OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO VERICY TRSTENJAK przedstawiona w dniu 25 maja 2011 r.[1]

Spis treści

I — Wprowadzenie ..... I - 11239

II — Prawo Unii ..... I - 11240

A — Prawo pierwotne ..... I - 11240

B — Prawo wtórne ..... I - 11240

1. Decyzja 2000/597/WE, Euratom ..... I - 11240

2. Rozporządzenie (WE, Euratom) nr 1605/2002 ..... I - 11242

3. Rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 ..... I - 11243

III — Okoliczności faktyczne ..... I - 11245

IV — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi ..... I - 11247

V — Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron ..... I - 11248

VI — Istotne argumenty stron ..... I - 11249

VII — Ocena prawna ..... I - 11253

A — Uwagi wstępne ..... I - 11253

B — System zasobów własnych pod rządami decyzji 2000/597 ..... I - 11254

C — Kompetencje kontrolne Trybunału Obrachunkowego ..... I - 11258

1 — Język oryginału: niemiecki.

1. Przedmiot, zakres i granice kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego ..... I - 11258

a) Uprawnienie do kontrolowania działań instytucji Unii i państw członkowskich, wykazujących wystarczająco bezpośredni związek z dochodami i wydatkami Unii ..... I - 11258

b) Zakres obowiązywania prawa Unii jako granica kompetencji w kontekście kontroli działań państw członkowskich przez Trybunał Obrachunkowy ..... I - 11259

c) Obowiązek przestrzegania zasady pomocniczości i proporcjonalności ..... I - 11263

i) Zasada pomocniczości ..... I - 11263

ii) Zasada proporcjonalności ..... I - 11265

2. Kryteria badania dla kontroli rachunkowości przez Trybunał Obrachunkowy ..... I - 11266

3. Wniosek częściowy ..... I - 11268

D — Uprawnienie Trybunału Obrachunkowego do badania współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 ..... I - 11268

1. Kontrola współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 wykazuje wystarczająco bezpośredni związek z dochodami Unii ..... I - 11269

2. W przedmiocie poszanowania zasady pomocniczości i proporcjonalności ..... I - 11272

a) W przedmiocie poszanowania zasady pomocniczości ..... I - 11273

b) W przedmiocie poszanowania zasady proporcjonalności ..... I - 11274

E — W przedmiocie naruszenia przez Republikę Federalną Niemiec ciążących na niej obowiązków w zakresie współpracy z Trybunałem Obrachunkowym ..... I - 11278

VIII — Podsumowanie ..... I - 11280

IX — Koszty ..... I - 11281

X — Wnioski ..... I - 11281

I — Wprowadzenie

1. Podstawą niniejszej sprawy jest skarga o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesiona przez Komisję zgodnie z art. 258 TFUE, w której zwraca się ona do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec uchybiła swoim zobowiązaniom wynikającym z prawa Unii w ten sposób, iż nie umożliwiła Trybunałowi Obrachunkowemu Unii Europejskiej (zwanemu dalej „Trybunałem Obrachunkowym") kontroli współpracy transgranicznej krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT w Niemczech.

2. Pod względem proceduralnym niniejsza sprawa charakteryzuje się tym, że Komisja wniosła skargę o uchybienie zobowiązaniom przeciwko państwu członkowskiemu, ponieważ naruszyło ono kompetencje kontrolne Trybunału Obrachunkowego. Chociaż Trybunał Obrachunkowy wyraźnie opowiadał się w przeszłości za przyznaniem mu legitymacji procesowej do samodzielnego wykonywania swoich kompetencji w stosunku do państw członkowskich przed sądem [2], obecnie, po ostatniej reformie systemu ochrony prawnej w Unii dokonanej przez traktat z Lizbony, nadal nie przysługuje mu możliwość bezpośredniego wniesienia skargi przeciwko państwom członkowskim naruszającym jego kompetencje kontrolne [3]. Trybunał Obrachunkowy musi zgłosić takie naruszenie Komisji, aby ona, jak w niniejszej sprawie, wszczęła przeciwko państwu członkowskiemu postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom zgodnie z art. 258 TFUE, do którego Trybunał Obrachunkowy może następnie przystąpić jako interwenient.

3. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi okazję do wyjaśnienia zakresu i przedmiotu kompetencji Trybunału Obrachunkowego do kontroli handlu wewnątrzunijnego na przykładzie konkretnej kontroli. Jest to bowiem pierwsza sprawa dotycząca uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wynikająca z odmowy wyrażenia przez państwo członkowskie zgody na planowaną przez Trybunał Obrachunkowy kontrolę w dziedzinie

2 — Zobacz na przykład sprawozdanie Trybunału Obrachunkowego dla komisji analizującej funkcjonowanie traktatu o Unii Europejskiej z 1995 r. (francuska wersja językowa zamieszczona w *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, s. 689, pkt 2.6).

3 — W związku z tym należy ogólnie stwierdzić, że traktat z Lizbony nie wprowadził reformy systemu ochrony prawnej w Unii, lecz dotychczasowy system ochrony prawnej pozostał w konsekwencji w swojej istocie niezmieniony. Zobacz w tej kwestii: A. Thiele, Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?, *EuR*, 2010, s. 30–51. Zapewnienie samodzielnej legitymacji procesowej Trybunałowi Obrachunkowemu przeciwko państwom członkowskim byłoby możliwe bez dokonywania znacznej interwencji w nową strukturę TFUE. W art. 271 TFUE mogło zostać w nowej lit. e) na przykład przewidziane, że Trybunał Obrachunkowy może wnieść przeciwko państwom członkowskim skargę o uchybienie zobowiązaniom zgodnie z art. 258 TFUE z powodu naruszenia jego uprawnień kontrolnych oraz w dziedzinie dostępu do informacji zgodnie z art. 287 TFUE. Zobacz w tym względzie C. Friedrich, J. Inghelram, Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof, *DÖV*, 1999, s. 669, 676.

dochodów Unii na jego terytorium oraz wspierania Trybunału Obrachunkowego przy jej przeprowadzaniu.

4. Znaczenie instytucjonalne niniejszej sprawy o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego potwierdzone zostaje przez decyzję Parlamentu Europejskiego o przystąpieniu po raz pierwszy jako interwenient popierający żądania Komisji do postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom przeciwko państwu członkowskiemu.

II — Prawo Unii [4]

A — *Prawo pierwotne*

W prawie pierwotnym kompetencje Trybunału Obrachunkowego wyrażone zostały w art. 248 WE.

B — *Prawo wtórne*

1. Decyzja 2000/597/WE, Euratom

5. Artykuł 2 decyzji Rady 2000/597/WE, Euratom z dnia 29 września 2000 r. dotyczącej systemu środków własnych Wspólnot Europejskich [5] stanowi:

„1. Przychody z następujących źródeł będą składać się na środki własne określone w budżecie Unii Europejskiej:

a) podatki, premie, kwoty dodatkowe lub wyrównawcze, kwoty lub czynniki dodatkowe i inne opłaty ustanowione lub do ustanowienia przez instytucje Wspólnot w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi w ramach wspólnej polityki rolnej, a także wpłaty i inne opłaty przewidziane w ramach wspólnej organizacji rynku cukru;

b) cła pobierane na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej i inne cła ustanowione lub do ustanowienia przez instytucje Wspólnot

4 — Zgodnie z terminologią stosowaną w TUE oraz TFUE używa się pojęcia „prawo Unii" jako pojęcia ogólnego dla prawa wspólnotowego i prawa Unii. Jeżeli poniżej znaczenie będą miały poszczególne przepisy prawa pierwotnego, będą powołane przepisy obowiązujące ratione temporis.

5 — Dz.U. L 253, s. 42.

w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi oraz cła na produkty objęte Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali;

c) stosowanie jednorodnej stawki ważnej dla wszystkich państw członkowskich do zharmonizowanej bazy naliczania VAT zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Podstawa naliczania brana pod uwagę w tym celu nie będzie przekraczać 50% PNB dla każdego państwa członkowskiego, jak to określono w ust. 7;

d) stosowanie stawki – która ma być określona stosownie do procedury budżetowej, mając na uwadze sumę wszystkich innych przychodów – do sumy PNB wszystkich państw członkowskich.

[…]

4. Jednolita stawka, określona w ust. 1 lit. c), będzie odpowiadać stawce wynikającej z różnicy między:

a) maksymalną stawką zwrotu środków VAT, która jest ustalona na:

0,75% w 2002 i 2003 r.,

0,50% od 2004 r.

oraz

b) stawką (»stawką zamrożoną«) równoważną stosunkowi między wielkością wyrównania, określonego w art. 4, a sumą baz naliczania VAT [ustaloną zgodnie z ust. 1 lit. c)] wszystkich państw członkowskich, uwzględniając fakt, że Zjednoczone Królestwo jest wyłączone z finansowania jego korekty oraz że udział Austrii, Niemiec, Niderlandów i Szwecji w finansowaniu korekty Zjednoczonego Królestwa jest zmniejszony do jednej czwartej jego normalnej wartości.

5. Stawka ustalona zgodnie z ust. 1 lit. d) ma zastosowanie do PNB każdego państwa członkowskiego.

[…]

7. Do celów stosowania niniejszej decyzji PNB oznacza DNB za dany rok według cen rynkowych, jak przewidziała Komisja w zastosowaniu ESA 95 zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 2223/96.

Jeżeli modyfikacje ESA 95 spowodują znaczące zmiany w DNB, jak przewidziała Komisja, Rada, działając jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, podejmie decyzję, czy te zmiany stosuje się do celów niniejszej decyzji".

6. Artykuł 8 decyzji 2000/597 brzmi następująco:

„1. Środki własne Wspólnot, określone w art. 2 ust. 1 lit. a) i b), są pobierane przez państwa członkowskie zgodnie z przepisami prawa krajowego wprowadzonymi ustawą, rozporządzeniem lub aktem administracyjnym, które w razie potrzeby zostaną dostosowane, aby spełniały wymagania określone przez zasady wspólnotowe.

[…]

Państwa członkowskie udostępnią Komisji zasoby przewidziane w art. 2 ust. 1 lit. a)–d).

2. Bez uszczerbku dla rewizji rachunków i dla sprawdzenia, czy są one legalne i prawidłowe, jak ustanowiono w art. 248 traktatu WE i w art. 160C traktatu Euratom – takie rewizje i sprawdziany dotyczą głównie rzetelności i skuteczności krajowych systemów i procedur określania bazy dla środków własnych liczonych od wysokości VAT i PNB – oraz bez wpływu na zastosowanie rozwiązań w zakresie inspekcji przewidzianych w art. 279 lit. c) traktatu WE i w art. 183 lit. c) traktatu Euratom, Rada, działając jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, przyjmie przepisy niezbędne do zastosowania niniejszej decyzji i umożliwienia inspekcji poboru, udostępniania Komisji i wpłat przychodów, określonych w art. 2 i 5”.

2. Rozporządzenie (WE, Euratom) nr 1605/2002

7. Artykuł 140 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich [6] stanowi:

„1. Kontrola przeprowadzana przez Trybunał Obrachunkowy w celu ustalenia, czy wszystkie dochody zostały uzyskane oraz czy wszystkie wydatki zostały poniesione zgodnie z prawem i prawidłowo, z uwzględnieniem postanowień traktatów, budżetu, niniejszego rozporządzenia, zasad wykonania oraz wszystkich innych aktów przyjętych na mocy traktatów.

2. Wykonując swoje zadania, Trybunał Obrachunkowy ma prawo zapoznać się, w sposób przewidziany w art. 142, ze wszystkimi dokumentami i informacjami dotyczącymi zarządzania finansami służb lub organów w odniesieniu do operacji finansowanych lub współfinansowanych przez Wspólnoty. Trybunał ma uprawnienia do zasięgania informacji u każdego urzędnika odpowiedzialnego za operacje po stronie dochodów lub wydatków oraz do stosowania dowolnych procedur kontroli właściwych dla wyżej wspomnianych służb lub instytucji. Kontrola w państwach członkowskich przeprowadzana jest razem

6 — Dz.U. L 248, s. 1.

z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, w przypadku gdy nie posiadają niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując swoją niezależność.

oraz kontroli na miejscu, jak również wszystkie dokumenty i dane stworzone lub przechowywane na nośnikach magnetycznych.

Pozostałe służby, organy audytu wewnętrznego danej administracji krajowej są obowiązane zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania swoich zadań.

[…]".

Pierwszy akapit ma również zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych otrzymujących środki z budżetu wspólnotowego".

8. Artykuł 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002 ma następujące brzmienie:

„Komisja, pozostałe instytucje, organy zarządzające dochodami i wydatkami w imieniu Wspólnot oraz końcowi beneficjenci wypłat z budżetu są obowiązani zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia oraz udzielić mu wszelkich informacji, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania swoich zadań. Obowiązane są udostępnić do dyspozycji Trybunału Obrachunkowego wszystkie dokumenty dotyczące zawierania i wykonywania umów finansowanych z budżetu wspólnotowego oraz wszystkie rozliczenia środków pieniężnych i materiałów, wszystkie rejestry księgowe i dokumenty pomocnicze oraz związane z nimi dokumenty administracyjne, wszystkie dokumenty dotyczące dochodów i wydatków, wszystkie spisy inwentarza, wszystkie schematy organizacyjne komórek organizacyjnych, które Trybunał Obrachunkowy uzna za niezbędne do kontroli sprawozdań budżetowych i finansowych dotyczących wyniku na podstawie ewidencji

3. Rozporządzenie (WE) nr 1798/2003

9. Artykuł 1 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92[7] stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy organów administracyjnych państw członkowskich właściwych dla stosowania przepisów ustawowych dotyczących

7 — Dz.U. L 264, s. 1.

podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i przywozu towarów oraz współpracy tych organów z Komisją w celu zapewnienia zgodności z tymi przepisami ustawowymi.

W tym celu określa ono zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą informacji, które mogą pomóc im w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT.

Niniejsze rozporządzenie ustanawia także zasady i procedury wymiany pewnych informacji drogą elektroniczną, w szczególności odnoszących się do podatku VAT od transakcji wewnątrzwspólnotowych.

[…]".

10. Zgodnie z art. 3 ust. 2 rozporządzenia nr 1798/2003 każde państwo członkowskie wyznacza jedno centralne biuro łącznikowe, na które deleguje główne zobowiązanie do kontaktów z innymi państwami członkowskimi w dziedzinie współpracy administracyjnej, oraz informuje o tym Komisję i pozostałe państwa członkowskie.

11. Artykuł 5 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„1. Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje informacje określone w art. 1 wraz ze wszelkimi informacjami odnoszącymi się do konkretnego przypadku lub przypadków.

2. Do celów przesyłania informacji określonych w ust. 1 organ współpracujący organizuje przeprowadzenie postępowania administracyjnego niezbędnego do uzyskania takich informacji.

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie szczególnego postępowania administracyjnego. Jeżeli państwo członkowskie stwierdza, że nie jest konieczne postępowanie administracyjne, niezwłocznie informuje organ wnioskujący o przyczynach takiego stwierdzenia.

4. W celu uzyskania poszukiwanych informacji lub przeprowadzenia wnioskowanego postępowania administracyjnego organ współpracujący lub organ administracyjny, do którego organ ten może się zwrócić, postępuje tak, jakby działał we własnym imieniu lub na żądanie innego organu w swoim państwie członkowskim".

