo būti aptartos per numatytą audito vizitą centrinėje ryšių

64 — Žr. Specialaus pranešimo Nr. 8/2007 12 punktą.
65 — Žr. šios išvados 93 punktą ir paskesnius punktus.

įstaigoje [66]. Iš šios vizito programos pirmiausia matyti, kad Audito Rūmai, viena vertus, tikrindami teisėtumą norėjo patikrinti, ar Vokietijos Federacinė Respublika, vykdydama Reglamento Nr. 1798/2003 reikalavimus, įsteigė centrinę ryšių įstaigą ir ar informacijos mainai tarp administracinių institucijų atitinka reglamento reikalavimus. Antra vertus, Audito Rūmai, tikrindami finansų valdymo patikimumą, norėjo išsiaiškinti, ar yra galimybių padaryti administracinių institucijų bendradarbiavimą veiksmingesnį.

126. Atlikdami tokį administracinių institucijų bendradarbiavimo tyrimą Audito Rūmai turi laikytis proporcingumo principo. Šiuo principu pirmiausia reikalaujama, kad pavieniai audito veiksmai, skirti audito tikslams pasiekti, būtų *tinkami*, *būtini* ir *adekvatūs* [67].

127. Teisingumo Teismo praktikoje sakoma, kad priemonė yra *tinkama* nurodytam tikslui įgyvendinti, tik jeigu ja iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo [68]. Priemonė yra *būtina*, jeigu tarp daugelio priemonių, tinkamų siekiamam tikslui pasiekti, ji mažiausiai pakenkia atitinkamam interesui arba atitinkamai teisei [69]. Atitinkami interesai arba teisės *neadekvačiai* apribojamos tuomet, kai priemone, net jeigu ja padedama pasiekti numatytus teisėtus tikslus, pernelyg smarkiai kišamasi į tuos interesus ar teises.

128. Kalbant apie aptariamo audito *tinkamumą* juo numatytiems tikslams pasiekti, mano nuomone, akivaizdu, kad Audito Rūmų tikrinimo priemonės buvo skirtos nuosekliam ir sistemiškam administracinių institucijų bendradarbiavimo struktūrinių bei praktinių aspektų auditui atlikti. Todėl auditas yra tinkamas juo siekiamam tikslui pasiekti — įvertinti informacijos mainus tarp valstybių narių ir tam skirtas administracines struktūras bei procedūras teisėtumo ir finansų valdymo patikimumo požiūriu.

129. Mano nuomone, Audito Rūmų tikrinimo priemonės taip pat yra *būtinos* šiems audito tikslams pasiekti. Pirmiausia neaišku, kaip ne toks intensyvus nacionalinių mokesčių

66 — Pridėta kaip Audito Rūmų įstojimo į bylą paaiškinimo priedas. Žr. šios išvados 15 ir paskesnį punktą.

67 — Žr. šios išvados 91 ir paskesnį punktą.

68 — Žr. 2010 m. kovo 11 d. Sprendimo *Attanasio Group* (C-384/08, Rink. p. I-2055) 51 punktą ir 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, Rink. p. I-10821) 42 punktą.

69 — 1989 m. liepos 11 d. Sprendimo *Schräder* (265/87, Rink. p. 2237) 21 punktas.

administratorių ir pavienių procedūrų auditas padėtų surinkti norimą informaciją.

130. Nagrinėjant aptariamo audito *adekvatumą* pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar dėl Audito Rūmų tikrinimo priemonių buvo pernelyg smarkiai įsikišta į atitinkamų valstybių narių kompetencijos sferą.

131. Aptariamu auditu Audito Rūmai, viena vertus, norėjo patikrinti, ar Vokietijos Federacinė Respublika, vykdydama Reglamento Nr. 1798/2003 reikalavimus, įsteigė centrinę ryšių įstaigą ir ar informacijos mainai tarp administracinių institucijų atitinka reglamento reikalavimus. Antra vertus, Audito Rūmai norėjo išsiaiškinti, ar yra galimybių padaryti administracinių institucijų bendradarbiavimą veiksmingesnį. Nors šis konkrečių administracinių procesų finansų valdymo patikimumo auditas apima ir kritišką valstybių narių sprendimų, patenkančių į nacionalinės administracijos kompetenciją, analizę, dokumente nėra informacijos, kuri leistu spręsti, kad konkrečios audito priemonės bendrai atsižvelgiant į aptariamo audito kontekstą yra neadekvačios.

