NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY VERICA TRSTENJAK prednesené 25. mája 2011[1]

Obsah

I — Úvod ..... I - 11239

II — Právo Únie ..... I - 11240

A — Primárne právo ..... I - 11240

B — Sekundárne právo ..... I - 11240

1. Rozhodnutie 2000/597/ES, Euratom ..... I - 11240

2. Nariadenie (ES, Euratom) č. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Nariadenie (ES) č. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Skutkový stav ..... I - 11245

IV — Konanie pred podaním žaloby ..... I - 11247

V — Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania ..... I - 11248

VI — Hlavné tvrdenia účastníkov konania ..... I - 11249

VII — Právne posúdenie ..... I - 11253

A — Úvodné pripomienky ..... I - 11253

B — Systém vlastných zdrojov v zmysle rozhodnutia 2000/597 ..... I - 11254

C — Kontrolné právomoci Dvora audítorov ..... I - 11258

1 — Jazyk prednesu: nemčina. Jazyk konania: nemčina.

1. Predmet, rozsah a medze kontrolných právomocí Dvora audítorov ..... I - 11258

a) Právo overiť akty inštitúcií a členských štátov Európske únie, ktoré majú dostatočnú priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie ..... I - 11258

b) Pôsobnosť práva Únie ako obmedzenia právomoci v rámci kontroly aktov členských štátov Dvorom audítorov ..... I - 11259

c) Povinnosť dodržiavať zásadu subsidiarity a zásadu primeranosti .... I - 11263

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

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

2. Kritériá kontroly vykonania auditu Dvorom audítorov ..... I - 11266

3. Predbežný návrh ..... I - 11268

D — Právomoc Dvora audítorov overiť spoluprácu medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty podľa nariadenia č. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Kontrola spolupráce medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty podľa nariadenia č. 1798/2003 obsahuje dostatočnú priamu súvislosť s príjmami Únie ..... I - 11269

2. O dodržaní zásady subsidiarity a zásady proporcionality ..... I - 11272

a) O dodržaní zásady subsidiarity ..... I - 11273

b) O dodržaní zásady proporcionality ..... I - 11274

E — O nesplnení povinnosti spolupráce, ktorá Spolkovej republike Nemecko prislúcha voči Dvoru audítorov ..... I - 11278

VIII — Syntéza ..... I - 11280

IX — O trovách ..... I - 11281

X — Návrh ..... I - 11281

I — Úvod

1. Predmetom prejednávanej veci je žaloba o nesplnenie povinnosti podaná Európskou komisiou na základe článku 258 ZFEÚ, ktorou Európska komisia žiada Súdny dvor, aby rozhodol, že Spolková republika Nemecko tým, že odmietla umožniť Dvoru audítorov Európskej únie kontrolovať cezhraničnú spoluprácu vnútroštátnych správnych orgánov v Nemecku v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej tiež „DPH“), nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z práva Únie.

2. Z procesného hľadiska je táto vec špecifická v tom, že Komisia začala konanie o porušení proti členskému štátu z dôvodu, že tento štát neuznal kontrolné právomoci zverené Dvoru audítorov. Hoci Dvor audítorov v minulosti výslovne vyzýval, aby mu bola priznaná možnosť nezávisle uplatňovať pred Súdnym dvorom svoje práva a právomoci voči členským štátom [2], nemá ani po poslednej revízii systému opravných prostriedkov uskutočnenej Lisabonskou zmluvou právo podať priamo žalobu proti členskému štátu, ktorý neuznal jeho kontrolné právomoci. [3] Dvor audítorov je naopak povinný oznámiť takéto porušenie Komisii, aby tá mohla ako v prejednávanom prípade začať proti dotknutému členskému štátu konanie o porušení podľa článku 258 ZFEÚ, do ktorého potom môže Dvor audítorov vstúpiť ako vedľajší účastník.

3. Pokiaľ ide o kontrolu konania členských štátov, predmetný spor ponúka Súdnemu dvoru príležitosť spresniť rozsah a predmet právomocí Dvora audítorov, a to na príklade konkrétneho auditu. V prejednávanom prípade ide o prvé konanie o porušení, ktoré má pôvod v tom, že členský štát odmietol umožniť, aby sa kontrola stanovená Dvorom audítorom, pokiaľ ide o príjmy Únie, mohla

2 — Pozri najmä správu Dvora audítorov skupine pre reflexiu o fungovaní Zmluvy o Európskej únii z roku 1995 (*Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, s. 689, bod 2.6).