12. Zgodnie z art. 35 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003:

„Państwa członkowskie i Komisja badają i oceniają funkcjonowanie uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej

przewidzianych w niniejszym rozporządzeniu. Komisja zbiera doświadczenia państw członkowskich w celu usprawnienia funkcjonowania tych uzgodnień".

13. Artykuł 43 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„W celu stosowania niniejszego rozporządzenia państwa członkowskie podejmują wszelkie niezbędne kroki, aby:

a) zapewnić efektywną koordynację wewnętrzną między właściwymi organami określonymi w art. 3;

b) ustanowić bezpośrednią współpracę między organami upoważnionymi do celów takiej koordynacji;

c) zapewnić sprawne funkcjonowanie uzgodnień dotyczących wymiany informacji przewidzianych w niniejszym rozporządzeniu".

III — Okoliczności faktyczne

14. Pismem z dnia 26 czerwca 2006 r. Trybunał Obrachunkowy poinformował Bundesrechnungshof, że w dniach od 10 do 13 października 2006 r. planuje odbyć wizytę kontrolną. Przedmiotem kontroli miała być współpraca administracyjna w dziedzinie podatku VAT, uregulowana w rozporządzeniu nr 1798/2003 oraz odpowiednich przepisach wykonawczych. Główna kwestia dotyczyła tego, czy państwa członkowskie utworzyły administracyjne i organizacyjne struktury dla współpracy administracyjnej, oraz jak kształtuje się w praktyce ta współpraca w przypadku wniosku o pomoc administracyjną zgodnie z art. 5 rozporządzenia nr 1798/2003. Kontrola dotyczyła w istocie organów przewidzianego w art. 2 ust. 2 tego rozporządzenia centralnego biura łącznikowego. Do kontroli mogły jednak zostać włączone także dalsze organy administracyjne uczestniczące we współpracy administracyjnej.

15. Odnosząc się do tego pierwszego pisma, Trybunał Obrachunkowy przekazał Bundesrechnungshof w piśmie z dnia 7 września 2006 r. dalsze szczegóły dotyczące kontroli. W piśmie informowano w szczególności o planowanej wizycie kontrolnej w niemieckim centralnym biurze łącznikowym w okresie pomiędzy 10 a 13 października 2006 r. Do tego pisma załączony był program wizyty, o którego przekazanie do centralnego biura łącznikowego zwrócono się w piśmie.

16. W programie wizyty zwrócono się do centralnego biura łącznikowego o przekazanie informacji dotyczących otrzymanych i rozpatrzonych w roku 2004/2005 wniosków o informacje w rozumieniu art. 5 rozporządzenia nr 1798/2003. Program wizyty zawierał także przegląd szeregu tematów, które miały być omawiane podczas wizyty

kontrolnej. Zaliczały się do nich między innymi 1) organizacja, wyposażenie i funkcjonowanie centralnego biura łącznikowego, 2) wymiana informacji bez uprzedniego wniosku w rozumieniu rozdziału IV rozporządzenia nr 1798/2003, 3) gromadzenie i wymiana informacji dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych (baza danych MIAS), 4) problemy prawne ograniczające współpracę administracyjną, 5) dalsze środki zmierzające do poprawy współpracy administracyjnej oraz unikania nadużyć oraz 6) wyrywkowa kontrola otrzymanych i złożonych wniosków o informacje.

17. Pismem z dnia 18 września 2006 r. Bundesrechnungshof potwierdził zamiar wzięcia udziału w kontroli przeprowadzanej przez Trybunał Obrachunkowy. W tym celu zostało ustalone wstępne spotkanie na dzień 9 października 2006 r. w Bundesrechnungshof.

18. Ponieważ podlegające kontroli centralne biuro łącznikowe nie wydawało się gotowe do współpracy z Trybunałem Obrachunkowym, zwrócił się on ponownie pismem z dnia 5 października 2006 r. do Bundesrechnungshof. W piśmie tym poinformował, że centralne biuro łącznikowe nie potwierdziło wizyty kontrolnej ani nie przekazało wcześniej wymaganych i niezbędnych do przygotowania prawidłowej kontroli dokumentów. W związku z tym Trybunał Obrachunkowy poinformował o zamiarze przesunięcia wizyty kontrolnej na okres pomiędzy 14 a 17 listopada 2006 r. Jednocześnie zwrócił się on do Bundesrechnungshof o skłonienie centralnego biura łącznikowego do prawidłowego przeprowadzenia tej kontroli.

19. Pismem z dnia 9 listopada 2006 r. Trybunał Obrachunkowy złożył zażalenie do niemieckiego ministra finansów, że podlegające kontroli centralne biuro łącznikowe nie potwierdziło terminu kontroli na dni od 14 do 17 listopada 2006 r. ani nie przekazało niezbędnych informacji. Trybunał Obrachunkowy poinformował o kolejnym przesunięciu terminu wizyty kontrolnej, mianowicie na okres pomiędzy 4 a 7 grudnia 2006 r. Jednocześnie wskazał on ponownie cel kontroli i wyjaśnił, że przewidziana jest między innymi wyrywkowa kontrola wniosków o udzielenie informacji złożonych w 2005 r. przez centralne biuro łącznikowe oraz wniosków o udzielenie informacji, które w tym okresie wpłynęły z innych państw członkowskich. Zagadnienia merytoryczne, włącznie z ustaleniem podatku, w zakresie w jakim wynikają z podlegających kontroli dokumentów, nie są przedmiotem kontroli. Badaniu podlega raczej skuteczność i efektywność współpracy administracyjnej. W odpowiedzi z dnia 4 grudnia 2006 r. ministerstwo finansów poinformowało, że kontrola przez Trybunał Obrachunkowy jest niemożliwa ze względu na brak podstawy prawnej.

20. Pismem z dnia 13 grudnia 2006 r. Trybunał Obrachunkowy zwrócił się ponownie do Bundesrechnungshof oraz poprosił o udzielenie odpowiedzi na pytania dotyczące poszczególnych wniosków o udzielenie informacji, które zgodnie z art. 5 rozporządzenia

nr 1798/2003 zostały wymienione pomiędzy niemieckim centralnym biurem łącznikowym i centralnymi biurami łącznikowymi innych państw członkowskich. Tę prośbę Bundesrechnungshof odrzucił w dniu 6 marca 2007 r., wskazując, że ministerstwo finansów odmówiło już zgody na wniosek kontrolny Trybunału Obrachunkowego w tych sprawach. Ze względu na neutralność Bundesrechnungshof nie może w konsekwencji przekazać odpowiednich informacji.

21. Pismem z dnia 4 maja 2007 r. Trybunał Obrachunkowy zwrócił się ponownie do ministerstwa finansów i poinformował o szeregu ustaleń wynikających z kontroli przeprowadzonych w innych państwach członkowskich. W odpowiedzi z dnia 29 czerwca 2007 r. ministerstwo finansów zajęło stanowisko w przedmiocie tych informacji. Z pisma tego nie wynikała jednak zmiana decyzji odmownej co do przeprowadzenia kontroli w drodze wizyty kontrolnej w Republice Federalnej Niemiec.

22. Wyniki swoich kontroli Trybunał Obrachunkowy opublikował w sprawozdaniu specjalnym nr 8/2007 dotyczącym współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług [8] (zwanym dalej „sprawozdaniem specjalnym nr 8/2007"). Uwagi dotyczące Niemiec w tym sprawozdaniu opierają się na ustaleniach kontroli przeprowadzonych w innych państwach członkowskich, na informacjach uzyskanych podczas wizyt kontrolnych w Komisji oraz publicznie dostępnych sprawozdaniach [9].

IV — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

23. Wezwaniem z dnia 23 września 2008 r. Komisja poinformowała Republikę Federalną Niemiec, że poprzez wielokrotną odmowę współpracy z Trybunałem Obrachunkowym naruszyła ona swoje zobowiązania wynikające z art. 248 ust. 1, 2 i 3 WE, a także art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002 oraz art. 10 WE. Naruszenie to polega na utrudnianiu Trybunałowi Obrachunkowemu wykonywania jego zadań w postaci kontroli dochodów Unii. Ponadto sporna kontrola Trybunału Obrachunkowego miała na celu kontrolę wydatków Unii w związku z wykonywaniem rozporządzenia nr 1798/2003, przy czym w szczególności miała zostać oceniona skuteczność i efektywność bazy danych MIAS.

24. W odpowiedzi z dnia 23 grudnia 2008 r. Republika Federalna Niemiec odrzuciła stawiane jej zarzuty. Decydująca jest okoliczność,

8 — Dz.U. 2008, C 20, s.1.

9 — Sprawozdanie specjalne nr 8/2007, pkt 14.

że czynności kontrolne Trybunału Obrachunkowego nie są objęte art. 248 WE, ponieważ kontrola ta nie jest nakierowana ani na dochody, ani na wydatki Unii. Rząd niemiecki powołał się także na zasadę pomocniczości.

25. Pismem z dnia 23 marca 2009 r. Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię zgodnie z art. 226 WE. Podtrzymała w niej stanowisko, że Trybunał Obrachunkowy jest uprawniony do kontroli współpracy administracyjnej pomiędzy państwami członkowskimi w dziedzinie podatku VAT. Trybunał Obrachunkowy jest ponadto uprawniony do oceny wydatków Unii w odniesieniu do bazy danych MIAS, ponieważ ten system wymiany informacji dotyczących podatku VAT finansowany jest z budżetu Unii.

26. W odpowiedzi na uzasadnioną opinię Republika Federalna Niemiec potwierdziła pismem z dnia 22 maja 2009 r. swoje stanowisko, że omawiana kontrola nie jest objęta art. 248 WE w zakresie, w jakim nakierowana jest na kontrolę dochodów z podatku VAT. O ile kontrola ta była nakierowana na zbadanie wydatków Unii w odniesieniu do bazy danych MIAS, o tyle Republika Federalna Niemiec zaakceptowała wyraźnie uprawnienia Trybunału Obrachunkowego do badania odpowiednich wydatków Unii. Te wydatki nie były jednak przedmiotem pierwotnego wniosku kontrolnego.

V — Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

27. Ponieważ Republika Federalna Niemiec zdaniem Komisji nie zastosowała się do uzasadnionej opinii, Komisja w dniu 17 grudnia 2009 r. wniosła skargę zgodnie z art. 258 TFUE.

28. Komisja wnosi do Trybunału o:

— stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec uchybiła swoim zobowiązaniom wynikającym z art. 248 ust. 1, 2 i 3 WE, art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002 oraz art. 10 WE, odmawiając zezwolenia Trybunałowi Obrachunkowemu na przeprowadzenie w Niemczech kontroli w zakresie uregulowanej w rozporządzeniu nr 1798/2003 i właściwych przepisach wykonawczych współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie podatku od wartości dodanej;

— obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania.

29. Republika Federalna Niemiec wnosi o oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

30. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 7 maja 2010 r. Parlament Europejski został dopuszczony do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji. Trybunał Obrachunkowy i Parlament Europejski wnoszą o uwzględnienie skargi Komisji.

31. Na rozprawie dnia 15 marca 2011 r. uwagi przedstawili przedstawiciele Komisji, Republiki Federalnej Niemiec, a także Trybunału Obrachunkowego i Parlamentu Europejskiego.

VI — Istotne argumenty stron

32. Zdaniem Komisji, Parlamentu Europejskiego i Trybunału Obrachunkowego odmowa Republiki Federalnej Niemiec umożliwienia Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenia kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej prowadzi do naruszenia art. 248 ust. 1, 2 i 3 WE, art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002, a także art. 10 WE. Rząd niemiecki uważa swoje odmowne stanowisko za zgodne z prawem Unii.

33. *Komisja*, *Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy* opowiadają się za szerokim rozumieniem kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego oraz odpowiednich obowiązków współpracy państw członkowskich. Przywołują w tym względzie ustanowioną prawem pierwotnym rolę Trybunału Obrachunkowego polegającą na badaniu pobierania i wydawania unijnych środków finansowych oraz kontroli, czy operacje finansowe są prawidłowo wykazywane oraz przeprowadzane i administrowane zgodnie z prawem i prawidłowo. Jako niezależna zewnętrzna instancja kontrolna przyczynia się on w ten sposób do polepszenia finansowego funkcjonowania Unii i ochrony interesów finansowych obywateli Unii. W związku z tym oraz dla zapewnienia effet utile odpowiednich przepisów kompetencje kontrolne Trybunału Obrachunkowego należy rozumieć szeroko. Z wymogów prawa Unii wynika ponadto, że w przypadku kontroli w państwach członkowskich są one zobowiązane udzielić Trybunałowi Obrachunkowemu pełnego wsparcia w jego działalności.

34. Państwa członkowskie są ponadto zobowiązane dopuścić wszystkie kontrole Trybunału Obrachunkowego służące badaniu pobierania i wykorzystania środków finansowych Unii oraz zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu w tym zakresie pełne wsparcie. Tego właśnie władze niemieckie odmówiły Trybunałowi Obrachunkowemu. Jakkolwiek rozporządzenie nr 1798/2003 samo w sobie nie reguluje pobierania dochodów Unii, wykazuje ono jednak jasny i bezpośredni związek z dochodami Unii. Służy zwalczaniu oszustw związanych z podatkiem VAT oraz omijania tego opodatkowania, a także przyczynia się w konsekwencji do tego, że

państwa członkowskie dysponują określonym dochodem z podatku VAT, a Unia może dysponować przysługującymi jej zasobami własnymi opartymi na VAT na możliwie najkorzystniejszych warunkach. Dochody państw członkowskich z podatku VAT stanowią bowiem wreszcie podstawę ustalania zasobów własnych Unii opartych na VAT. Z tej perspektywy badanie skuteczności systemu współpracy i pomocy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT wprowadzonego w państwach członkowskich należy do badania zasobów własnych opartych na VAT. Nie można przy tym nie uwzględnić okoliczności, że inne państwa członkowskie musiałyby ewentualne brakujące kwoty w zakresie zasobów własnych opartych na VAT uzupełnić poprzez zwiększone kwoty w zakresie zasobów własnych w odniesieniu do DNB.

35. *Trybunał Obrachunkowy* i *Parlament Europejski* podkreślają w związku z tym także różnicę pomiędzy kontrolami przeprowadzanymi przez Trybunał Obrachunkowy a ewentualnymi kontrolami przeprowadzanymi przez Komisję. Celem kontroli prowadzonych przez Trybunał Obrachunkowy nie jest badanie stosowania rozporządzenia nr 1798/2003 przez państwa członkowskie oraz nakładanie na nie sankcji w przypadku naruszenia obowiązków, lecz badanie, czy system współpracy administracyjnej dobrze funkcjonuje w praktyce oraz w razie konieczności proponowanie usprawnień. *Trybunał Obrachunkowy* podkreśla przy tym, że proponowane przez rząd niemiecki wąskie rozumienie kompetencji Trybunału Obrachunkowego skutkowałoby tym, że w dziedzinie zasobów własnych opartych na VAT mógłby on przeprowadzać badanie księgowości jedynie w bardzo ograniczonym zakresie, co nie pozwoliłoby mu na przeprowadzenie kontroli wykonania zadań („performance audits"). Takie kontrole są jednak niezbędne dla wypełniania przez Trybunał Obrachunkowy jego zadań wynikających z art. 248 WE.