132. Šiuos svarstymus dėl Audito Rūmų veiksmų, atliekant aptariamą auditą, proporcingumo galima pailiustruoti analizuojant Vokietijos vyriausybės kritiką konkrečių Audito Rūmų specialaus pranešimo Nr. 8/2007 išvadų atžvilgiu.

133. Vokietijos vyriausybės nuomone, Specialiame pranešime Nr. 8/2007 pateikiami pavienių valstybių narių mokesčių administratorių organizacinės struktūros ir teisinio kompetencijų pasidalijimo vertinimai, kurie laikytini nepriimtinu ir neproporcingu įsikišimu į valstybių narių kompetenciją. Todėl Vokietijos vyriausybė ypač reiškia nepasitenkinimą tuo, kad Audito Rūmai savo specialaus pranešimo 38 ir paskesniuose punktuose nagrinėjo tiriamų valstybių narių centrinių ryšių įstaigų organizacinę struktūrą ir, be kita ko, padarė išvadą, kad Vokietijos centrinės ryšių įstaigos užduotis pasidalijo trys Centrinės federalinės mokesčių tarnybos padaliniai: vienas įsteigtas Bonoje, kiti du — Sarluise [70]. Be to, Vokietijos vyriausybė skundžiasi, kad Audito Rūmai specialaus pranešimo 22 ir paskesniame punkte daro išvadą, kad valstybės narės nepakankamai išnaudoja Reglamento

70 — Net jei Vokietijos Federacinė Respublika atsisakė bendradarbiauti su Audito Rūmais atliekant aptariamą auditą, Specialiame pranešime Nr. 8/2007 yra pateikiamos išvados ir pastabos dėl Vokietijos centrinės ryšių įstaigos ir jos veikimo. Jos pagrįstos išvadomis, padarytomis remiantis audito vizitų į kitas valstybes nares nustatytais faktais, per audito vizitą Komisijoje gauta informacija ir viešomis ataskaitomis; žr. šios išvados 22 punktą.

Nr. 1798/2003 teikiamas decentralizavimo galimybes.

134. Ši Vokietijos vyriausybės kritika dėl Audito Rūmų priemonių proporcingumo neįtikina.

135. Net jei Vokietijos vyriausybė teisingai pažymi, kad Audito Rūmai nacionalinių mokesčių administratorių organizacinės struktūros ir teisinio kompetencijų pasidalijimo analize tikrino atitinkamų valstybių narių sprendimus, kuriems netaikomi Sąjungos teisės reikalavimai, negalima daryti išvados, kad jie neproporcingai pasinaudojo jiems priskiriama kontrolės kompetencija.

136. Atsakant pirmiausia pabrėžtina, kad išvados dėl decentralizavimo stokos skirtos paaiškinti, kodėl informacijos mainų tarp valstybių narių galimybės pagal Reglamento Nr. 1798/2003 5 straipsnį nėra pakankamai intensyviai išnaudojamos [71]. Vokietijos centrinės ryšių įstaigos organizacinės struktūros analizė daroma rengiant išvadą, kad į pusę prašymų pateikti informacijos pagal Reglamento Nr. 1798/2003 5 straipsnį buvo atsakyta pavėluotai [72]. Šiuo atveju audito Rūmai konstatuoja, kad kai kuriose valstybėse narėse, kur daug atsakymų pateikiama pavėluotai, prie delsimo prisideda ir priežiūros problemų sukelia sudėtinga organizacinė struktūra [73]. Kaip valstybių narių su sudėtinga organizacine struktūra pavyzdžiai pateikiamos Italija, Nyderlandai ir Vokietija [74].