3 — V tomto kontexte je potrebné vo všeobecnosti zdôrazniť, že Lisabonská zmluva sa nesnažila o reformu systému opravných prostriedkov v práve Európske únie a že predchádzajúci systém bol v zásade v základných líniách ponechaný. Pozri k tomuto bodu: THIELE, A.: „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?“, *EuR*, 2010, s. 30 až 51. Možnosť samostatnej žaloby proti členským štátom by mohla byť vytvorená pre Dvor audítorov bez toho, aby sa rušila nová štruktúra ZFEÚ. Po zavedení nového písmena e) do článku 271 ZFEÚ tento článok stanovuje, že Dvor audítorov je oprávnený podať žalobu o nesplnenie povinnosti v zmysle článku 258 ZFEÚ proti členskému štátu pre porušenie jeho výhradných práv prístupu a auditu v zmysle článku 278 ZFEÚ. Pozri v tejto súvislosti FRIEDRICH, C., a INGHELRAM, J.: „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof“, *DÖV*, 1999, s. 669, špeciálne s. 676.

na jeho území uskutočniť, a v tom, že odmietol na tento účel spolupracovať s Dvorom audítorov.

4. Rozhodnutie Európskeho parlamentu vystúpiť po prvýkrát na podporu Komisie v konaní o nesplnení povinnosti začatom proti členskému štátu podporuje inštitucionálnu dôležitosť prejednávaného sporu.

II — Právo Únie [4]

A — *Primárne právo*

V primárnom práve boli právomoci Dvora audítorov uvedené v článku 248 ES.

B — *Sekundárne právo*

1. Rozhodnutie 2000/597/ES, Euratom

5. Článok 2 rozhodnutia Rady 2000/597/ES, Euratom z 29. septembra 2000 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev [5] stanovuje:

„1. Príjem z nižšie uvedeného tvorí vlastné zdroje, ktoré vstupujú do rozpočtu Európskej únie:

a) odvody, odmeny, dodatočné alebo kompenzačné sumy, dodatočné sumy alebo faktory a ostatné poplatky stanovené alebo, ktoré stanovia, inštitúcie spoločenstiev s ohľadom na obchodovanie s nečlenskými krajinami v rámci spoločnej poľnohospodárskej politiky a taktiež príspevky a ostatné poplatky stanovené v rámci spoločnej organizácie trhov s cukrom,

b) poplatky v rámci spoločného colného sadzobníka a ostatné poplatky stanovené, alebo ktoré stanovia inštitúcie

4 — Používam pojem „právo Únie“ na označenie práva Spoločenstva, ako aj práva Únie, pričom sa opieram o pojmy používané v ZEÚ a ZFEÚ. Rôzne citované ustanovenia primárneho práva sú tie, ktoré sa uplatňovali *ratione temporis*.

5 — Ú. v. ES L 253, s. 42; Mim. vyd. 01/003, s. 42.

spoločenstiev s ohľadom na obchodovanie s nečlenskými krajinami a clá z produktov prichádzajúcich na základe Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva pre uhlie a oceľ,

c) používanie jednotnej sadzby platnej pre všetky členské štáty na harmonizované vymeriavacie základy DPH určené podľa pravidiel spoločenstva. Vymeriavací základ, ktorý je treba brať do úvahy pre tieto účely nepresiahne 50 % [hrubého národného produktu (HNP)] pre každý členský štát, tak ako je definované v odseku 7,

d) aplikácia sadzby – ktorá sa má určiť podľa rozpočtového postupu vo svetle celkovej sumy všetkých ostatných príjmov - na sumu hrubých národných produktov všetkých členských štátov.

…

4. Jednotná sadzba uvádzaná v odseku 1 písm. c) bude zodpovedať sadzbe vyplývajúcej z rozdielu medzi:

a) maximálnou sadzbou, rate of call' zdrojov DPH, ktorá je stanovená na

0,75 % v roku 2002 a 2003,

0,50 % od roku 2004,

a

b) sadzbou (‚zmrazenou sadzbou') rovnajúcou sa podielu medzi kompenzačnou sumou uvádzanou v článku 4 a súčtom vymeriavacích základov DPH [stanovených v súlade s odsekom 1 písm. c)] všetkých členských štátov, berúc do úvahy skutočnosť, že Spojené kráľovstvo je oslobodené od financovania svojej korekcie a že podiel Rakúska, Nemecka, Holandska a Švédska na financovaní korekcie Spojeného kráľovstva sa znížil na jednu štvrtinu svojej zvyčajnej hodnoty.

5. Sadzba stanovená podľa odseku 1 písm. d) platí na HNP každého členského štátu.

…

7. Na účely používania tohto rozhodnutia, HNP znamená [národný dôchodok ND] pre daný rok v trhových cenách, tak ako to stanovila Komisia pri používaní [európskeho systému integrovaných hospodárskych účtov (ESA 95)] v súlade s nariadením (ES) č. 2223/96.

Ak by modifikácie ESA 95 viedli k významným zmenám v ND, ako to stanovila Komisia, Rada, konajúca jednohlasne na základe návrhu Komisie a po konzultáciách s Európskym parlamentom, rozhodne či tieto modifikácie budú platiť pre účely tohto rozhodnutia."