36. *Komisja* uważa ponadto, że art. 43 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003, art. 8 ust. 2 decyzji nr 2000/597 oraz art. 140 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002 potwierdzają jej pogląd. Z przepisów tych wynika, że państwa członkowskie same interpretują kompetencje Trybunału Obrachunkowego zgodnie z art. 248 WE tak szeroko, iż obejmują one badanie współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT zgodnie z zasadami rozporządzenia nr 1798/2003.

37. *Rząd niemiecki* wypowiada się natomiast za restrykcyjną wykładnią kompetencji Trybunału Obrachunkowego. Jego zdaniem zadania Trybunału Obrachunkowego są wyraźnie ograniczone do kontrolowania transakcji pozostających w bezpośrednim związku z dochodami i wydatkami Unii.

38. Zdaniem rządu niemieckiego rozporządzenie nr 1798/2003 nie dotyczy dochodów Unii. Dochody państw członkowskich z podatku VAT, chronione rozporządzeniem nr 1798/2003, nie stanowią dochodów Unii, lecz stosowane są jedynie jako stała wielkość przy obliczaniu zasobów własnych Unii opartych na VAT. Przepisy dotyczące tych obliczeń nie przewidują sposobu dokonywania korekty polegającej na doliczaniu dochodów z VAT, które państwa członkowskie mogłyby ewentualnie dodatkowo uzyskać, na przykład poprzez sprawne funkcjonowanie międzypaństwowej współpracy administracyjnej.

39. W tym kontekście rząd niemiecki dokonuje także porównania z zasobami własnymi w odniesieniu do DNB. W tym względzie podkreśla w szczególności, że obliczanie zasobów własnych w odniesieniu do DNB opiera się ostatecznie na DNB poszczególnych państw członkowskich. Jeśli kontroli Trybunału Obrachunkowego miałby podlegać sposób pozyskiwania podstawy zasobów własnych, Trybunał Obrachunkowy byłby uprawniony w ramach badania zasobów własnych w odniesieniu do DNB do kontrolowania całej polityki gospodarczej poszczególnych państw członkowskich, ponieważ wpływa ona również na DNB każdego państwa członkowskiego.

40. Te rozważania prowadzą rząd niemiecki do wniosku, że kompetencje Trybunału Obrachunkowego mogą dotyczyć jedynie ustalania i obliczania rzeczywiście pobranych dochodów netto z VAT, a także obliczeń, których państwa członkowskie dokonują na podstawie tych dochodów dla ustalenia podstawy wymiaru zasobów własnych opartych na VAT. Poszczególne procedury pobierania, ustalania i administrowania, to jest właściwe procedury podatkowe w państwach członkowskich, nie podlegają natomiast jego kontroli, ponieważ procedury te nie są w ogóle przedmiotem ustalania i obliczania zasobów własnych opartych na VAT. Kompetencji Trybunału Obrachunkowego do kontrolowania wykonania rozporządzenia nr 1798/2003 w państwach członkowskich nie można również wyprowadzić w tym zakresie z art. 8 ust. 2 decyzji nr 2000/597.

41. Strony spierają się również o to, czy kontrola współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie VAT przez Trybunał Obrachunkowy narusza zasadę pomocniczości.

42. *Rząd niemiecki* odpowiada na to pytanie twierdząco. Kontrola pobierania podatku VAT wykonywana jest co do zasady przez krajowe organy kontroli. O ile Komisja jest zdania, że kontrola transgranicznych aspektów może być prowadzona jedynie przez

Trybunał Obrachunkowy, nie bierze ona pod uwagę, że zgodnie z art. 35 rozporządzenia nr 1798/2003 przewidziana została już kontrola i ocena rozporządzenia przez Komisję we współpracy z państwami członkowskimi. Prawodawca unijny podjął już innymi słowy działania zmierzające do uwzględnienia ograniczonego zakresu kompetencji krajowych organów kontroli. Kontrola przez Trybunał Obrachunkowy nie jest w tym zakresie potrzebna.

43. W związku z tym rząd niemiecki podnosi, że ukształtowanie organizacyjne administracji finansowej, kontrola podatkowa oraz pobieranie podatków należą do kompetencji państw członkowskich. Ten administracyjnoprawny podział kompetencji pomiędzy Unię i państwa członkowskie nie może zostać oddzielony od kwestii tego, jakie organy kontrolne posiadają kompetencje do badania odpowiednich działań administracyjnych. Odgraniczenie kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego musi odpowiadać odgraniczeniu kompetencji administracyjnych. Bez wyraźnej podstawy traktatowej kontrola działań administracyjnych pozostających w kompetencji państw członkowskich nie jest w związku z tym dopuszczalna.

44. Zdaniem *Komisji*, *Parlamentu Europejskiego* i *Trybunału Obrachunkowego* argument oparty na zasadzie pomocniczości nie jest przekonujący. Aspekt transgraniczny współpracy administracyjnej przemawia raczej zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 za kompetencją kontrolną Trybunału Obrachunkowego. *Komisja* podkreśla ponadto samodzielny charakter kontroli prowadzonych przez Trybunał Obrachunkowy. Kompetencja kontrolna Komisji albo krajowych organów kontroli nie wyłącza w związku z tym automatycznie kompetencji kontrolnej Trybunału Obrachunkowego.

45. W replice *Komisja* podnosi ponadto, że z wykonaniem rozporządzenia nr 1798/2003 związane są także zadania Unii, ponieważ budowa i prowadzenie przewidzianych w nim systemów informatycznych jest (współ)finansowana z budżetu Unii. W konsekwencji badanie wykonania i stosowania rozporządzenia nr 1798/2003 należy również do badania zgodności z prawem i prawidłowości wydatków Unii.

46. *Rząd niemiecki* uważa ten argument za niedopuszczalny z dwóch powodów. Z jednej strony nie został podniesiony w skardze, w związku z czym należy go odrzucić zgodnie z art. 42 § 2 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem jako spóźniony, a zatem niedopuszczalny. Z drugiej strony badanie wydatków nie było przedmiotem wniosku kontrolnego Trybunału Obrachunkowego.

VII — Ocena prawna

A — *Uwagi wstępne*

47. Ocena zgodności z prawem Unii odmowy przez Republikę Federalną Niemiec umożliwienia Trybunałowi Obrachunkowemu badania współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie VAT zależy w konsekwencji od odpowiedzi na pytanie, czy Trybunał Obrachunkowy był uprawniony do przeprowadzenia tego badania. Jeśli Trybunał Obrachunkowy nie był uprawniony do przeprowadzenia takiej kontroli, Republika Federalna Niemiec mogła odmówić Trybunałowi Obrachunkowemu współpracy bez dalszego uzasadnienia. Jeśli natomiast Trybunał Obrachunkowy, jak uważają Komisja, Parlament Europejski oraz Trybunał Obrachunkowy, był uprawniony do przeprowadzenia takiej kontroli, odmowę Republiki Federalnej Niemiec można uznać za naruszenie jej obowiązku współpracy wynikającego z prawa unijnego.

48. Zgodnie z art. 7 ust. 1 WE Trybunał Obrachunkowy należy do instytucji Unii i działa w granicach uprawnień przyznanych mu traktatem. Te uprawnienia zostały w prawie pierwotnym sformułowane w art. 248 WE, stanowiącym w ust. 1, że Trybunał Obrachunkowy kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków Unii, a także rachunki wszystkich dochodów i wydatków wszystkich organów utworzonych przez Unię, w zakresie w jakim akt założycielski nie wyklucza takiej kontroli.

49. Kompetencje kontrolne Trybunału Obrachunkowego odnoszą się zatem zasadniczo do dochodów i wydatków Unii [10]. W niniejszej sprawie powstaje w pierwszym rzędzie pytanie, czy badanie współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie VAT dotyczy dochodów i wydatków Unii. Biorąc w szczególności pod uwagę, że dotychczasowe orzecznictwo Trybunału zawiera jedynie nieliczne odniesienia dotyczące zakresu przysługujących Trybunałowi Obrachunkowemu kompetencji kontrolnych, wydaje mi się konieczne dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie opisanie na wstępie podstawowej struktury systemu dochodów i wydatków Unii po rządami – znajdującej zastosowanie ratione temporis – decyzji 2000/597. Na tej podstawie zajmę się następnie kwestią tego, czy i pod jakimi warunkami kontrolę,

10 — Zobacz w związku z tym M. Ekelmans, Cour des comptes, w: *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, sierpień 2008, pkt 47.

której odmówiła Republika Federalna Niemiec, należy uważać za kontrolę dochodów i wydatków Unii, której przeprowadzenie Republika Federalna Niemiec miała obowiązek wspierać.

B — *System zasobów własnych pod rządami decyzji 2000/597*

50. Zgodnie z art. 269 ust. 1 WE, bez uszczerbku dla innych dochodów, budżet Unii jest finansowany w całości z jej zasobów własnych. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, uchwala przepisy dotyczące zasobów własnych Unii.

51. Dla miarodajnego w niniejszej sprawie okresu system zasobów własnych został ustanowiony w decyzji 2000/597. Artykuł 2 ust. 1 tej decyzji rozróżnia pomiędzy dochodami z podatków i opłat w ramach wspólnej polityki rolnej [lit. a)], dochodami z opłat celnych przywozowych [lit. b)], zasobami własnymi opartymi na VAT [lit. c)] oraz zasobami własnymi w odniesieniu do DNB [11] [lit. d)].

52. Przysługujące Unii podatki i opłaty w ramach wspólnej polityki rolnej oraz opłaty celne przywozowe – zwane także „tradycyjnymi zasobami własnymi" – pobierane są zgodnie z art. 8 ust. 1 decyzji 2000/597 przez państwa członkowskie zgodnie z wewnątrzkrajowymi przepisami prawnymi i administracyjnymi. Zgodnie z art. 2 ust. 3 tej decyzji państwa członkowskie mogą zatrzymać w zamian, jako koszty poboru 25% pobranych kwot.

53. Zasoby własne Unii oparte na VAT ustalane są zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) decyzji 2000/597 na podstawie skomplikowanych obliczeń. Przy tym na pierwszym etapie dla każdego państwa członkowskiego na podstawie rzeczywistych dochodów z podatku VAT obliczana jest podstawa naliczania zasobów własnych opartych na VAT. Szczegółowe zasady ustalania tej podstawy naliczania zawarte są w rozporządzeniu Rady

11 — Jakkolwiek w art. 2 ust. 1 lit. d) decyzji 2000/597 nie ma mowy o dochodzie narodowym brutto (DNB), lecz o produkcie krajowym brutto (PKB) państw członkowskich, art. 2 ust. 7 tej decyzji wyjaśnia, że dla celów tej decyzji „PKB" oznacza „DNB" w danym roku po cenach rynkowych, który jest obliczany przez Komisję w zastosowaniu ESA 95 zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (Dz.U. L 30, s. 1). W motywie 4 ta zamiana pojęć wyjaśniona została w ten sposób, że do celów środków własnych należy wykorzystywać najnowsze pojęcia statystyczne.

(EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej [12]. Następnie ustalona w ten sposób podstawa naliczania dla danego państwa członkowskiego zostaje ograniczona do najwyżej 50% zdefiniowanego zgodnie z art. 2 ust. 7 decyzji 2000/597 DNB (ograniczenie podstawy naliczania podatku VAT) [13]. Do ustalonej w ten sposób podstawy naliczania podatku VAT stosowana jest następnie jednolita dla wszystkich państw członkowskich stawka [14]. Z tych obliczeń wynikają należne Unii od każdego państwa członkowskiego zasoby własne oparte na VAT, które państwa członkowskie zobowiązane są zgodnie z art. 8 ust. 1 akapit trzeci decyzji 2000/597 postawić do dyspozycji Komisji.

54. Zasoby własne w odniesieniu do DNB wynikają zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. d) decyzji 2000/597 z zastosowania stawki – która określona zostanie zgodnie z procedurą budżetową z uwzględnieniem łącznej kwoty wszystkich innych dochodów – w odniesieniu do sumy DNB wszystkich państw członkowskich. Te zasoby własne służą wyrównaniu budżetu Unii i mogą zostać w związku z tym uznane za dopełnienie [15], którego system zasobów własnych potrzebuje, ponieważ zaciąganie kredytów przez Unię jest zasadniczo niedopuszczalne [16]. Oznacza to, że strukturalne ubytki dochodów w trzech pozostałych kategoriach dochodów muszą zostać zasadniczo wyrównane przez wyższe dochody zasobów własnych w odniesieniu do DNB. Zgodnie z art. 8 ust. 1 akapit trzeci zdanie pierwsze decyzji 2000/597 państwa członkowskie mają obowiązek udostępniania Komisji zasobów własnych w odniesieniu do DNB.

55. Ważna różnica pomiędzy tradycyjnymi dochodami z jednej strony a zasobami własnymi opartymi na VAT oraz zasobami własnymi w odniesieniu do DNB polega na tym, że tradycyjne zasoby własne, które państwa członkowskie mają przekazać Komisji, powinny zasadniczo odpowiadać pobieranym przez państwa członkowskie opłatom rolnym i cłom – pomniejszonym o opłatę administracyjną, podczas gdy nie występuje podobny bezpośredni związek pomiędzy zasobami własnymi opartymi na VAT i krajowymi dochodami z VAT oraz pomiędzy zasobami

12 — Dz.U. L 155, s. 9. W uogólnieniu obliczenia te zgodnie z rozporządzeniem nr 1553/89 przebiegają w następujący sposób: najpierw dochody z VAT państw członkowskich zostają dostosowane do dopuszczalnych rozbieżności w krajowych przepisach w stosunku do przepisów jednolitych (art. 2 ust. 3, art. 5). Następnie dostosowane dochody z VAT dzielone są przez krajową stawkę VAT. Jeśli w państwie członkowskim stosowane są różne stawki VAT, musi zostać z nich utworzona ważona średnia stawka (art. 3, 4, 5). Podstawa naliczania wynikająca ze stawek dostosowanych dochodów i ważonej średniej stawki zostaje następnie skorygowana o dopuszczalne odstępstwa od szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, art. 2, 6). Zobacz: B. Meermagen, *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München 2002, s. 154.

13 — To ograniczenie ma prowadzić do bardziej sprawiedliwego wyrównania finansowego pomiędzy państwami członkowskimi; zob. J. Hidien, Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU, *EuR*, 1997, s. 95, 103.

14 — Sposób obliczania tej stawki opisany został w art. 2 ust. 4 decyzji 2000/597.

15 — Zobacz w tym względzie 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, s. 707, 710.

16 — Ta zasada wyrażona została w art. 268 akapit trzeci WE, zgodnie z którym budżet powinien być zrównoważony w odniesieniu do dochodów i wydatków.

własnymi w odniesieniu do DNB a krajowym DNB.