137. Iš šios informacijos matyti, kad Vokietijos vyriausybės kritikuota nacionalinių mokesčių administratorių organizacinės struktūros ir teisinio kompetencijų pasidalijimo analizė leidžia nuosekliai ir sistemiškai siekti audito tikslo: įvertinti informacijos mainus tarp valstybių narių ir tam skirtas administracines institucijas bei procedūras jų tinkamumo požiūriu. Be to, atsižvelgiant į šį audito tikslą, tos Audito Rūmų analizės yra būtinos objektyviai nustatytiems administracinių institucijų bendradarbiavimo trūkumams nurodyti ir paaiškinti.

138. Pirmiausia atsižvelgiant į aplinkybę, kad Vokietijos vyriausybės kritikuotos Audito

71 — Specialaus pranešimo Nr. 8/2007 19 ir paskesni punktai.

72 — Ten pat, 24 ir paskesni punktai.

73 — Ten pat, 38 punktas.

74 — Ten pat, 39–41 punktai.

Rūmų išvados sudaro patikimo finansų valdymo audito dalį, kuriame Audito Rūmai įvairiose vietose pabrėžia, kad kritikuoti sprendimai atitinka Sąjungos teisę [75] ir taip parodo, kad su šiomis analizėmis negalima sieti jokios kritikos atitinkamoms valstybėms narėms Sąjungos teisės atžvilgiu, pažymėtina, kad jos nelaikytinos netinkamu Audito Rūmų įsikišimu į valstybių narių kompetencijos sritį [76].

139. Todėl, mano nuomone, neginčijama, kad atliekant patikimo finansų valdymo auditą Audito Rūmų padaryta pavienių nacionalinių administracinių tarnybų kompetencijos pasidalijimo ir centrinių ryšių įstaigų organizacinės struktūros analizė yra proporcinga.

140. Remdamasi šiais argumentais darau išvadą, kad Audito Rūmai laikėsi proporcingumo principo tiek bendrosios administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003 tikrinimo koncepcijos lygmeniu, tiek konkrečios šio tikrinimo struktūros, vykdymo ir išvadų lygmeniu.

E — *Vokietijos Federacinės Respublikos įsipareigojimo bendradarbiauti su Audito Rūmais neįvykdymas*

141. Jei Audito Rūmai, kaip šioje byloje, vykdydami jiems priskiriamus įgaliojimus ir atsižvelgdami į subsidiarumo bei proporcingumo principus, nusprendžia atlikti nacionalinių administracinių institucijų bendradarbiavimo PVM srityje auditą, reikalaujama, kad valstybės narės lojaliai bendradarbiautų su Audito Rūmais.

75 — Savo analizę, kodėl kompetencija neperduodama teritorinėms tarnyboms, Audito Rūmai pradeda išvada, kad kompetencija teritorinėms tarnyboms neperduodama, nes neišnaudojama reglamentu suteikiama galimybė (Specialaus pranešimo Nr. 8/2007 22 punktas). Specialiame pranešime pateikiamos pastabos dėl centrinių ryšių įstaigų organizacinės struktūros yra bendro pobūdžio išvados, kad kai kurių aplankytų valstybių narių, kurios turėjo didelį skaičių pavėluotų prašymų, atveju prie delsimo prisideda sudėtinga organizacinė struktūra.

76 — Todėl svarbu, kad Audito Rūmai kritikuotose audito dalyse vertino nacionalinių mokesčių administratorių organizacinės struktūros ir teisinio kompetencijų pasidalijimo patikimumą, o ne teisėtumą. Pasirinkti audito kriterijai, kuriuos Audito Rūmai taiko vertindami valstybių narių teisės aktus, daro poveikį galimo įsikišimo į tikrinamos valstybės narės kompetencijos sritį intensyvumui. Todėl akivaizdu, kad valstybės narės teisės aktų teisėtumo auditas gali būti laikomas daug didesniu įsikišimu į valstybių narių kompetencijos sritį negu šių teisės aktų patikimumo auditas. Audito Rūmų atliekamas teisėtumo auditas yra susijęs su klausimu, ar valstybės narės savo kompetenciją įgyvendino pagal Sąjungos teisės reikalavimus, o patikimumo auditas yra susijęs su (teisiniu požiūriu ne tokiu rimtu) klausimu, ar nacionalinės priemonės yra tinkamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos atitinka Sąjungos teisę.