6. Článok 8 rozhodnutia 2000/597 znie:

„1. Vlastné zdroje spoločenstiev, na ktoré sa odvoláva článok 2 ods. 1 písm. a) a b) vyzbierajú členské štáty v súlade s národnými ustanoveniami uloženými v zákone, nariadení alebo správnom opatrení, ktoré sa príjme ak je to potrebné tak, aby spĺňalo požiadavky predpisov spoločenstva.

...

Členské štáty dajú Komisii k dispozícii zdroje uvedené v článku 2 ods. 1 písm. a) až d).

2. Bez toho, aby bol dotknutý audit účtov a kontroly ich zákonnosti a pravidelnosti, ako je stanovené v článku 248 Zmluvy o založení ES a článku 160C Zmluvy o Euratom, takýto audit a kontrola, ktorá sa týka najmä spoľahlivosti a účinnosti národných systémov a postupov na určenie základu pre vlastné zdroje akumulované z DPH a HNP a bez toho, aby boli dotknuté inšpekčné systémy podľa článku 279 písm. c) Zmluvy o založení ES a článku 183 písm. c) Zmluvy o Euroatom, Rada konajúca jednomyseľne na základe návrhu Komisie a po konzultácii s Európskym parlamentom, prijme ustanovenia potrebné na uplatňovanie tohto rozhodnutia a na umožnenie kontroly výberu, umožnenie prístupu komisie a platbu príjmov, na ktoré sa odvolávajú články 2 a 5.“

2. Nariadenie (ES, Euratom) č. 1605/2002

7. Článok 140 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 z 25. júna 2002 o rozpočtových pravidlách, ktoré sa vzťahujú na všeobecný rozpočet Európskych spoločenstiev,[6] stanovuje:

„1. Dvor audítorov pri skúmaní, či boli všetky príjmy prijaté a všetky výdavky zaplatené zákonným a správnym spôsobom, zohľadňuje ustanovenia zmlúv, rozpočtu, tohto nariadenia, vykonávacích predpisov a všetkých ostatných právnych aktov prijatých na základe zmlúv.

2. Dvor audítorov je pri plnení svojej úlohy oprávnený konzultovať spôsobom ustanoveným v článku 142 všetky dokumenty a informácie, ktoré sa týkajú rozpočtového hospodárenia orgánov alebo subjektov s ohľadom na operácie financované alebo spolufinancované spoločenstvami. Má právomoc klásť otázky každému úradníkovi zodpovednému za príjmovú alebo výdavkovú operáciu a využívať každý z postupov auditu, ktorý sa vzťahuje na vyššie uvedené orgány alebo subjekty. Audit sa v členských štátoch vykonáva v spolupráci s vnútroštátnymi orgánmi pre audit alebo, ak

6 — Ú. v. ES L 248, s. 1; Mim. vyd. 01/004, s. 74.

nemajú potrebné právomoci, so zodpovednými vnútroštátnymi subjektmi. Dvor audítorov a vnútroštátne audítorské orgány členských štátov spolupracujú v duchu dôvery, pričom si zachovávajú svoju nezávislosť.

…“

8. Podľa článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002:

„Komisia, ostatné orgány, subjekty spravujúce príjmy alebo výdavky v mene spoločenstiev a koneční príjemcovia platieb z rozpočtu poskytnú Dvoru audítorov prístup do všetkých objektov a poskytnú mu všetky informácie, ktoré Dvor audítorov považuje za potrebné na plnenie svojej úlohy. Poskytnú Dvoru audítorov všetky dokumenty, ktoré sa týkajú prijímania návrhov a plnenia zmlúv financovaných z rozpočtu spoločenstva a všetky hotovostné alebo materiálové účty, všetky účtovné záznamy alebo podporné dokumenty a tiež administratívne dokumenty, ktoré sa ich týkajú, všetky dokumenty, ktoré sa týkajú príjmov a výdavkov, všetky inventúrne súpisy, všetky organizačné poriadky útvarov, ktoré Dvor audítorov považuje za potrebné na vypracovanie auditu, správy o rozpočtovom a finančnom výsledku na základe záznamov alebo na mieste a na tie isté účely všetky dokumenty a údaje vytvorené alebo uložené na magnetickom nosiči.

Ostatné útvary a interné subjekty pre audit príslušných vnútroštátnych správ poskytnú Dvoru audítorov prístup do všetkých objektov, ktoré považuje za potrebné na plnenie svojej úlohy.

Prvý pododsek sa vzťahuje aj na fyzické alebo právnické osoby prijímajúce platby z rozpočtu spoločenstva.“

3. Nariadenie (ES) č. 1798/2003

9. Článok 1 ods. 1 nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92, [7] stanovuje:

„Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú správne orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov

7 — Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392.

o DPH na dodávky tovarov a služieb, nadobúdanie tovarov vo vnútri spoločenstva a dovoz tovarov spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho stanovenia DPH.