56. W tym kontekście art. 8 ust. 1 akapit pierwszy decyzji 2000/597 zawiera wyraźne uregulowanie w przedmiocie pobierania tradycyjnych zasobów własnych. Zgodnie z tym przepisem te zasoby własne są pobierane przez państwa członkowskie zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi, które są, tam gdzie jest to konieczne, dostosowywane do wymagań unijnych regulacji. Najważniejsze unijnoprawne przepisy w przedmiocie pobierania tradycyjnych zasobów własnych zawarte są w rozporządzeniu Rady (WE, Euratom) nr 1150/2000 z dnia 22 maja 2000 r. wykonującym decyzję 94/728/WE, Euratom w sprawie systemu środków własnych Wspólnot [17], którego art. 17 reguluje określone aspekty obowiązku pobierania i przekazywania tych środków przez państwa członkowskie [18]. Ponadto Komisja zgodnie z art. 18 tego rozporządzenia może nie tylko zażądać dodatkowych kontroli dokonywanych przez państwa członkowskie w odniesieniu do ustalania i przekazywania tradycyjnych zasobów własnych, lecz również przysługuje jej prawo do aktywnego uczestniczenia w tych kontrolach.

57. W odniesieniu do pobierania krajowego podatku VAT przez państwa członkowskie ani decyzja 2000/597, ani rozporządzenie nr 1150/2000 nie zawierają wyraźnych uregulowań. VAT należy pomimo harmonizacji w tym zakresie uważać za podatek krajowy, który zasadniczo pobierany jest na podstawie przepisów wewnątrzkrajowych [19]. Artykuł 12 ust. 1 rozporządzenia nr 1553/89 przewiduje jednak obowiązek państw członkowskich informowania Komisji o ich procedurach rejestrowania podatników, ustalania wysokości i poboru podatku VAT, jak również o formach i wynikach systemów kontroli w zakresie tego podatku. Zgodnie z ust. 2 tego przepisu Komisja rozważa wraz z danym państwem członkowskim, czy procedury te można ulepszyć z punktu widzenia poprawy ich skuteczności.

58. Znaczenie tych czterech kategorii zasobów własnych w kontekście finansowania budżetu Unii znacznie się zmieniło od połowy lat 90. Podczas gdy w 1996 r. procentowy udział „tradycyjnych zasobów własnych" w zasobach własnych Unii wynosił 19,1%, zasobów własnych opartych na VAT 51,3%,

17 — Dz.U. L 130, s. 1, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Rady (WE, Euratom) nr 2028/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 352, s. 1).

18 — Artykuł 17 ust. 2 rozporządzenia nr 1150/2000 stanowi między innymi, że państwa członkowskie są zwolnione z obowiązku przekazania do dyspozycji Komisji kwot odpowiadających ustalonym tytułom dochodów budżetowych, w przypadku gdy kwoty te nie zostały zgromadzone z powodu siły wyższej albo z innych przyczyn, których nie można im przypisać.

19 — Zobacz B. Meermagen, op.cit. (ww. w przypisie 12), s. 161.

a zasobów własnych w odniesieniu do DNB 29,6%, w roku 2005 udział „tradycyjnych zasobów własnych" został zredukowany do wysokości 11,4%, a zasobów własnych opartych na VAT do wysokości 14,1%, przy jednoczesnym wzroście udziału zasobów własnych w odniesieniu do DNB do wysokości 74,5% [20]. W ten sposób wprowadzone dopiero w 1988 r. zasoby własne w odniesieniu do DNB stały się w miejsce zasobów własnych opartych na VAT najważniejszym źródłem finansowania budżetu Unii.

59. Jak już wskazałam, zasoby własne w odniesieniu do DNB stanowią obecnie nie tylko najważniejsze źródło dochodów UE, lecz służą ponadto wyrównaniu budżetu Unii. O ile ubytki w innych kategoriach zasobów własnych nie mogą zostać wyrównane poprzez dostosowanie wydatków z budżetu Unii, o tyle muszą one w konsekwencji zostać uzupełnione poprzez wyższe zasoby własne w odniesieniu do DNB.

60. Ten związek pomiędzy różnymi kategoriami zasobów własnych Trybunał uwzględnił wyraźnie w swoim orzecznictwie w przedmiocie pobierania tradycyjnych zasobów przez państwa członkowskie. Na bazie stwierdzenia, że deficyt w zakresie zasobów własnych powinien być skompensowany albo poprzez inny środek własny, albo poprzez dostosowanie wydatków, Trybunał w swoim wyroku z dnia 15 listopada 2005 r. w sprawie Komisja przeciwko Danii orzekł, że państwa członkowskie mają obowiązek ustalenia wierzytelności Unii w zakresie tradycyjnych zasobów własnych, ponieważ w przeciwnym razie równowaga finansowa Unii może zostać zachwiana wskutek zachowania jednego z państw członkowskich [21].

61. Reasumując, należy wobec powyższego stwierdzić, że system zasobów własnych Unii złożony jest z szeregu kategorii, mianowicie tradycyjnych zasobów własnych, zasobów własnych opartych na VAT oraz zasobów własnych w odniesieniu do DNB. Zasoby własne oparte na VAT, które każde państwo członkowskie ma obowiązek postawić do dyspozycji, ustalane są w związku z tym na podstawie krajowych dochodów z VAT, przy czym dochody te w ramach skomplikowanych obliczeń stosowane są jako wielkość statystyczna do ustalania należnych od poszczególnych państw członkowskich kwot zasobów własnych opartych na VAT [22].

20 — Sprawozdanie Komisji w sprawie funkcjonowania systemu zasobów własnych [COM(2004) 0505 wersja ostateczna, s. 3].

21 — C-392/02, Zb.Orz. s. I-9811, pkt 54, 60. Zobacz również wyroki: z dnia 16 maja 1991 r. w sprawie C-96/89 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. I-2461, pkt 37; z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawie C-348/97 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-4429, pkt 64; z dnia 17 czerwca 2010 r. w sprawie C-423/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5449, pkt 39.

22 — Podobnie słusznie Parlament Europejski w swojej rezolucji z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie przyszłości zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz.U. C 27 E, s. 214, lit. D).

C — *Kompetencje kontrolne Trybunału Obrachunkowego*

1. Przedmiot, zakres i granice kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego

62. Dla oceny, czy Republika Federalna Niemiec poprzez odmowę wyrażenia zgody na przeprowadzenie przez Trybunał Obrachunkowy kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT w Niemczech naruszyła prawo Unii, decydująca jest okoliczność, czy Trybunał Obrachunkowy uprawniony był do przeprowadzenia tej kontroli oraz czy w ramach przygotowania i przeprowadzenia tej kontroli przestrzegał granic swoich kompetencji. Państwa członkowskie zobowiązane są bowiem do współpracy z Trybunałem Obrachunkowym jedynie w zakresie, w jakim działa on w granicach przysługujących mu kompetencji [23].

a) Uprawnienie do kontrolowania działań instytucji Unii i państw członkowskich, wykazujących wystarczająco bezpośredni związek z dochodami i wydatkami Unii

64. Zgodnie z art. 248 ust. 1 WE Trybunał Obrachunkowy kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków Wspólnoty, a także rachunki wszystkich dochodów i wydatków wszystkich organów utworzonych przez Unię, w zakresie, w jakim akt założycielski nie wyklucza takiej kontroli. Zgodnie z art. 248 ust. 2 WE kontroluje przy tym legalność i prawidłowość dochodów i wydatków oraz upewnia się co do należytego zarządzania finansami. Czyniąc to, sygnalizuje w szczególności wszelkie nieprawidłowości [24]. Artykuł 140 ust. 1 wydanego na podstawie art. 279 WE rozporządzenia nr 1605/2002 przewiduje również, że Trybunał Obrachunkowy przeprowadza kontrole przez w celu

63. W związku z tym przeanalizuję poniżej na wstępie przedmiot, zakres i granice kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego. Zajmę się następnie kryteriami kontroli, którymi dysponuje Trybunał Obrachunkowy w ramach wypełniania swoich zadań. Analiza ta umożliwi następnie dokonanie oceny, czy i w jaki sposób Trybunał Obrachunkowy jest konkretnie uprawniony do poddania kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003.

23 — Zobacz pkt 47 i nast. niniejszej opinii.

24 — Z punktu widzenia techniki regulacyjnej art. 248 WE jest zbudowany w ten sposób, że w pierwszym ustępie określone są zadania kontrolne Trybunału Obrachunkowego. Ustęp drugi zawiera listę kryteriów, na podstawie których mają następować kontrole. Ustęp trzeci formułuje konkretne zasady i wymogi w odniesieniu do przeprowadzania tych kontroli. Ustęp czwarty zawiera wreszcie wymogi dotyczące publikacji wyników przeprowadzonych kontroli. Zobacz w tym względzie J. Inghelram, L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?, *Cahiers de droit européen*, 2001, s. 707, 709 i nast.; M.B. Engwirda, A.F.W. Moonen, De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief, *SEW*, 2000, s. 246, 249 i nast.

ustalenia, czy wszystkie dochody zostały uzyskane oraz czy wszystkie wydatki zostały poniesione zgodnie z prawem i prawidłowo, z uwzględnieniem postanowień traktatów, budżetu, tego rozporządzenia, zasad wykonania oraz wszystkich innych aktów przyjętych na mocy traktatów [25].

65. Na podstawie tej reguły kompetencyjnej Trybunał Obrachunkowy uprawniony jest zasadniczo do kontrolowania wszystkich działań instytucji Unii i państw członkowskich, wykazujących wystarczająco bezpośredni związek z dochodami i wydatkami Unii. Trybunał Obrachunkowy może przy tym zgodność z prawem działań instytucji Unii i państw członkowskich rozważać w świetle wszystkich unijnoprawnych regulacji i wymogów, które mogą mieć wpływ na finanse Unii [26]. Z art. 248 ust. 2 akapit drugi i trzeci WE, zgodnie z którym kontrolę dochodów przeprowadza się także na podstawie założeń dochodowych, zaś kontrolę wydatków także na podstawie podjętych zobowiązań, wynika ponadto, że Trybunał Obrachunkowy dla przeprowadzenia kontroli nie musi oczekiwać dokonania odpowiednich transakcji w zakresie dochodów i wydatków, lecz jest uprawniony do tak zwanej „bieżącej kontroli" [27].

66. Główną przesłanką istnienia kompetencji kontrolnej Trybunału Obrachunkowego jest zatem występowanie wystarczająco bezpośredniego związku pomiędzy przedmiotem kontroli a dochodami albo wydatkami Unii.

b) Zakres obowiązywania prawa Unii jako granica kompetencji w kontekście kontroli działań państw członkowskich przez Trybunał Obrachunkowy

67. W przypadku badania działań instytucji Unii wystarczy z reguły występowanie bezpośredniego związku pomiędzy finansami Unii a wybranym przez Trybunał Obrachunkowy

25 — Skoro rozporządzenie nr 1605/2002 zostało wydane na podstawie zawartej w prawie pierwotnym w art. 279 WE, nie powstaje w niniejszej sprawie pytanie o pierwszeństwo stosowania prawa wtórnego w relacji pomiędzy art. 248 WE i art. 140 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002. W przedmiocie pierwszeństwa stosowania prawa wtórnego zob. moją opinię z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-160/08 Komisja przeciwko Niemcom (wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r., Zb.Orz. s. I-3713), pkt 99 i nast.

26 — Jakkolwiek Trybunał w wyroku z dnia 23 kwietnia 1986 r. w sprawie 294/83 Parti écologiste „Les Verts" przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, Rec. s. 1339, pkt 28, stwierdził ogólnie, że Trybunał Obrachunkowy zobowiązany jest badać zgodność z prawem wydatków w odniesieniu do budżetu i stanowiącego podstawę dla tych wydatków aktu prawa wtórnego, uwaga ta, rozważana w ogólnym kontekście tego wyroku, nie może być uważana za zasadnicze ograniczenie kompetencji kontrolnych Trybunału Obrachunkowego do określonych norm prawa Unii. W związku z tym rzecznik generalny G.F. Mancini w opinii z dnia 25 maja 1988 r. w sprawie 204/86 Grecja przeciwko Radzie (wyrok z dnia 27 września 1988 r.), Rec. s. 5323, pkt 5, słusznie podnosi, że Trybunał Obrachunkowy może badać nie tylko przestrzeganie przepisów dotyczących budżetu zawartych w traktatach albo w rozporządzeniu budżetowym, lecz również każdego innego przepisu unijnego porządku prawnego w zakresie, w jakim może on mieć wpływ na wydatki. Podobnie także: J. Inghelram, The European Court of Auditors: Current Legal Issues", *CMLR*, 2000, s. 129, 133 i nast.; M. Ekelmans, op.cit. (ww. w przypisie 10), pkt 41 i 49.

27 — Zobacz w tej kwestii C. Ehlermann, *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, s. 32 i nast.; S. Mageira w: *Das Recht der Europäischen Union*, Hrsg. Grabitz, Hilf, art. 248 WE, pkt 12 (40. wydanie uzupełniające, październik 2009 r.).

przedmiotem kontroli, aby móc uznać eo ipso kompetencję kontrolną Trybunału Obrachunkowego.

68. W przypadku kontroli działań państw członkowskich należy ponadto uwzględnić okoliczność, że państwa członkowskie mogą podejmować szereg decyzji, które wprawdzie mają wpływ na finanse Unii, jednak znajdują się w całości poza zakresem obowiązywania prawa Unii. Skoro Trybunał Obrachunkowy zgodnie z wymogami art. 248 ust. 2 WE może oceniać nie tylko prawidłowość i należyte zarządzanie finansami, lecz również legalność ustalonego przez niego przedmiotu kontroli w świetle odpowiednich przepisów prawa unijnego [28], moim zdaniem wykluczone jest, aby decyzje krajowe, które państwa członkowskie podjęły w wykonaniu przysługującego im w sposób nieograniczony władztwa regulacyjnego, mogły stać się głównym przedmiotem kontroli [29].

69. W odniesieniu do działań państw członkowskich kompetencja kontrolna Trybunału Obrachunkowego wymaga zatem nie tylko, aby kontrolowane działanie państw członkowskich wykazywało wystarczająco bezpośredni związek z finansami Unii, lecz również aby państwa członkowskie zobowiązane były do stosowania przepisów prawa Unii przy podejmowaniu kontrolowanych działań.

70. Dla lepszego zrozumienia tych dodatkowych granic kompetencji w przypadku kontroli działań państw członkowskich wydaje mi się wskazane krótkie przedstawienie istotnych cech kontroli legalności prowadzonej przez Trybunał Obrachunkowy.

71. Zgodnie z art. 248 ust. 2 WE Trybunał Obrachunkowy może poddać kontroli pod kątem legalności działania instytucji Unii, a także państw członkowskich, które wpływają na finanse Unii. Jakkolwiek ta kontrola legalności może się pokrywać z sądowymi zadaniami Trybunału [30], wykonanie i skutki kontroli legalności prowadzonej przez Trybunał Obrachunkowy i przez Trybunał są

28 — W przedmiocie kryteriów kontroli, które Trybunał Obrachunkowy może stosować w ramach wykonywania kompetencji kontrolnych, zobacz pkt 93 i nast. niniejszej opinii.