142. Atitinkama valstybių narių pareiga bendradarbiauti pirmiausia yra nustatyta konkrečiais EB 248 straipsnio 3 dalies[77] reikalavimais. Remiantis EB 248 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa, auditas remiasi pateiktais apskaitos dokumentais, ir prireikus atliekamas vietoje valstybėse narėse, kartu su nacionalinėmis audito įstaigomis arba, jei šios įstaigos neturi reikiamų įgaliojimų, su kompetentingomis nacionalinėmis tarnybomis. Tokiu atveju Audito Rūmai ir valstybių narių nacionalinės audito įstaigos bendradarbiauja pasitikėjimo dvasia ir toliau likdamos nepriklausomos. Remiantis EB 248 straipsnio 3 dalies antra pastraipa, nacionalinės audito įstaigos arba, jei šios įstaigos neturi reikiamų įgaliojimų, kompetentingos nacionalinės tarnybos Audito Rūmų prašymu teikia jiems bet kokius dokumentus ir informaciją, reikalingus atliekant savo užduotį.

143. Be to, be aiškiai EB 248 straipsnio 3 dalyje nustatytos valstybių narių pareigos bendradarbiauti, joms kyla bendra pareiga lojaliai bendradarbiauti su Audito Rūmais pagal EB 10 straipsnį kartu su EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalimis.

77 — Dėl ypač aiškios EB 248 straipsnio 3 dalies reikalavimų analizės dėl Audito Rūmų valstybėse narėse atliekamo audito žr. 26 išnašoje minėtą J. Inghelram, p. 138 ir paskesni.

144. Taip pat į EB 279 straipsnio pagrindu priimtą Reglamentą Nr. 1605/2002 įtraukiami reikalavimai dėl valstybių narių ir Audito Rūmų bendradarbiavimo. Todėl šio reglamento 140 straipsnio 2 dalyje nustatoma, be kita ko, kad auditas valstybėse narėse atliekamas kartu su nacionalinėmis audito institucijomis arba, kai jos neturi būtinų įgaliojimų, su atsakingomis nacionalinėmis tarnybomis, ir kad Audito Rūmai ir valstybių narių nacionalinės audito institucijos bendradarbiauja pasitikėjimo dvasia, išlaikydamos savo nepriklausomumą.

145. Atsižvelgiant į šiuos Sąjungos teisės reikalavimus, Vokietijos centrinės ryšių įstaigos, Vokietijos federalinės finansų ministerijos ir Vokietijos federalinių audito rūmų atsisakymas leisti Audito Rūmams atlikti aptariamą auditą ir jiems padėti, kaip teigė Komisija savo ieškinyje, vertintinas kaip EB 10 straipsnio kartu su EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalimis, EB 248 straipsnio 3 dalies ir Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalies pažeidimas, kurį padarė Vokietijos Federacinė Respublika.

146. Tačiau savo ieškinyje Komisija taip pat tvirtina, kad Vokietijos Federacinė Respublika pažeidė Reglamento Nr. 1605/2002 142 straipsnio 1 dalį, pagal kurią Komisija, kitos institucijos ir įstaigos,

administruojančios įplaukas ir išlaidas Sąjungos vardu, ir galutiniai išmokų iš biudžeto gavėjai suteikia Audito Rūmams visas priemones ir visą informaciją, kuri, Audito Rūmų nuomone, jiems reikalinga savo užduočiai atlikti.