Toto nariadenie tiež stanovuje pravidlá a postupy pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami, najmä čo sa týka DPH ohľadom transakcií vo vnútri spoločenstva.

…“

10. Podľa článku 3 ods. 2 nariadenia č. 1798/2003 každý členský štát určí jediný ústredný kontaktný úrad, ktorý na základe poverenia ponesie najvyššiu zodpovednosť za kontakty s ostatnými členskými štátmi v oblasti administratívnej spolupráce a informuje o tom Komisiu a ostatné členské štáty.

11. Článok 5 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje:

„1. Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1, vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.

2. Na účely posúvania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

3. Žiadosť uvedená v odseku 1 môže obsahovať odôvodnenú žiadosť o osobitné administratívne vyšetrovanie. Ak členský štát je toho názoru, že žiadne administratívne vyšetrovanie nie je potrebné, okamžite informuje žiadajúci orgán o svojich dôvodoch.

4. Aby bolo možné získať hľadané informácie alebo vykonávať požadované administratívne vyšetrovanie, žiadaný orgán alebo administratívny orgán, na ktorý sa žiadaný orgán odvoláva, postupuje akoby konal za seba alebo na požiadanie ďalšieho orgánu vo svojom vlastnom členskom štáte.“

12. Článok 35 ods. 1 nariadenia č. 1798/2003 znie:

„Členské štáty a Komisia preskúmajú a zhodnotia, ako fungujú úpravy pre administratívnu spoluprácu ustanovené v tomto nariadení.

Komisia zhromaždí skúsenosti členských štátov s cieľom zlepšenia fungovania uvedených úprav."

13. Článok 43 ods. 1 nariadenia č. 1798/2003 hovorí:

„Na účely uplatňovania tohto nariadenia členský štát prijme všetky potrebné opatrenia na:

a) zabezpečenie účinnej vnútornej koordinácie medzi príslušnými orgánmi uvedenými v článku 3;

b) nadviazanie bezprostrednej spolupráce medzi orgánmi schválenými na účely takejto koordinácie;

c) zabezpečenie hladkého fungovania systému výmeny informácií ustanovených v tomto nariadení."

že má v úmysle od 10. do 13. októbra 2006 vykonať audit. Cieľom auditu bola administratívna spolupráca v oblasti dane z pridanej hodnoty podľa nariadenia č. 1798/2003 a súvisiace spôsoby výkonu. Hlavným cieľom bolo určiť, či členské štáty zaviedli administratívne a organizačné štruktúry nevyhnutné pre túto administratívnu spoluprácu a preskúmať, ako táto spolupráca funguje v praxi v prípade žiadostí o informácie uvedených v článku 5 nariadenia č. 1798/2003. Audit sa hlavne týkal služieb ústredného kontaktného úradu v zmysle článku 2 ods. 2 tohto nariadenia, ale mohla tiež prípadne zahŕňať ďalšie služby obsiahnuté v administratívnej spolupráci.

15. S odkazom na svoj prvý list oznámil Dvor audítorov listom zo 7. septembra 2006 Nemeckému spolkovému dvoru audítorov podrobné detaily auditu. Tento list predovšetkým oznamoval auditnú návštevu na ústrednom kontaktnom úrade medzi 10. a 13. októbrom 2006. S listom bol zaslaný aj program auditu, ktorý mal Spolkový dvor audítorov odovzdať ústrednému kontaktnému úradu.

III — Skutkový stav

14. Dvor audítorov listom z 26. júna 2006 informoval Nemecký spolkový dvor audítorov,

16. V tomto programe auditnej misie bol ústredný kontaktný úrad vyzvaný, aby odovzdal správy o žiadostiach o informácie prijatých alebo vydaných v rokoch 2004/2005 v zmysle článku 5 nariadenia č. 1798/2003. Program okrem toho obsahuje prehľad rôznych tém, ktoré sa budú pri audite

prejednávať, medzi iným (1) organizácia, vybavenie a fungovanie ústredného kontaktného úradu, (2) výmena informácií bez predchádzajúcej žiadosti v zmysle kapitoly IV nariadenia č. 1798/2003, (3) zaistenie a výmena informácií o plneniach v rámci Spoločenstva (databáza „VIES“), (4) právne problémy, ktoré bránia administratívnej spolupráci, (5) ďalšie opatrenia vedúce k zlepšeniu administratívnej spolupráce a k predchádzaniu zneužívania, ako aj (6) preskúmanie žiadostí o informácie, ktoré boli prijaté alebo poslané.

17. Listom z 18. septembra 2006 Spolkový dvor audítorov potvrdil, že sa zúčastní auditu Dvora audítorov. Na tento účel sa malo uskutočniť predbežné stretnutie na spolkovom dvore audítorov.