29 — Nie oznacza to jednak, że Trybunał Obrachunkowy w planowaniu, kształtowaniu i prowadzeniu kontroli musi się ograniczać wyłącznie do dziedzin, które są objęte zakresem obowiązywania prawa Unii. Należy raczej uznać, że Trybunał Obrachunkowy w kontekście kontroli podlegającego prawu Unii głównego przedmiotu może również badać należyte zarządzanie środkami i regulacjami krajowymi, które zostały wydane przez państwa członkowskie w wykonaniu przysługującego im władztwa regulacyjnego, o ile ta kontrola jest właściwa, niezbędna i odpowiednia dla osiągnięcia ogólnych celów kontroli. Zobacz w tym względzie pkt 134 i nast. niniejszej opinii.

30 — Dla przykładu, zob. kontrolę przez Trybunał Obrachunkowy finansowania przez Komisję środków w zakresie walki z ubóstwem i wykluczeniem społecznym (sprawozdanie roczne z wykonania budżetu 1995, Dz.U. 1996, C 340, s. 1), gdzie Trybunał Obrachunkowy doszedł do wniosku, że dla finansowania szeregu środków z budżetu Unii nie istniała podstawa prawna (pkt 6.122–6.126). Przy okazji skargi Zjednoczonego Królestwa przeciwko Komisji Trybunał w wyroku z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-106/96 Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji, Rec. s. I-2729, doszedł do tego samego wniosku oraz stwierdził nieważność przedmiotowych w tym postępowaniu decyzji Komisji.

zasadniczo różne [31]. Jeśli chodzi o kontrolę legalności, Trybunał może w zasadzie podjąć działanie jedynie w zakresie, w jakim zostanie przed nim skutecznie wszczęte postępowanie. Ponadto Trybunał zobowiązany jest w orzekaniu kierować się ogólnie przedmiotem postępowania. Trybunał Obrachunkowy natomiast zgodnie z art. 248 ust. 4 akapit drugi WE działa również z własnej inicjatywy oraz określa przy tym samodzielnie przedmiot kontroli, w ramach swoich kompetencji. W zakresie skutków prawnych wyroki Trybunału nabierają jednak materialnej mocy prawnej i wywołują w ten sposób wiążący skutek. Wyjaśnienia, sprawozdania i opinie Trybunału Obrachunkowego nie posiadają natomiast formalnej mocy wiążącej [32].

72. Jakkolwiek zadaniem Trybunału Obrachunkowego nie jest zatem dokonanie ostatecznej oceny prawnej w ramach badania legalności, nie można jednak pominąć okoliczności, że jego ocena legalności kontrolowanych działań w praktyce posiada znaczny autorytet fachowy [33]. W związku z tym należy ponadto podkreślić, że kontrole prowadzone przez Trybunał Obrachunkowy stanowią z reguły nie tylko kontrole, ale jednocześnie formę nakierowanego na cel doradztwa, przy czym wykrycie i rozwiązanie nieprawidłowości i błędnych działań w świetle prawa unijnego ma na celu zmianę stwierdzonej praktyki [34].

73. Wyjaśnienia, sprawozdania i opinie Trybunału Obrachunkowego w kwestii legalności kontrolowanych działań państw członkowskich mogą ze szczególnym uwzględnieniem jego autorytetu, pomimo braku formalnej mocy wiążącej, w istotny sposób wpływać na działania tych państw członkowskich w kontrolowanych dziedzinach. Taka możliwość autorytatywnego wpływu przez Trybunał Obrachunkowy prowadzi moim zdaniem do tego, że Trybunał Obrachunkowy nie może uczynić głównym przedmiotem kontroli działań państw członkowskich pozostających w całości poza zakresem obowiązywania

31 — Zobacz w tym względzie M. Ekelmans, op.cit. (ww. w przypisie 10), pkt 49.

32 — W związku z tym rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w opinii z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-315/99 P Ismeri Europa przeciwko Trybunałowi Obrachunkowemu (wyrok z dnia 10 lipca 2001 r.), Rec. s. I-5281, pkt 50 i nast., wskazał na okoliczność, że sprawozdania roczne i specjalne Trybunału Obrachunkowego zawierają poglądy i uwagi Trybunału Obrachunkowego w przedmiocie kontrolowanej przez niego rachunkowości. Podniósł on przy tym w szczególności, że sprawozdania ze względu na swój charakter nie mogą ustanawiać bezpośrednio praw ani obowiązków dla kontrolowanych organów czy instytucji. Nie stanowią one orzeczenia, a jedynie wyrażają pogląd. W tym kontekście rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer słusznie doszedł do wniosku, że sprawozdanie Trybunału Obrachunkowego nie stanowi działania mogącego wywoływać skutki prawne wobec osób trzecich. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wobec takiego sprawozdania nie można w konsekwencji wnieść także skargi o stwierdzenie nieważności. Podobnie J. Inghelram, op.cit. (ww. w przypisie 24), s. 726 i nast.

33 — W związku z tym w doktrynie podniesiono, że Trybunał Obrachunkowy przy okazji podjęcia swoich działań został przez ówczesnego prezesa Trybunału, H. Kutschera, określony jako „finansowe sumienie" Unii. Zobacz chociażby J. Inghelram, op.cit. (ww. w przypisie 3), s. 676.

34 — W przedmiocie tej relacji pomiędzy kontrolą a doradztwem przez organy kontroli, zob. M. Freytag, *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, s. 40 i nast.

prawa Unii, nawet jeśli miałyby one bezpośredni wpływ na dochody albo wydatki Unii.

74. Jeśli bowiem działania państw członkowskich w dziedzinie, w której nie muszą one przestrzegać wymogów prawa Unii, mogłyby stać się głównym przedmiotem kontroli Trybunału Obrachunkowego, występowałoby ryzyko, że Trybunał Obrachunkowy poprzez kontrolę legalności mógłby narzucić państwom członkowskim wymogi prawa unijnego w dziedzinach, w których prawo Unii nie może w ogóle obowiązywać. W tym kontekście kontrola legalności działań państw członkowskich w dziedzinach, w których nie ma obowiązku przestrzegania wymogów prawa Unii, stanowiłaby naruszenie granic kompetencji Trybunału Obrachunkowego [35].

75. W dziedzinie wydatków Unii wydaje się, że występowanie wystarczająco bezpośredniego związku pomiędzy kontrolowanym działaniem państwa członkowskiego a wydatkami Unii z reguły wskazuje, że działanie to objęte jest zakresem obowiązywania prawa Unii.

76. W dziedzinie dochodów Unii występuje natomiast szereg przepisów, procedur, decyzji i praktyk państw członkowskich, które pozostają w całości poza zakresem obowiązywania prawa Unii, jednak mogą pomimo to wpływać na dochody Unii. W nawiązaniu do rozwijanej przez rząd niemiecki argumentacji [36] można w związku z tym wskazać na relację pomiędzy polityką gospodarczą poszczególnych państw członkowskich a należnymi od tych państw członkowskich zasobami własnymi w odniesieniu do DNB.

77. Skoro podstawowe decyzje państw członkowskich w zakresie polityki gospodarczej mają z reguły wpływ na DNB tych państw członkowskich, nie można zaprzeczyć, że te decyzje państw członkowskich wywierają także ostatecznie wpływ na obliczanie zasobów własnych Unii w odniesieniu do DNB [37]. Pomimo to jednak takie podstawowe decyzje państw członkowskich w zakresie polityki gospodarczej nie mogą być przedmiotem kontroli Trybunału Obrachunkowego, i to bez względu na to, czy wykazują bezpośredni związek z dochodami Unii. Decydująca w tym względzie jest mianowicie okoliczność, że takie decyzje pozostają całkowicie poza zakresem obowiązywania prawa Unii.

35 — Zobacz w związku z tym także art. 5 ust. 1 WE, zgodnie z którym Unia działa w granicach kompetencji powierzonych jej traktatem oraz celów w nim wyznaczonych. Ta „związkowa kompetencja" Unii, dotycząca wertykalnych relacji pomiędzy państwami członkowskimi a Unią, ogranicza oczywiście także „kompetencje organów" instytucji Unii. W przedmiocie powiązania pomiędzy kompetencją związkową Unii i kompetencjami jej instytucji, zob. von Bogdandy, Bast, Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union, *EuGRZ*, 2001, s. 441, 444 i nast.

36 — Zobacz w tym względzie pkt 39 niniejszej opinii.

37 — W przedmiocie konkretnych sposobów obliczania zasobów własnych w odniesieniu do DNB, zob. pkt 54 niniejszej opinii.

c) Obowiązek przestrzegania zasady pomocniczości i proporcjonalności

80. Zgodnie z pkt 1 załączonego do traktatu WE protokołu (nr 30) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności w wykonywaniu kompetencji im przyznanych, każda instytucja zapewnia poszanowanie zasady pomocniczości [38]. Odpowiednio także Trybunał Obrachunkowy przy wykonywaniu swojej kompetencji kontrolnej obowiązany jest przestrzegać zasady pomocniczości.

78. Z moich dotychczasowych rozważań wynika, że działania instytucji, a także objęte zakresem obowiązywania prawa Unii działania państw członkowskich, które wykazują wystarczająco bezpośredni związek z dochodami albo wydatkami Unii, podlegają zasadniczo kontroli Trybunału Obrachunkowego. Jeśli Trybunał Obrachunkowy zdecyduje się przeprowadzić kontrolę takich działań, musi on jednak w ramach przygotowania, prowadzenia i podsumowania takiej kontroli przestrzegać zasady proporcjonalności, a także w relacji z państwami członkowskimi zasady pomocniczości.

i) Zasada pomocniczości

81. Stosowanie zasady pomocniczości do działań Trybunału Obrachunkowego wynika ponadto bezpośrednio z funkcji tej zasady w strukturze kompetencji Unii. Skoro zasada pomocniczości stanowi wyrażoną w prawie pierwotnym granicę wykonywania kompetencji [39], każde przekazanie kompetencji instytucjom Unii w ogólnej systematyce traktatu WE następuje obligatoryjnie z zastrzeżeniem, że kompetencje te mogą być wykonywane wyłącznie z poszanowaniem zasady pomocniczości [40].

79. Na mocy art. 5 akapit drugi WE zgodnie z zasadą pomocniczości Unia podejmuje działania w dziedzinach, które nie należą do jej kompetencji wyłącznej, tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele proponowanych działań nie mogą być osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast z uwagi na rozmiary lub skutki proponowanych działań możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii.

38 — Zgodnie z art. 311 WE protokół ten stanowi część prawa Unii.

39 — Zobacz w tej kwestii chociażby: M. Zuleeg, w: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft*, Hrsg. Groeben, Schwarze, tom 1, 6. Aufl., Baden-Baden 2003, art. 5 WE, pkt 26.

40 — Zobacz w tej kwestii Bast, von Bogdandy, w: *Das Recht der Europäischen Union*, Hrsg. Grabitz, Hilf, Nettesheim, art. 5 TUE, pkt 50, 42. wydanie uzupełniające, wrzesień 2010 r., którzy w związku z tym podnoszą słusznie, że zasada pomocniczości znajduje zastosowanie jako kryterium kontroli w przypadku „działań Unii", przy czym rozumie się przez to zasadniczo każde działanie instytucji albo organu Unii, dla którego obowiązuje wymóg normy kompetencyjnej.

82. W związku z tym podnosi się jednak, że naruszenie zasady pomocniczości przez Trybunał Obrachunkowy może zostać przyjęte w praktyce jedynie w wyjątkowych wypadkach. O ile Trybunał Obrachunkowy w ramach kontroli w dziedzinie wydatków Unii bada działania państw członkowskich, o tyle finansowy kontekst prawa unijnego wskazuje z reguły jednocześnie, że kontrola tych działań ma nastąpić na płaszczyźnie Unii, a co za tym idzie przez Trybunał Obrachunkowy. Także jeśli w dziedzinie dochodów Unii kontrolowane mają być działania szeregu państw członkowskich, wydaje się odpowiednie, że Trybunał Obrachunkowy z reguły winien być właściwą instytucją dla przeprowadzenia takiej kontroli o charakterze transgranicznym.

83. Jeśli Trybunał Obrachunkowy miałby ograniczyć kontrolę w dziedzinie dochodów Unii do jednego państwa członkowskiego, możliwe są niewątpliwie sytuacje, w których cele kontroli w całości mogą zostać osiągnięte przez krajowe organy kontroli, a bezpośrednia kontrola dokonywana przez Trybunał w konsekwencji naruszałaby zasadę pomocniczości. W przypadku wystąpienia takiej sytuacji, Trybunał Obrachunkowy byłby zobowiązany w pierwszej kolejności do zwrócenia się do właściwego krajowego organu kontroli o przeprowadzenie planowanej kontroli i przekazanie wyników kontroli wraz ze wszystkimi istotnymi informacjami. Jeśli krajowy organ kontroli odmówiłby takiej kontroli albo jeśli Trybunał Obrachunkowy nie zgadzałby się z wynikami krajowej kontroli, Trybunał Obrachunkowy mógłby następnie samodzielnie przeprowadzić kontrolę bez naruszenia zasady pomocniczości. W takim przypadku bowiem odmowa krajowego organu kontroli przeprowadzenia kontroli lub niezadowalający z punktu widzenia Trybunału Obrachunkowego wynik krajowej kontroli stanowiłyby wyraźny dowód no to, że cele danej kontroli w dziedzinie dochodów Unii nie mogą zostać również wystarczająco osiągnięte na płaszczyźnie państw członkowskich.

84. Parlament Europejski na pytanie o zasadę pomocniczości zadane na rozprawie podniósł, że zasada ta w istocie nakierowana jest na działania prawodawcy unijnego, a w konsekwencji może znaleźć zastosowanie wyłącznie w kontekście wydawania wiążących aktów prawnych przez instytucje Unii. Skoro Trybunał Obrachunkowy nie dysponuje kompetencjami decyzyjnymi, lecz jedynie wykonuje przydzielone mu kompetencje kontrolne, zasada pomocniczości nie znajduje zasadniczo zastosowania do Trybunału Obrachunkowego.

85. Argumentacja ta nie jest przekonująca. Jakkolwiek kryteria faktyczne stosowania zasady pomocniczości skierowane są w pierwszym rzędzie na działalność prawodawczą, zasada skierowana jest ogólnie do Unii, a co za tym idzie do jej instytucji, i to niezależnie od funkcji, którą wykonują dane instytucje Unii. Jedyne zawarte w traktacie WE ograniczenie

zakresu obowiązywania tej zasady odnosi się do rodzaju wykonywanych przez instytucje Unii kompetencji. Zgodnie bowiem z art. 5 akapit drugi WE instytucje Unii nie są zobowiązane do stosowania zasady pomocniczości wyłącznie w sytuacji, gdy działają w dziedzinie kompetencji wyłącznych Unii [41].

86. Skoro Trybunał Obrachunkowy przy wykonywaniu omawianej kontroli nie działał w dziedzinie należącej do wyłącznych kompetencji Unii, przy wykonywaniu tej kontroli obowiązany był w konsekwencji do przestrzegania zasady pomocniczości [42].

ii) Zasada proporcjonalności

87. Zgodnie z art. 5 akapit trzeci WE działanie Unii nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatu WE. Zgodnie z tak sformułowaną zasadą proporcjonalności, uznaną jednocześnie w utrwalonym orzecznictwie Trybunału za ogólną zasadę prawa unijnego, akty instytucji Unii nie mogą wykraczać poza to, co odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować te najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów [43].