147. Atsižvelgiant į faktines aplinkybes toks ieškinio pagrindas gali reikšti tik tai, kad institucijos, administruojančios įplaukas Sąjungos vardu, atsisakė lojaliai bendradarbiauti su Audito Rūmais. Tačiau Komisija nepaaiškino, kurios Vokietijos institucijos Audito Rūmų prašymo atlikti auditą atžvilgiu galėtų būti priskirtos „institucijoms, administruojančioms įplaukas Sąjungos vardu“. Pirmiausia atsižvelgiant į aplinkybę, kad PVM, nepaisant derinimo šioje srityje, vertintinas kaip nacionalinis mokestis, kuris iš principo renkamas laikantis nacionalinės teisės aktų [78], šiuo atveju nei centrinė ryšių įstaiga, nei Vokietijos federalinė finansų ministerija negali būti tiesiog priskirtos prie institucijų, administruojančių įplaukas Sąjungos vardu.

148. Kadangi vykdant pažeidimo nagrinėjimo procedūrą pagal SESV 258 straipsnį Komisija turi pagrįsti pareikštą įtarimą, kad buvo pažeista Sutartis, ir pateikti Teisingumo Teismui visus nagrinėjant bylą reikalingus įrodymus [79], tačiau Komisija neatliko pareigos pateikti įrodymus dėl įtariamo Reglamento Nr. 1605/2002 142 straipsnio 1 dalies pažeidimo, šį ieškinio pagrindą reikia atmesti kaip nepagrįstą.

VIII — Santrauka

149. Apibendrindama darau išvadą, kad Audito Rūmai pagal EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalį bei Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalį yra įgalioti tikrinti administracinių institucijų bendradarbiavimą pridėtinės vertės mokesčio srityje pagal Reglamentą Nr. 1798/2003. Vykdydami šiuos tikrinimo įgaliojimus Audito Rūmai laikėsi ir subsidiarumo, ir proporcingumo principų. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika pagal EB 248 straipsnio 3 dalį, EB 10 straipsnį kartu su EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalis bei pagal Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalį turėjo leisti Audito Rūmams atlikti auditą ir,

78 — Žr. šios išvados 57 punktą.

79 — Žr. 2010 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* (C-160/08, Rink. p. I-3713) 116 punktą; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją* (C-246/08, Rink. p. I-10605) 52 punktą; 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Švediją* (C-438/07, Rink. p. I-9517) 49 punktą ir 2007 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją* (C-507/03, Rink. p. I-9777) 33 punktą.

remiantis šių nuostatų reikalavimais, lojaliai jiems padėti.

150. Todėl Vokietijos centrinės ryšių įstaigos, Vokietijos federalinės finansų ministerijos ir Vokietijos federalinių audito rūmų atsisakymas leisti Audito Rūmams atlikti administracinių institucijų bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje auditą ir jiems padėti vertintinas kaip įsipareigojimų pagal EB 10 straipsnį kartu su EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalimis, EB 248 straipsnio 3 dalį ir Reglamento Nr. 1605/2002 140 straipsnio 2 dalį pažeidimas, kurį padarė Vokietijos Federacinė Respublika.

IX — Bylinėjimosi išlaidos

151. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija prašė priteisti išlaidas ir Vokietijos Federacinė Respublika iš esmės pralaimėjo bylą, ji turi padengti išlaidas. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalį į bylą įstojusios institucijos pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

X — Išvada

152. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1. Vokietijos Federacinė Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 10 straipsnį kartu su EB 248 straipsnio 1 ir 2 dalimis, EB 248 straipsnio 3 dalį ir 2002 m. birželio 25 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1605/2002 dėl Europos Bendrijų bendrajam biudžetui taikomo finansinio reglamento 140 straipsnio 2 dalį, nes atsisakė leisti Audito Rūmams atlikti Vokietijoje auditą dėl 2003 m. spalio 7 d.

Tarybos reglamentu (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančiu Reglamentą (EEB) Nr. 218/92, reglamentuojamo valstybių narių administracinių institucijų bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje ir jiems padėti.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Vokietijos Federacinė Respublika padengia bylinėjimosi išlaidas.

4. Europos Parlamentas ir Audito Rūmai padengia savo bylinėjimosi išlaidas.