18. Keďže sa zdalo, že ústredný kontaktný úrad dotknutý auditnou misiou nebude spolupracovať s Dvorom audítorov, ten sa znovu listom z 5. októbra 2006 obrátil na spolkový dvor audítorov, aby ho informoval, že ústredný kontaktný úrad ani nepotvrdil dátumy auditnej návštevy, ani neodovzdal predbežne požadované dokumenty, ktoré boli nevyhnutné na vhodnú prípravu na audit. Za týchto podmienok Dvor audítorov uviedol, že má záujem odložiť auditnú návštevu, ktorá sa mala uskutočniť od 14. do 17. novembra 2006. Zároveň požiadal spolkový dvor audítorov, aby intervenoval na ústrednom kontaktnom úrade na účely správneho vykonania tohto auditu.

19. Listom z 9. novembra 2006 sa Dvor audítorov sťažuje i spolkovému ministerstvu financií na to, že ústredný kontaktný úrad, u ktorého má vykonať audit, ani nepotvrdil dátumy auditu od 14. do 17. novembra 2006, ani neodovzdal potrebné dokumenty. Dvor audítorov uviedol, že opätovne odkladá dátumy auditnej návštevy, a to na 4. až 7. decembra 2006. Zároveň opätovne vysvetlil cieľ auditu a spresnil v tejto súvislosti, že okrem iného plánoval analyzovať vzorky žiadosti o informácie odoslané ústredným kontaktným úradom a žiadosti o informácie prijaté z iných členských štátov, a to od roku 2005. Plnenia podliehajúce dani (a správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty) v pravom zmysle slova v rozsahu, v akom môžu vyplývať z dokumentov, ktoré majú byť preskúmané, nie sú predmetom kontroly. Ide skôr o overenie výkonnosti a účinnosti administratívnej spolupráce. Spolkové ministerstvo financií vo svojej odpovedi zo 4. decembra 2006 uviedlo, že vzhľadom na neexistenciu právneho základu nie je audit Dvora audítorov možný.

20. Dvor audítorov sa listom z 13. decembra 2006 znovu obrátil na spolkový dvor audítorov a požiadal ho, aby odpovedal na viaceré otázky týkajúce sa rôznych žiadostí o informácie, ktoré boli posielané v rámci článku 5

nariadenia č. 1798/2003 medzi ústredným kontaktným úradom Spolkovej republiky Nemecko a ústrednými kontaktnými úradmi iných členských štátov. Spolkový dvor audítorov túto žiadosť zo 6. marca 2007 odmietol, pričom pripomenul, že v prejednávanom prípade spolkové ministerstvo financií podalo námietku proti auditu, ktorý oznámil Dvor audítorov. Z dôvodu neutrality sa spolkový dvor audítorov domnieval, že nie je oprávnený odovzdať relevantné informácie.

21. Dvor audítorov sa listom zo 4. mája 2007 opätovne obrátil na spolkové ministerstvo financií a vysvetlil mu rad zistení, ku ktorým dospel po auditoch uskutočnených v ostatných členských štátoch. Spolkové ministerstvo financií vo svojej odpovedi z 29. júna 2007 prijalo stanovisko k týmto zisteniam. V tomto liste však nič nenaznačovalo tomu, že by zmenilo svoj negatívny postoj voči uskutočneniu auditu prostredníctvom auditnej návštevy uskutočnenej v Nemecku.

22. Dvor audítorov uverejnil výsledky svojho auditu vo svojej osobitnej správe č. 8/2007 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty [8] (ďalej len „osobitná správa č. 8/2007“). Poznámky týkajúce sa Spolkovej republiky Nemecko uvedené v tejto správe sú založené na zisteniach vyplývajúcich z auditných misií uskutočnených v ostatných členských štátoch, na informáciách získaných počas auditných misií uskutočnených na Komisii a na správach, ktoré boli verejné. [9]

IV — Konanie pred podaním žaloby

23. Komisia vo svojej výzve z 23. septembra 2008 informovala Spolkovú republiku Nemecko, že nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 248 ods. 1, 2 a 3 ES, ako aj článku 140 ods. 2, článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002 a článku 10 ES. Toto nesplnenie povinnosti vyplývalo podľa Komisie z toho, že Dvoru audítorov bolo zabránené splniť jeho povinnosť zaistiť audit príjmov Únie. Predmetný audit Dvora audítorov mal okrem toho overiť výdavky Únie spojené so zavedením nariadenia č. 1798/2003 najmä na základe posúdenia výkonnosti a účinnosti databázy „VIES“.

24. Vo svojej odpovedi z 23. decembra 2008 Spolková republika Nemecko odmietla výhrady, ktoré boli proti nej vznesené. Za

8 — Ú. v. EÚ C 20, 2008, s. 1.

9 — Osobitná správa č. 8/2007, bod 14.

rozhodujúcu považovala skutočnosť, že na audit Dvora audítorov sa nevzťahoval článok 248 ES, keďže tento audit sa netýkal ani príjmov, ani výdavkov Únie. Nemecká vláda sa dovolávala taktiež zásady subsidiarity.