88. W odniesieniu do stosowania zasady proporcjonalności do działań Trybunału Obrachunkowego należy wskazać na moje powyższe rozważania dotyczące stosowania zasady pomocniczości. Również zasadę proporcjonalności należy bowiem w strukturze kompetencji Unii uważać za granicę wykonywania kompetencji, której stosowanie do działań Trybunału Obrachunkowego może zostać ponadto wyprowadzone bezpośrednio

41 — Zobacz w tym względzie Bast, von Bogdandy, op.cit. (ww. w przypisie 40), pkt 53.

42 — Pod rządami traktatu WE przeważający pogląd doktryny uważał głównie dziedziny wspólnej polityki handlowej, ustalania wspólnej taryfy celnej, zachowania morskich zasobów biologicznych, wewnętrznej organizacji i procedur, a także polityki pieniężnej za objęte wyłączną kompetencją Unii [zob. Lienbacher, w: *EU-Kommentar*, Hrsg. Schwarze, 2. Aufl., Baden-Baden 2009, art. 5 TWE, pkt 17, z dalszymi odesłaniami]. Od wejścia w życie reformującego traktatu lizbońskiego wyłączne kompetencje Unii wymienione są obecnie wyczerpująco w art. 3 TFUE.

43 — Wyroki: z dnia 13 listopada 1990 r. w sprawie C-331/88 Fedesa i in., Rec. s. I-4023, pkt 13; z dnia 5 października 1994 r. w sprawach połączonych C-133/93, C-300/93 i C-362/93 Crispoltoni i in., Rec. s. I-4863, pkt 41; z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-189/01 Jippes i in., Rec. s. I-5689, pkt 81; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-310/04 Hiszpania przeciwko Radzie, Zb.Orz. s. I-7285, pkt 97; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-33/08 Agrana Zucker, Zb.Orz. s. I-5035, pkt 31; z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-365/08 Agrana Zucker, Zb.Orz. s. I-4341, pkt 29; z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawie C-343/09 Afton Chemical, Zb.Orz. s. I-7027, pkt 45.

z pkt 1 protokołu (nr 30) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności.

89. Komisja, Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy na pytanie o zasadę proporcjonalności zadane na rozprawie wypowiedziały się przeciwko stosowaniu tej zasady do działań Trybunału Obrachunkowego. W związku z tym Parlament Europejski podniósł, że zasada ta obowiązuje wyłącznie wobec aktów prawodawczych. Trybunał Obrachunkowy podkreślił, że dla wykonywania jego kompetencji kontrolnej nie obowiązuje zasada de minimis.

90. Argumenty te nie są przekonywające. Jakkolwiek krytyczne kwestie dotyczące nadmiernej ingerencji w sferę kompetencji państw członkowskich będą w praktyce powstawały w przeważającej mierze w odniesieniu do wiążących aktów prawnych Unii, zakres zastosowania zasady proporcjonalności rozciąga się jednak na wszystkie środki Unii [44]. W konsekwencji także Trybunał Obrachunkowy obowiązany jest przestrzegać tej zasady w kontekście wykonywania swoich kompetencji.

91. Jak już wskazałam w innym miejscu, w ramach kontroli sądowej przestrzegania zasady proporcjonalności przez instytucje Unii w zasadzie należy zastosować trzyetapowy schemat badania [45], w którym po pierwsze należy skontrolować właściwość, po drugie niezbędność i po trzecie współmierność działań.

92. Reasumując, należy stwierdzić, że także działania Trybunału Obrachunkowego należy rozważać pod kątem zasady proporcjonalności. Należałoby stwierdzić naruszenie tej zasady w szczególności w przypadkach braku właściwości, braku niezbędności albo nadmierności jego działań w odniesieniu do zamierzonego celu kontroli.

2. Kryteria badania dla kontroli rachunkowości przez Trybunał Obrachunkowy

93. Kryteria badania, które może stosować Trybunał Obrachunkowy w ramach wykonywania swoich zadań, wymienione zostały

44 — Zobacz w tym względzie Bast, von Bogdandy, op.cit. (ww. w przypisie 40), pkt 69.

45 — W przedmiocie tej trzystopniowej konstrukcji zasady proporcjonalności zob. chociażby moje opinie: z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-365/08 Agrana Zucker (ww. w przypisie 43 wyrok z dnia 20 maja 2010 r.), pkt 60; z dnia 24 czerwca 2010 r. w sprawie C-213/09 Chabo (wyrok z dnia 25 listopada 2010 r., Zb.Orz. s. I-12109), pkt 67; z dnia 7 września 2010 r. w sprawie C-221/09 AJD Tuna (wyrok z dnia 17 marca 2011 r., Zb.Orz. s. I-1655), pkt 94. Zobacz ponadto: D. Simon, Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes, *Petites affiches*, 2009, nº 46, s. 17, 20 i nast. Według tego autora jednak kontrola legalności zamierzonych celów oraz subiektywne motywy dla wydania danego środka w niektórych wyrokach stanowią dwa dodatkowe etapy kontroli.

w art. 248 ust. 2 WE. Zgodnie z tym przepisem Trybunał Obrachunkowy bada po pierwsze legalność i po drugie prawidłowość dochodów i wydatków oraz po trzecie upewnia się co do należytego zarządzania finansami, przy czym po czwarte sygnalizuje wszelkie nieprawidłowości.

94. W praktyce Trybunał Obrachunkowy z reguły nie dokonuje rozróżnienia pomiędzy kontrolą legalności i kontrolą prawidłowości dochodów i wydatków Unii [46]. O ile te dwa pojęcia należy rozróżnić, o tyle kontrolę prawidłowości należy ogólnie rozumieć jako kontrolę rachunkowej bezbłędności zapisów księgowych. Kontrola legalności odnosi się natomiast do kontroli zgodności przedmiotu kontroli z odpowiednim prawem Unii [47].

95. Kontrola należytego zarządzania finansami przez Trybunał Obrachunkowy odnosi się w istocie do relacji pomiędzy celem zamierzonym a zastosowanymi środkami. Bada się przy tym w szczególności, czy dla osiągnięcia zamierzonego celu zostały zastosowane optymalne środki [48]. Jakkolwiek badanie należytego zarządzania z reguły następuje w odniesieniu do wydatków Unii [49], wydaje się, że badanie należytego zarządzania zgodnie z art. 248 ust. 2 WE jest możliwe także w odniesieniu do dochodów Unii. Wynika to w szczególności z systematycznej budowy art. 248 WE, gdzie w ust. 1 ustanowione zostały zadania kontrolne Trybunału Obrachunkowego, zaś w ust. 2 znajdujące w związku z tym zastosowanie kryteria kontroli [50]. Skoro zadania kontrolne Trybunału Obrachunkowego zgodnie z art. 248 ust. 1 WE odnoszą się zarówno do wydatków, jak i do dochodów Unii, nie ma rozsądnego powodu, aby kontrolę na podstawie przewidzianego w art. 248 ust. 2 WE kryterium należytego zarządzania finansami ograniczyć do wydatków Unii.

96. W ramach kontroli finansów Unii Trybunał Obrachunkowy jest ponadto obowiązany do sygnalizowania wszelkich nieprawidłowości. Pod pojęciem „nieprawidłowości" są w tym kontekście rozumiane naruszenia legalności, prawidłowości i należytego

46 — Zobacz chociażby: M. Ekelmans, op.cit. (ww. w przypisie 10), pkt 42.

47 — Podobnie: M. Ekelmans, op.cit. (ww. w przypisie 10), pkt 41 i nast.; M. Freytag, op.cit. (ww. w przypisie 34), s. 44. W przedmiocie istotnych cech prowadzonej przez Trybunał Obrachunkowy kontroli legalności zob. pkt 71 i nast. niniejszej opinii.

48 — Zobacz J. Inghelram, art. 287 TFUE, w: *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon*, Hrsg. Lenz, Borchardt, Köln 2010, pkt 5.

49 — Zobacz w związku z tym chociażby M. Freytag, op.cit. (ww. w przypisie 34), s. 44, według którego zasada należytego zarządzania finansami obejmuje zasadniczo dwa obszary: w ramach należytego zarządzania finansami należy albo poprzez określone, ustalone wcześniej zastosowanie środków finansowych osiągnąć optymalny rezultat, albo osiągnąć określony, zdefiniowany co do treści, polityczny cel możliwie najmniejszym nakładem finansowym.

50 — Zobacz w tym względzie przypis 24 do niniejszej opinii.

zarządzania finansami, wpływające negatywnie na dochody albo wydatki Unii [51].

D — *Uprawnienie Trybunału Obrachunkowego do badania współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003*

3. Wniosek częściowy

97. Wobec powyższego dochodzę do wniosku, że Trybunał Obrachunkowy zasadniczo uprawniony jest do kontrolowania wszelkich działań instytucji Unii i państw członkowskich, wykazujących wystarczająco bezpośredni związek z dochodami albo wydatkami Unii. Działania państw członkowskich mogą stać się jednak w tym kontekście głównym przedmiotem kontroli Trybunału Obrachunkowego jedynie wówczas, gdy podlegają prawu Unii. Dotyczy to w szczególności przypadku, w którym państwa członkowskie w ramach wydawania albo ustalania badanych reguł, procedur, praktyk albo decyzji zobowiązane są przestrzegać prawa Unii.

98. Przy wykonywaniu kompetencji kontrolnej Trybunał Obrachunkowy zobowiązany jest do przestrzegania zarówno zasady pomocniczości, jak i zasady proporcjonalności. W ramach kontroli Trybunał Obrachunkowy może zająć się zarówno legalnością, prawidłowością badanych działań, jak i należytym zarządzaniem oraz sygnalizować w związku z tym wszystkie nieprawidłowości.

99. Z moich powyższych rozważań wynika, że uznanie uprawnienia Trybunału Obrachunkowego do badania współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT wymaga, aby ten przedmiot wykazywał wystarczająco bezpośredni związek z finansami Unii oraz aby był objęty zakresem obowiązywania prawa Unii.

100. Nie jest trudno udzielić odpowiedzi twierdzącej na pytanie, czy badana przez Trybunał Obrachunkowy współpraca krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT objęta jest zakresem obowiązywania prawa Unii. Przedmiotowa kontrola ma bowiem na celu badanie współpracy „zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003". Wynika z tego wprost, że badana współpraca administracyjna zasadniczo objęta jest zakresem obowiązywania prawa Unii.

101. Dla udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy Trybunał Obrachunkowy jest uprawniony do przeprowadzenia tej kontroli, decydujące jest zatem występowanie wystarczająco bezpośredniego związku pomiędzy przedmiotem kontroli a dochodami albo wydatkami Unii. Występowanie takiego związku zbadam w pierwszej kolejności. Ponieważ występowanie wystarczająco bezpośredniego związku z finansami Unii należy moim

51 — S. Mageira, op.cit. (ww. w przypisie 27), pkt 11. Zobacz w tej kwestii ponadto J. Inghelram, op.cit. (ww. w przypisie 24), s. 724 i nast.

zdaniem przyjąć, zajmę się następnie kwestią tego, czy Trybunał Obrachunkowy w ramach kontroli przestrzegał zasady pomocniczości i zasady proporcjonalności. Odniosę się przy tym także do krytyki niemieckiego rządu dotyczącej poszczególnych wypowiedzi Trybunału Obrachunkowego w jego sprawozdaniu nr 8/2007.

1. Kontrola współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 wykazuje wystarczająco bezpośredni związek z dochodami Unii

102. W ramach badania, czy omawiana kontrola Trybunału Obrachunkowego wykazuje wystarczająco bezpośredni związek z finansami Unii, należy na wstępie odrzucić jako niedopuszczalny argument Komisji, zgodnie z którym omawiana w niniejszej sprawie kontrola odnosi się do wydatków Unii.

103. Strony co prawda nie spierają się obecnie o to, że konstrukcja i prowadzenie określonych systemów informatycznych, wprowadzonych w państwach członkowskich dla wykonania i urzeczywistnienia przewidzianej w rozporządzeniu nr 1798/2003 współpracy, jest (współ)finansowana z budżetu Unii, a więc wydatki te zasadniczo podlegają kontroli Trybunału Obrachunkowego. Rząd niemiecki podnosi jednak słusznie, że Komisja zawarła ten zarzut nie w skardze, lecz dopiero w replice. Ten zarzut Komisji należy już z tego powodu odrzucić jako niedopuszczalny zgodnie z art. 42 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

104. Należy zatem obecnie zbadać, czy planowana przez Trybunał Obrachunkowy i odrzucona przez Republikę Federalną Niemiec kontrola współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT wykazuje wystarczająco bezpośredni związek z dochodami Unii.

105. Moim zdaniem na to pytanie należy w konsekwencji udzielić odpowiedzi twierdzącej.

106. W związku z tym należy na wstępie przypomnieć, że ustanowiony w rozporządzeniu nr 1798/2003 system współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT służy w istocie zwalczaniu unikania i uchylania się od opodatkowania pomiędzy państwami członkowskimi, poprzez poprawę niezbędnej dla prawidłowego stosowania reguł VAT wymiany informacji pomiędzy państwami

członkowskimi [52]. W tym kontekście Trybunał Obrachunkowy zamierzał w szczególności sprawdzić, czy państwa członkowskie biorące udział w kontroli utworzyły administracyjne i organizacyjne struktury dla zapewnienia przewidzianej rozporządzeniem nr 1798/2003 współpracy administracyjnej. Trybunał Obrachunkowy zamierzał ponadto zbadać i ocenić na podstawie przykładów szeregu konkretnych wniosków o wymianę informacji przebieg uregulowanej w art. 5 i nast. „wymiany informacji na wniosek" pomiędzy właściwymi organami uczestniczących w kontroli państw członkowskich [53].

107. Odpowiednio kontrola Trybunału Obrachunkowego odnosi się do prawnego i praktycznego wykonania wymogów prawa Unii dla poprawy wymiany informacji pomiędzy krajowymi organami administracji w dziedzinie podatku VAT. Skoro ta współpraca służy ostatecznie prawidłowemu ustaleniu należnego państwom członkowskim VAT od dostaw towarów i usług z elementem transgranicznym, a także od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i od przywozu towarów, kontrola dotyczy, jak słusznie podnosi Republika Federalna Niemiec, przede wszystkim finansowych interesów państw członkowskich. Eliminacja unikania podatku VAT oraz oszustw w zakresie tego podatku prowadzi w konsekwencji do wyższych dochodów z VAT państw członkowskich.

108. Z mojego powyższego opisu systemu zasobów własnych Unii wynika jednak również, że wysokość dochodów państw członkowskich z VAT wywiera na wiele sposobów wpływ na system zasobów własnych Unii. Skoro miarodajna dla każdego państwa członkowskiego podstawa naliczania zasobów własnych opartych na VAT obliczana jest na podstawie rzeczywistych dochodów tego państwa członkowskiego z VAT, wzrost krajowych dochodów z VAT prowadzi w zasadzie automatycznie do wzrostu należnych Unii od tego państwa członkowskiego zasobów własnych opartych na VAT [54]. Przy niezmienionych wydatkach taki wzrost zasobów własnych prowadzi ponadto do obniżenia niezbędnych dla finansowania budżetu Unii zasobów własnych w odniesieniu do DNB [55].