25. Listom z 23. marca 2009 poslala Komisia Spolkovej republike Nemecko odôvodnené stanovisko na základe článku 226 ES. V ňom naďalej zastávala svoj postoj, podľa ktorého je Dvor audítorov oprávnený kontrolovať administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty. Dvor audítorov je okrem toho oprávnený posúdiť výdavky Únie spojené s databázou „VIES“, keďže tento systém posielania informácií o dani z pridanej hodnoty bol financovaný z rozpočtu Únie.

26. V odpovedi na odôvodnené stanovisko Spolková republika Nemecko listom z 22. mája 2009 potvrdila svoj postoj, podľa ktorého sa na predmetný audit nevzťahoval článok 248 ES, keďže sa týkal auditu príjmov z dane z pridanej hodnoty. Za predpokladu, že by bol audit vypracovaný ako kontrola príjmov Únie spojených s databázou „VIES“, Spolková republika Nemecko by výslovne akceptovala, že Dvor audítorov má právomoc kontrolovať výdavky Únie. Tieto výdavky ale neboli predmetom pôvodnej žiadosti o audit.

V — Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

27. Keďže Spolková republika Nemecko nevyhovela odôvodnenému stanovisku, Komisia podala 17. decembra 2009 žalobu na základe článku 258 ZFEÚ.

28. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že:

— Spolková republika Nemecko si nesplnila svoje povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 248 ods. 1, 2 a 3 ES, článku 140 ods. 2 a článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002, ako aj článku 10 ES, tým, že Dvoru audítorov odmietla povoliť vykonanie kontrol v Nemecku vzhľadom na administratívnu spoluprácu členských štátov v oblasti dane z pridanej hodnoty stanovenú v nariadení č. 1798/2003 a vo vykonávacích predpisoch v tejto oblasti,

— Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.

29. Spolková republika Nemecko navrhuje žalobu zamietnuť a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

30. Predseda Súdneho dvora uznesením zo 7. mája 2010 vyhovel návrhu Dvora audítorov a Európskeho parlamentu na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov Komisie. Dvor audítorov a Parlament žiadajú, aby sa vyhovelo žalobe Komisie.

31. Na pojednávaní z 15. marca 2011 predložili svoje pripomienky zástupcovia Komisie, nemeckej vlády, ako aj Dvora audítorov a Parlamentu.

VI — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

32. Odmietnutie Spolkovej republiky Nemecko umožniť Dvoru audítorov vykonať audit administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty vedie podľa Komisie, Parlamentu a Dvora audítorov k porušeniu článku 248 ods. 1, 2 a 3 ES, článku 140 ods. 2 a článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002, ako aj článku 10 ES. Nemecká vláda sa naopak domnieva, že jej negatívny postoj je v súlade s právom Únie.

33. *Komisia*, *Parlament* a *Dvor audítorov* obhajujú široký výklad kontrolných právomocí Dvora audítorov, ako aj povinností zodpovedajúcich spolupráci členských štátov. V tejto súvislosti zdôrazňujú rolu Dvora audítorov, ako mu bola zverená primárnym právom, spočívajúcu v posúdení čerpania a používania fondov Európskej únie a v preskúmaní, či finančné operácie boli správne zaznamenané a predložené, ako aj legálne a riadne vykonané a spravované. Dvor audítorov ako nezávislý externý audítor prispel aj k zlepšeniu finančnej správy Únie, a následne k ochrane finančných záujmov občanov Únie. Za týchto podmienok a na zaručenie potrebného účinku relevantných ustanovení musia byť kontrolné právomoci Dvora audítorov vykladané široko. Okrem toho z právnych predpisov Únie vyplýva, že v prípade auditu v členských štátoch sú tieto štáty povinné poskytnúť plnú súčinnosť Dvoru audítorov pri plnení jeho činnosti.

34. Členské štáty sú taktiež povinné strpieť akýkoľvek audit Dvora audítorov určený na posúdenie čerpania a používania fondov Únie a poskytnúť Dvoru audítorov v tejto súvislosti plnú súčinnosť. Nemecké orgány presne toto Dvoru audítorov odmietli. Aj keď nariadenie č. 1798/2003 ako také neupravuje vyberanie príjmov Únie, má jasnú a priamu súvislosť s týmito príjmami. Zaoberá sa bojom proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní v oblasti dane z pridanej hodnoty a prispieva k tomu, aby členské štáty mohli správne vyberať daň z pridanej hodnoty a aby Únia disponovala vlastnými zdrojmi dane z pridanej hodnoty, ktorá jej pripadá, a to za čo najlepších podmienok. V konečnom dôsledku príjmy z dane z pridanej hodnoty

z členských štátov predstavujú základ pre stanovenie zdrojov Únie pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty. Z tohto pohľadu spadá overenie, či členské štáty zaviedli účinný systém spolupráce a vzájomnej podpory v oblasti dane z pridanej hodnoty, do rámca kontroly vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty. Nie je možné ani opomenúť, že ostatné členské štáty musia kompenzovať prípadné deficity na úrovni vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty prostredníctvom významnejších príspevkov v oblasti vlastných zdrojov pochádzajúcich z HND.

z dane z pridanej hodnoty môže uskutočniť len veľmi obmedzené finančné audity, čo mu bráni vykonať audity výkonu. Posledné uvedené audity sú však nevyhnutné na to, aby Dvor audítorov mohol dodržiavať povinnosti vyplývajúce z toho istého článku 248 ES.

36. *Komisiu* utvrdzuje v jej analýze článok 43 ods. 1 nariadenia č. 1798/2003, článok 8 ods. 2 rozhodnutia 2000/597 a článok 140 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002. Z týchto ustanovení podľa Komisie vyplýva, že samotné členské štáty dali právomociam Dvora audítorov v zmysle článku 248 ES široký výklad, ktorý zahŕňa audity týkajúce sa administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003.

35. *Dvor audítorov a Parlament* trvajú taktiež v tomto kontexte na rozdiele existujúcom medzi kontrolami uskutočňovanými Dvorom audítorov a prípadnými kontrolami Komisie. Cieľom kontrol uskutočňovaných Dvorom audítorov nie je preskúmanie uplatnenia nariadenia členskými štátmi pre ich sankcionovanie v prípade nesplnenia ich povinností, ale skôr ide o overenie, či systém administratívnej spolupráce v praxi správne funguje, a ak je to nevyhnutné, navrhnúť zlepšenia. V tejto súvislosti *Dvor audítorov* zdôrazňuje, že výsledkom reštriktívneho výkladu právomocí Dvora audítorov, ktorý zastáva nemecká vláda, je to, že v oblasti vlastných zdrojov pochádzajúcich

37. *Nemecká vláda* naopak odporúča reštriktívnejší výklad právomocí Dvora audítorov. Činnosť Dvora audítorov sa zjavne obmedzuje na audit činností, ktoré majú priamu súvislosť s príjmami a výdavkami Únie.

38. Nariadenie č. 1798/2003 sa podľa nemeckej vlády netýka príjmov Únie. Príjmy členských štátov pochádzajúce z dane z pridanej hodnoty, ktoré sú chránené nariadením č. 1798/2003, nepredstavujú príjmy Únie, ale sú výlučne zahrnuté ako fixná hodnota vo výpočte vlastných zdrojov Únie pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty. Relevantné ustanovenia pre tento výpočet nezahrnujú nijaký spôsob opravy umožňujúci zohľadniť príjmy z dane z pridanej hodnoty, ktoré by mohli členské štáty navyše vybrať napríklad vďaka lepšiemu fungovaniu administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi.

39. Nemecká vláda v tomto kontexte tiež uskutočnila porovnanie s vlastnými zdrojmi pochádzajúcimi z HND. Uvedená vláda v tejto súvislosti najmä zdôrazňuje, že výpočet vlastných zdrojov pochádzajúcich z HND závisí v konečnom dôsledku na HND rôznych členských štátov. Ak by spôsob, ktorým je vytvorený základ vlastných zdrojov, bol podriadený auditu Dvora audítorov, bol by Dvor audítorov oprávnený kontrolovať v rámci overenia vlastných zdrojov pochádzajúcich z HND všetky hospodárske politiky dotknutého členského štátu, lebo tieto politiky majú určite vplyv na HND každého členského štátu.

40. Tieto úvahy vedú nemeckú vládu k záveru, že kontrolné právomoci Dvora audítorov sa môžu týkať len určenia a výpočtu skutočne vybratých čistých príjmov z dane z pridanej hodnoty, ako aj výpočtov, ktoré vykonávajú členské štáty na základe týchto príjmov na stanovenie vymeriavacieho základu pre vlastné zdroje pochádzajúce z dane z pridanej hodnoty. Rôzne administratívne konania, postupy vyberania a postupy stanovovania, teda daňové konanie v pravom zmysle slova, nie sú naopak v členských štátoch podriadené jeho kontrole, keďže toto konanie vôbec nespadá do predmetu určenia a výpočtu vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti nie je podľa nemeckej vlády ani možné vyvodiť z článku 8 ods. 2 rozhodnutia 2000/597 právomoc Dvora audítorov kontrolovať vykonávanie nariadenia č. 1798/2003 v členských štátoch.

41. Účastníci konania sa nezhodujú ani v otázke, či kontrola administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty vykonávaná Dvorom audítorov porušuje zásadu subsidiarity.