109. W związku z tym należy oczywiście uwzględnić ponadto okoliczność, że wyższe dochody państwa członkowskiego z VAT wywierają wpływ na wysokość należnych od niego zasobów własnych opartych na VAT tylko wówczas, gdy nie następuje ograniczenie podstawy naliczania zasobów własnych

52 — Zobacz w tym względzie chociażby motywy 1–3 rozporządzenia nr 1798/2003.

53 — Przedmiot kontroli został w ten sposób przedstawiony w szeregu pism Trybunału Obrachunkowego do Bundesrechnungshof oraz do ministerstwa finansów. W przedmiocie wymiany pism pomiędzy Trybunałem Obrachunkowym a Republiką Federalną Niemiec zob. pkt 14 i nast. niniejszej opinii.

54 — Zobacz w tym względzie pkt 53 niniejszej opinii.

55 — W przedmiocie tego wzajemnego oddziaływania pomiędzy wysokością zasobów własnych w odniesieniu do DNB z jednej strony oraz wysokością innych zasobów własnych z drugiej strony zob. pkt 54 niniejszej opinii.

opartych na VAT [56]. Ten wyjątek nie ma jednak znaczenia dla niniejszej sprawy. Strukturalne i praktyczne problemy funkcjonowania krajowego centralnego biura łącznikowego wpływają bowiem nie tylko na prawidłowe ustalenie VAT w danym państwie członkowskim, lecz także na prawidłowe ustalenie VAT we wszystkich innych państwach członkowskich, które kierują wniosek o wymianę informacji do danego państwa członkowskiego.

110. Ścisły związek pomiędzy dochodami państw członkowskich z VAT a zasobami własnymi Unii opartymi na VAT został podkreślony w wielu miejscach w szóstej dyrektywie VAT [57]. Już motyw drugi wskazuje, że budżet Unii, niezależnie od pozostałych dochodów, finansowany jest w całości z zasobów własnych Unii, do których zaliczają się między innymi zasoby własne oparte na VAT. Motywy jedenasty i czternasty wskazują w tym kontekście na konieczność harmonizacji materialnych reguł VAT w celu zapewnienia równomiernego pobierania zasobów własnych opartych na VAT we wszystkich państwach członkowskich.

111. Także w orzecznictwie Trybunału został wielokrotnie potwierdzony związek pomiędzy pobieraniem VAT przez państwa członkowskie a wpłatą zasobów własnych opartych na VAT przez te państwa członkowskie dla Unii.

112. Szczególnie znaczące są trzy wyroki z dnia 12 września 2000 r. [58], w których Trybunał potwierdził, że zaniechanie ustalenia krajowego VAT w odniesieniu do świadczeń, które zgodnie z szóstą dyrektywą VAT zasadniczo podlegają temu podatkowi, stanowi nie tylko naruszenie tej dyrektywy przez obowiązane do pobierania tego podatku państwo członkowskie, lecz w tym samym stopniu także naruszenie reguł prawa Unii dotyczących pobierania zasobów własnych opartych na VAT. W uzasadnieniu Trybunał podnosi w szczególności, że o ile świadczenie podlegające VAT nie zostaje opodatkowane tym podatkiem, o tyle odpowiednie kwoty nie zostają także uwzględnione przy ustalaniu podstawy naliczania zasobów własnych opartych na VAT. Jest to wystarczające dla stwierdzenia naruszenia przepisów dotyczących zasobów własnych Unii [59].

113. W swoim nowszym orzecznictwie Trybunał wykorzystał badanie włoskiej regulacji w zakresie zwolnienia z VAT jako okazję do ponownego podkreślenia związku pomiędzy unijnoprawnymi przepisami dotyczącymi ustalania zasobów własnych opartych na VAT oraz zobowiązaniem państw członkowskich

56 — Zobacz w tym względzie pkt 53 niniejszej opinii.

57 — Dyrektywa 77/388.

58 — Wyroki: w sprawie C-276/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6251; w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301; w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-6355.

59 — Wyżej wymienione w przypisie 58 wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 55 i nast.; w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 64 i nast.; w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 76 i nast.

do zapewnienia prawidłowego poboru VAT. Trybunał wyjaśnił przy tym na wstępie, że państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że podatnicy wypełniają zobowiązania wynikające ze wspólnotowego systemu VAT. Jakkolwiek Trybunał przyznał państwom członkowskim pewną swobodę w zakresie sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują, podkreślił on jednocześnie, że ta swoboda ograniczona jest obowiązkami zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych i nietworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników [60]. Poprzez to stwierdzenie Trybunał w konsekwencji potwierdził wyraźnie, że z obowiązków dotyczących udostępnienia przez państwa członkowskie zasobów własnych opartych na VAT mogą wynikać także konkretne obowiązki w kontekście poboru VAT przez państwa członkowskie.

114. Reasumując, należy stwierdzić, że współpraca krajowych organów administracyjnych w dziedzinie VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 służy prawidłowemu ustalaniu VAT w państwach członkowskich, przy czym należy ograniczyć unikanie VAT i oszustwa w zakresie tego podatku, w związku z czym wzrosnąć mają krajowe dochody z VAT. Biorąc szczególnie pod uwagę okoliczność, że Trybunał potwierdził w utrwalonym orzecznictwie bezpośredni związek pomiędzy dochodami państw członkowskich z VAT a zasobami własnymi opartymi na VAT, nie można rozsądnie zaprzeczyć, że współpraca krajowych organów administracyjnych w dziedzinie VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 wykazuje wystarczająco bezpośredni związek z dochodami Unii. Skoro ta współpraca objęta jest ponadto zakresem obowiązywania prawa Unii, podlega ona zasadniczo kontroli Trybunału Obrachunkowego.

115. Wobec powyższego dochodzę do wniosku, że przedmiotową kontrolę współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie podatku VAT należy uznać za podlegającą zasadniczo kompetencji kontrolnej Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie dochodów Unii w rozumieniu art. 248 ust. 1 i 2 WE, a także art. 140 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002.

2. W przedmiocie poszanowania zasady pomocniczości i proporcjonalności

116. W związku ze stwierdzeniem, że Trybunał Obrachunkowy był uprawniony do przeprowadzenia przedmiotowej kontroli, należy obecnie zbadać, czy wykonał on

60 — Wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 37 i nast.

tę kompetencję kontrolną także w zgodzie z prawem Unii. W tym celu na wstępie zbadam, czy kontrola ta jest zgodna z zasadą pomocniczości. Następnie zajmę się proporcjonalnością tej kontroli.

a) W przedmiocie poszanowania zasady pomocniczości

117. Ponieważ Trybunał Obrachunkowy, przeprowadzając tę kontrolę, nie działał w dziedzinie należącej do wyłącznych kompetencji Unii, przy jej prowadzeniu zobowiązany był do przestrzegania zasady pomocniczości [61]. Akta nie zawierają jednak elementów wskazujących na naruszenie tej zasady przez Trybunał Obrachunkowy w kontekście tej kontroli.

118. W ramach przygotowania kontroli Trybunał Obrachunkowy poinformował Republikę Federalna Niemiec [62] o zamiarze zbadania, czy objęte kontrolą państwa członkowskie utworzyły administracyjne i organizacyjne struktury dla zapewnienia przewidzianej rozporządzeniem nr 1798/2003 współpracy administracyjnej. Trybunał Obrachunkowy zamierzał ponadto zbadać i ocenić na podstawie przykładów szeregu konkretnych wniosków o wymianę informacji praktyczny przebieg uregulowanej w art. 5 i nast. omawianego rozporządzenia „wymiany informacji na wniosek" pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich uczestniczących w kontroli.

119. Wobec wątpliwości niemieckiego rządu Trybunał Obrachunkowy w piśmie z dnia 9 listopada 2006 r. do ministra finansów [63] wyjaśnił, że przewidział wyrywkową kontrolę wystawionych w 2005 r. przez centralne biuro łącznikowe wniosków o informacje oraz wniosków o informacje otrzymanych z innych państw członkowskich w celu oceny praktycznego funkcjonowania współpracy administracyjnej w przypadku wniosków o informacje. Właściwe merytoryczne kwestie dotyczące ustalenia podatku, w zakresie w jakim wynikały z badanych dokumentów, nie były przedmiotem kontroli. Badano raczej skuteczność i efektywność współpracy administracyjnej. Z wyników kontroli miały zostać wyciągnięte wnioski w odniesieniu do skutecznego zwalczania unikania opodatkowania VAT i oszustw w zakresie tego podatku.

120. Biorąc szczególnie pod uwagę transgraniczne aspekty przedmiotu kontroli, procedurę kontrolną oraz cele kontroli, widać wyraźnie, że kontrola nie mogła zostać

61 — Zobacz pkt 79 i nast. niniejszej opinii.

62 — W przedmiocie wymiany pism pomiędzy Trybunałem Obrachunkowym i Republiką Federalną Niemiec zob. pkt 14 i nast. niniejszej opinii.

63 — Załączonym do skargi jako załącznik 4.

właściwie przygotowana i przeprowadzona ani przez krajowe organy obrachunkowe, ani przez inne krajowe organy finansowe.

121. Także przewidziana w art. 35 rozporządzenia nr 1798/2003 procedura kontroli i oceny tego rozporządzenia przez Komisję we współpracy z państwami członkowskimi nie stanowi w tym kontekście pełnowartościowej alternatywy dla kontroli współpracy odpowiednich organów administracji przez Trybunał Obrachunkowy. Procedura przewidziana w art. 35 rozporządzenia nr 1798/2003 nie umożliwia bowiem scentralizowanej i systematycznej kontroli i oceny współpracy transgranicznej pomiędzy różnymi krajowymi organami administracji, podczas której między innymi wymiana informacji byłaby kontrolowana i oceniana na podstawie szeregu przykładów.

122. Wobec powyższego dochodzę do wniosku, że zasada pomocniczości nie stoi na przeszkodzie przeprowadzaniu przez Trybunał Obrachunkowy omawianej w niniejszej sprawie kontroli.

b) W przedmiocie poszanowania zasady proporcjonalności

123. Trybunał Obrachunkowy za pomocą omawianej w niniejszej sprawie kontroli zamierzał ocenić strukturalne, a także praktyczne aspekty współpracy administracyjnej zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 w celu wyciągnięcia wniosków w odniesieniu do skutecznego zwalczania unikania opodatkowania VAT oraz oszustw w tym zakresie. Celem tej kontroli była ocena, czy wymiana informacji pomiędzy państwami członkowskimi następuje bez zwłoki i skutecznie oraz czy występują struktury i procedury administracyjne odpowiednie dla wspierania współpracy administracyjnej [64].

124. Z tego opisu celów kontroli, a także z informacji zawartych w aktach wynika, że Trybunał Obrachunkowy zamierzał zbadać współpracę administracyjną w istocie na podstawie przewidzianych w art. 248 ust. 2 WE kryteriów kontroli, „legalności" oraz „należytego zarządzania" [65].

125. Szczególnie pouczający jest w tym względzie przekazany przez Trybunał Obrachunkowy w dniu 7 września 2006 r. program wizyty, w którym Trybunał Obrachunkowy wymienia obszary tematyczne, mające stać się przedmiotem analizy podczas planowanej wizyty kontrolnej w centralnym biurze

64 — Podobnie wyraźnie sprawozdanie specjalne nr 8/2007, pkt 12.

65 — Zobacz w tym względzie pkt 93 i nast. niniejszej opinii.

łącznikowym [66]. Z tego programu wizyty wynika w szczególności, że Trybunał Obrachunkowy z jednej strony zamierzał w ramach kontroli legalności zbadać, czy Republika Federalna Niemiec w wykonaniu wymogów rozporządzenia nr 1798/2003 utworzyła centralne biuro łącznikowe oraz czy wymiana informacji pomiędzy organami administracji odpowiada wymogom tego rozporządzenia. Z drugiej strony Trybunał Obrachunkowy w ramach kontroli należytego zarządzania zamierzał zbadać, czy istnieje możliwość bardziej wydajnego ukształtowania współpracy pomiędzy organami administracji.

126. W ramach tak ukształtowanej kontroli współpracy administracyjnej Trybunał Obrachunkowy zobowiązany był do przestrzegania zasady proporcjonalności. Zasada ta wymaga w szczególności, aby poszczególne działania kontrolne były *właściwe*, *niezbędne* i *współmierne* dla osiągnięcia celów kontroli [67].

127. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału środek jest *właściwy* do osiągnięcia zamierzonego celu, jeżeli rzeczywiście służy temu, by w sposób spójny i systematyczny dany cel osiągnąć [68]. Dany środek jest *niezbędny*, jeśli spośród wielu środków odpowiednich do osiągnięcia zamierzonego celu jest tym, który jest najmniej obciążający dla danego interesu lub danego dobra prawnego [69]. *Niewspółmierne* ograniczenie danych interesów albo dóbr prawnych zachodzi wówczas, gdy środki, które wprawdzie przyczyniają się do osiągnięcia zgodnego z prawem celu, któremu służą, prowadzą do nadmiernej ingerencji w te interesy albo dobra prawne.

128. W odniesieniu do *właściwości* omawianej kontroli do osiągnięcia zamierzonych celów można moim zdaniem stwierdzić, że działania kontrolne Trybunału Obrachunkowego były nakierowane na zbadanie strukturalnych, a także praktycznych aspektów współpracy administracyjnej w spójny i systematyczny sposób. Zatem kontrola ta jest właściwa do osiągnięcia zamierzonego celu oceny wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi, a także przeznaczonych do tego struktur i procedur administracyjnych pod kątem ich legalności i należytego zarządzania.

129. Moim zdaniem działania kontrolne Trybunału Obrachunkowego są także *niezbędne* dla osiągnięcia tych celów. Nic nie wskazuje w szczególności, w jaki sposób mniej dogłębna kontrola krajowych organów finansowych

66 — Załączone do pisma Trybunału Obrachunkowego jako interwenienta. Zobacz pkt 15 i nast. niniejszej opinii.

67 — Zobacz pkt 91 i nast. niniejszej opinii.

68 — Zobacz wyroki: z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri, Zb.Orz. s. I-10821, pkt 42; z dnia 11 marca 2010 r. w sprawie C-384/08 Attanasio Group, Zb.Orz. s. I-2055, pkt 51.

69 — Wyrok z dnia 11 lipca 1989 r. w sprawie 265/87 Schräder, Rec. s. 2237, pkt 21.

oraz przebiegu poszczególnych procedur mogłaby dostarczyć żądanych informacji.

130. W ramach badania *współmierności* omawianej kontroli należy w szczególności przeanalizować, czy działania kontrolne Trybunału Obrachunkowego doprowadziły do nadmiernej ingerencji w sferę kompetencji zainteresowanego państwa członkowskiego.

131. Poprzez omawianą kontrolę Trybunał Obrachunkowy zamierzał zbadać, czy Republika Federalna Niemiec w wykonaniu wymogów rozporządzenia nr 1798/2003 utworzyła centralne biuro łącznikowe oraz czy wymiana informacji pomiędzy organami administracji odpowiada wymogom tego rozporządzenia. Z drugiej strony Trybunał Obrachunkowy zamierzał zbadać, czy istnieje możliwość skuteczniejszego ukształtowania współpracy administracyjnej. Jakkolwiek ta kontrola należytego zarządzania przebiegiem konkretnych procedur administracyjnych obejmowała także krytyczną analizę podlegających krajowej autonomii administracyjnej decyzji państw członkowskich, akta nie zawierają informacji, które mogłyby wskazywać na to, że poszczególne działania kontrolne w ogólnym kontekście omawianej kontroli były niewspółmierne.

132. Te rozważania w przedmiocie zasady proporcjonalności działań Trybunału Obrachunkowego w kontekście omawianej kontroli można zilustrować na podstawie analizy krytyki niemieckiego rządu odnoszącej się do poszczególnych stwierdzeń Trybunału Obrachunkowego zawartych w sprawozdaniu specjalnym nr 8/2007.

133. Zdaniem niemieckiego rządu sprawozdanie specjalne nr 8/2007 zawiera ocenę organizacyjnego i kompetencyjnego ukształtowania administracji finansowej w poszczególnych państwach członkowskich, co stanowi nieuzasadnioną, a przez to nieproporcjonalną ingerencję w kompetencje państw członkowskich. W związku z tym rząd niemiecki zarzuca w szczególności, że Trybunał Obrachunkowy w pkt 38 i nast. sprawozdania specjalnego zajął się strukturą organizacyjną centralnego biura łącznikowego w badanych państwach członkowskich i stwierdził przy tym między innymi, że zadania niemieckiego centralnego biura łącznikowego rozdzielone są pomiędzy trzy organy Bundeszentralamt für Steuern (federalnego urzędu podatkowego), z których jeden ma siedzibę w Bonn, a dwa pozostałe w Saarlouis [70]. Rząd niemiecki podważa ponadto okoliczność, że Trybunał Obrachunkowy w pkt 22 i nast. sprawozdania specjalnego stwierdził, iż państwa członkowskie nie skorzystały w wystarczającym stopniu z przyznanej przez

70 — Jakkolwiek Republika Federalna Niemiec odmówiła Trybunałowi Obrachunkowemu współpracy przy omawianej kontroli, sprawozdanie specjalne nr 8/2007 zawiera także wypowiedzi i oceny dotyczące niemieckiego centralnego biura łącznikowego i jego działania. Opierają się one na ustaleniach kontroli przeprowadzonych w innych państwach członkowskich, na informacjach uzyskanych podczas wizyt kontrolnych w Komisji oraz publicznie dostępnych sprawozdaniach; zob. pkt 22 niniejszej opinii.

rozporządzenie nr 1798/2003 opcjonalnie możliwości decentralizacji.

134. Ta krytyka niemieckiego rządu dotycząca proporcjonalności działań Trybunału Obrachunkowego nie przekonuje.

135. Jakkolwiek rząd niemiecki słusznie podnosi, że Trybunał Obrachunkowy w swoich analizach dotyczących organizacyjnego i kompetencyjnego ukształtowania administracji finansowej badał decyzje poszczególnych państw członkowskich, które nie mogą zostać podważone z punktu widzenia prawa Unii, nie można z tego wywnioskować, że Trybunał Obrachunkowy wykonywał przysługujące mu kompetencje kontrolne w sposób nieproporcjonalny.

136. W tym względzie należy w szczególności podkreślić, że uwagi dotyczące braku decentralizacji miały wyjaśnić powody, dla których możliwości wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi zgodnie z art. 5 rozporządzenia nr 1798/2003 nie są wykorzystywane szczególnie intensywnie [71]. Analiza struktury organizacyjnej niemieckiego centralnego biura łącznikowego następuje również w ramach rozważań prowadzących do stwierdzenia, że na połowę wniosków o udzielenie informacji zgodnie z art. 5 rozporządzenia nr 1798/2003 odpowiedź była opóźniona [72]. Trybunał Obrachunkowy stwierdza w tym względzie, że w niektórych państwach członkowskich, wykazujących dużą liczbę opóźnionych odpowiedzi, skomplikowana struktura organizacyjna mogła się przyczynić do powstawania opóźnień oraz powodować problemy z monitorowaniem [73]. Jako przykłady państw członkowskich o skomplikowanej strukturze organizacyjnej zostały podane Włochy, Niderlandy oraz Niemcy [74].

137. Z tego opisu wynika bezpośrednio, że podważana przez rząd niemiecki analiza organizacyjnego i kompetencyjnego ukształtowania krajowej administracji finansowej służy w sposób spójny i systematyczny celowi kontroli, polegającemu na dokonaniu oceny wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi, a także przeznaczonych do tego struktur i procedur administracyjnych z punktu widzenia ich przydatności. W świetle tego celu kontroli te analizy Trybunału Obrachunkowego są także niezbędne dla wykazania i wyjaśnienia obiektywnie stwierdzonych nieprawidłowości we współpracy administracyjnej.

138. Biorąc szczególnie pod uwagę okoliczność, że podważane przez rząd niemiecki

71 — Punkt 19 i nast. sprawozdania specjalnego nr 8/2007

72 — Ibidem, pkt 24 i nast.

73 — Ibidem, pkt 38.

74 — Ibidem, pkt 39–41.

ustalenia Trybunału Obrachunkowego stanowią część badania należytego zarządzania, przy czym Trybunał Obrachunkowy w kilku miejscach podnosi zgodność z prawem Unii krytykowanych rozwiązań [75] oraz wyjaśnia, że z analizy tej nie wynika żaden zarzut wobec zainteresowanych państw członkowskich co do zgodności z prawem Unii, nie stanowi ona także nieproporcjonalnej ingerencji Trybunału Obrachunkowego w sferę kompetencji państw członkowskich [76].

139. W związku z tym moim zdaniem nie można zaprzeczyć, że podjęta przez Trybunał Obrachunkowy w drodze kontroli należytego zarządzania analiza podziału kompetencji pomiędzy krajowe organy administracji, a także struktury organizacyjnej centralnego biura łącznikowego jest proporcjonalna.

140. Na podstawie tych rozważań dochodzę do wniosku, że Trybunał Obrachunkowy zarówno na płaszczyźnie ogólnej koncepcji, jak i na płaszczyźnie konkretnego ukształtowania, przeprowadzenia i podsumowania kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003 przestrzegał zasady proporcjonalności.

E — *W przedmiocie naruszenia przez Republikę Federalną Niemiec ciążących na niej obowiązków w zakresie współpracy z Trybunałem Obrachunkowym*

141. Jeśli Trybunał Obrachunkowy, jak w niniejszej sprawie, w wykonaniu przysługujących mu kompetencji i z poszanowaniem zasady pomocniczości i proporcjonalności zdecyduje o przeprowadzeniu kontroli współpracy krajowych organów administracji w dziedzinie VAT, państwa członkowskie zobowiązane są do lojalnej współpracy z Trybunałem Obrachunkowym.

75 — Swoją analizę braku przeniesienia kompetencji na lokalne urzędy Trybunał Obrachunkowy rozpoczyna od stwierdzenia, że zaniechane przeniesienie kompetencji na urzędy lokalne stanowi preferowaną możliwość w ramach rozporządzenia (pkt 22 sprawozdania specjalnego nr 8/2007). Zawarte w sprawozdaniu specjalnym wypowiedzi w przedmiocie struktury organizacyjnej centralnego biura łącznikowego nie wychodzą poza ogólne stwierdzenie, że w niektórych z kontrolowanych państw członkowskich, wykazujących wysoką liczbę opóźnionych wniosków o udzielenie informacji, do powstania opóźnień przyczyniła się skomplikowana struktura organizacyjna centralnego biura łącznikowego.

76 — Istotne jest przy tym, że Trybunał Obrachunkowy w podważanych fragmentach kontroli badał należyte zarządzanie organizacyjnym i kompetencyjnym ukształtowaniem krajowej administracji finansowej, nie zaś legalność. Wybór kryterium kontroli, które Trybunał Obrachunkowy stosuje do oceny działań państw członkowskich, wpływa bowiem na intensywność ewentualnej ingerencji w sferę kompetencji kontrolowanych państw członkowskich. Jest zatem bezpośrednio widoczne, że badanie legalności działań państw członkowskich może skutkować znacznie silniejszą ingerencją w sferę kompetencji państw członkowskich niż badanie należytego zarządzania tymi działaniami. Podczas gdy badanie legalności przez Trybunał Obrachunkowy dotyczy kwestii, czy państwa członkowskie wykonywały swoje kompetencje zgodnie z wymogami prawa Unii, badanie należytego zarządzania dotyczy mniej istotnej z czysto prawnego punktu widzenia kwestii, czy krajowe środki są stosowne do zamierzonego celu, i to bez względu na ich zgodność z prawem Unii.

142. Odpowiednie obowiązki współpracy państw członkowskich wynikają po pierwsze ze szczególnych wymogów art. 248 ust. 3 WE[77]. Zgodnie z art. 248 ust. 3 akapit pierwszy WE kontrola przeprowadzana jest na podstawie dokumentów księgowych, a w razie potrzeby na miejscu w państwach członkowskich, w powiązaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują przy tym na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując niezależność. Zgodnie z art. 248 ust. 3 akapit drugi WE krajowe instytucje kontrolne lub, jeśli nie mają one niezbędnych uprawnień, właściwe służby krajowe przekazują Trybunałowi Obrachunkowemu, na jego żądanie, wszelkie dokumenty lub informacje niezbędne do wykonywania jego zadań.

143. Pomocniczo wobec przewidzianego wyraźnie w art. 248 ust. 3 WE obowiązku współpracy państw członkowskich obowiązuje także ogólny obowiązek państw członkowskich lojalnej współpracy z Trybunałem Obrachunkowym zgodnie z art. 10 WE w związku z art. 248 ust. 1 i 2 WE.

144. Także wydane na podstawie art. 279 WE rozporządzenie nr 1605/2002 zawiera w tym kontekście wymogi w odniesieniu do współpracy pomiędzy państwami członkowskimi a Trybunałem Obrachunkowym. Artykuł 140 ust. 2 tego rozporządzenia stanowi między innymi, że kontrola w państwach członkowskich przeprowadzana jest razem z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, w przypadku gdy nie posiadają niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi oraz że Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na zasadzie wzajemnego zaufania, zachowując swoją niezależność.

145. W świetle tych wymogów prawa Unii odmowę przez niemieckie centralne biuro łącznikowe, federalne ministerstwo finansów oraz Bundesrechnungshof umożliwienia Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenia omawianej kontroli oraz wspierania go przy jej przeprowadzeniu, jak Komisja słusznie podnosi w skardze, należy uznać za naruszenie przez Republikę Federalną Niemiec art. 10 WE w związku z art. 248 ust. 1 i 2 WE, art. 248 ust. 3 WE i art. 140 ust. 2 rozporządzenia nr 1605/2002.

146. W skardze Komisja zarzuca jednak również naruszenie przez Republikę Federalną Niemiec art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002, zgodnie z którym Komisja, pozostałe instytucje, organy zarządzające

77 — W przedmiocie szczególnie pouczającej analizy wymogów art. 248 ust. 3 WE w kontekście przeprowadzania kontroli przez Trybunał Obrachunkowy w państwach członkowskich zob. J. Inghelram, op.cit. (ww. w przypisie 26), s. 138 i nast.

dochodami i wydatkami w imieniu Unii oraz końcowi beneficjenci wypłat z budżetu są obowiązani zapewnić Trybunałowi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia oraz udzielić mu wszelkich informacji, jakie Trybunał uzna za niezbędne do wykonania swoich zadań.

147. Zgodnie z okolicznościami faktycznymi ten zarzut skargi może być rozumiany jedynie w ten sposób, że organy zarządzające dochodami w imieniu Unii odmówiły Trybunałowi Obrachunkowemu lojalnej współpracy. Komisja nie wykazała jednak, które niemieckie organy w kontekście wniosku kontrolnego Trybunału Obrachunkowego mogą zostać uznane za „organy zarządzające dochodami w imieniu Unii". Biorąc szczególnie pod uwagę okoliczność, że VAT, pomimo harmonizacji w tej dziedzinie, należy uważać za podatek krajowy, który pobierany jest zasadniczo na podstawie przepisów krajowych [78], ani centralne biuro łącznikowe, ani ministerstwo finansów nie mogą zostać w związku z tym uznane za organy zarządzające dochodami w imieniu Unii.

148. Ponieważ w ramach postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na mocy art. 258 TFUE ciężar dowiedzenia zarzucanego uchybienia oraz przedstawienia Trybunałowi dowodów niezbędnych do ustalenia istnienia tego uchybienia spoczywa na Komisji [79], zaś Komisja nie wypełniła tego obowiązku w odniesieniu do naruszenia art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002, ten zarzut skargi należy oddalić jako bezzasadny.

VIII — Podsumowanie

149. Reasumując, dochodzę do wniosku, że Trybunał Obrachunkowy jest uprawniony na mocy art. 248 ust. 1 i 2 WE oraz art. 140 ust. 2 rozporządzenia nr 1605/2002 do kontrolowania współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003. Przy wykonywaniu tej kompetencji kontrolnej Trybunał Obrachunkowy przestrzegał zarówno zasady pomocniczości, jak i zasady proporcjonalności. Odpowiednio Republika Federalna Niemiec jest zgodnie z art. 248 ust. 3 WE, art. 10 WE w związku z art. 248 ust. 1 i 2 WE, a także zgodnie z art. 140 ust. 2 rozporządzenia nr 1605/2003 zobowiązana do umożliwienia Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenia kontroli

78 — Zobacz pkt 57 niniejszej opinii.

79 — Zobacz wyroki: z dnia 13 listopada 2007 r. w sprawie C-507/03 Komisja przeciwko Irlandii, Zb.Orz. s. I-9777, pkt 33; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-438/07 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. s. I-9517, pkt 49; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 52; ww. w przypisie 25 wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-160/08 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 116.

i do lojalnego wspierania go zgodnie z tymi przepisami.

IX — Koszty

150. W związku z tym odmowę przez niemieckie centralne biuro łącznikowe, federalne ministerstwo finansów oraz Bundesrechnungshof umożliwienia Trybunałowi Obrachunkowemu przeprowadzenia kontroli współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT oraz wspierania go przy jej przeprowadzeniu należy uznać za naruszenie przez Republikę Federalną Niemiec art. 10 WE w związku z art. 248 ust. 1 i 2 WE, art. 248 ust. 3 WE i art. 140 ust. 2 rozporządzenia nr 1605/2002.

151. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a Republika Federalna Niemiec przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. W myśl art. 69 § 4 regulaminu Trybunału instytucje, które wstąpiły do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

X — Wnioski

152. Uwzględniając powyższe wywody, proponuję Trybunałowi wydanie następującego orzeczenia:

1) Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, jakie ciążą na niej na mocy art. 10 WE w związku z art. 248 ust. 1 i 2 WE, art. 248 ust. 3 WE i art. 140 ust. 2 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich poprzez odmowę umożliwienia Trybunałowi

Obrachunkowemu przeprowadzenia w Niemczech kontroli w odniesieniu do uregulowanej w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającym rozporządzenie (EWG) nr 218/92 współpracy administracyjnej państw członkowskich w dziedzinie VAT oraz wspierania go przy prowadzeniu tej kontroli.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.

4) Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej pokrywają własne koszty.