42. *Nemecká vláda* tvrdí, že tak je tomu v prejednávanom prípade. Tvrdí, že vnútroštátne dvory audítorov v zásade overujú vyberanie dane z pridanej hodnoty. Keď Komisia sa domnieva, že kontrola cezhraničných

aspektov je možná len prostredníctvom Dvora audítorov, opomenula, že podľa článku 35 nariadenia č. 1798/2003 už je stanovená kontrola a posúdenie nariadenia Komisiou v spolupráci s členskými štátmi. Inými slovami, zákonodarca Spoločenstva už prijal predpisy, aby zobral do úvahy oblasť obmedzenej právomoci vnútroštátnych dvorov audítorov. Kontrola Dvora audítorov nie je v tejto súvislosti nevyhnutná.

43. V tomto kontexte nemecká vláda taktiež zdôrazňuje, že organizácia daňovej správy, kontrola zdaniteľných osôb a vyberanie dane sú oblasti spadajúce do právomoci štátov. Toto rozdelenie právomocí správneho práva medzi Úniou a členskými štátmi je podľa tejto vlády neoddeliteľné od otázky, aký audítorský orgán je oprávnený vykonať audit zodpovedajúcich administratívnych činností. Rozdelenie kontrolných právomocí Dvora audítorov musí preto zodpovedať rozdeleniu administratívnych právomocí. V prípade neexistencie právneho základu v Zmluve nie je možné preskúmať administratívne akty spadajúce do právomoci členských štátov.

44. Podľa Komisie, Parlamentu a Dvora audítorov nie je tvrdenie založené na subsidiarite presvedčivé. Cezhraničná povaha administratívnej spolupráce v zmysle nariadenia č. 1798/2003 pôsobí skôr v prospech kontrolnej právomoci Dvora audítorov. Komisia rovnako zdôrazňuje autonómnu povahu kontrol uskutočňovaných Dvorom audítorov. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že kontrolná právomoc Komisie alebo vnútroštátnych dvorov audítorov nevylučuje kontrolnú právomoc ex offo Dvora audítorov.

45. Komisia vo svojej replike okrem toho tvrdí, že zavedenie nariadenia č. 1798/2003 tiež spôsobuje výdavky Spoločenstva, keďže koncepcia a fungovanie informačných systémov stanovených v tomto nariadení sú (spolu) financované rozpočtom Spoločenstva. Preto kontrola zavedenia a uplatnenia nariadenia č. 1798/2003 je rovnako súčasťou kontroly zákonnosti a riadnosti výdavkov Únie.

46. Nemecká vláda považuje tento dôvod za neprípustný z dvojakého hľadiska. Na jednej strane, keďže toto tvrdenie nebolo uvedené v žalobe, musí byť zamietnuté podľa článku 42 ods. 2 prvého pododseku Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ako oneskorené, a preto neprípustné. Na druhej strane nebol tento audit výdavkov predmetom žiadosti o audit Dvora audítorov.

VII — Právne posúdenie

A — *Úvodné pripomienky*

47. Posúdenie zákonnosti odmietnutia Spolkovou republikou Nemecko umožniť Dvoru audítorov vykonať audit administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty s právom Únie závisí v konečnom dôsledku od odpovedi na otázku, či Dvor audítorov mal, alebo nemal právomoc vykonávať tento audit. Ak Dvor audítorov nebol oprávnený vykonať takýto audit, Spolková republika Nemecko mu bola oprávnená bez ďalšieho odôvodnenia odmietnuť spoluprácu v tejto oblasti. Naopak, ak Dvor audítorov, ako to tvrdí Komisia, Parlament a samotný Dvor audítorov, bol oprávnený viesť tento audit, odmietnutie Spolkovou republikou Nemeckou by sa mohlo považovať za nesplnenie povinností spolupráce, ktorá vyplýva tomuto štátu z práva Únie.

48. Podľa článku 7 ods. 1 ES je Dvor audítorov súčasťou inštitúcií Únie a koná v medziach právomocí, ktoré sú mu zverené Zmluvou. V primárnom práve sú tieto právomoci uvedené v článku 248 ES, ktorého odsek 1 stanovuje, že Dvor audítorov preskúmava účty všetkých príjmov a výdavkov Spoločenstva. Preskúmava aj účty všetkých príjmov a výdavkov všetkých orgánov zriadených Spoločenstvom, pokiaľ to nevylučuje ich príslušný ustanovujúci akt.

49. Kontrolné právomoci Dvora audítorov sa teda v zásade týkajú príjmov a výdavkov Únie. [10] V tomto kontexte sa vynára v prvom rade v prejednávanom prípade otázka, či sa audit administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty týka, alebo netýka príjmov alebo výdavkov Únie. Vzhľadom najmä na skutočnosť, že judikatúra Súdneho dvora obsahuje do dnešného dňa len málo vyjadrení, pokiaľ ide o rozsah kontrolných právomocí udelených Dvoru audítorov, domnievam sa, že na účely odpovede na túto otázku je potrebné najprv stručne opísať štruktúru základu systému zdrojov Únie v zmysle rozhodnutia 2000/597, ktorý sa uplatňoval *ratione temporis*. Na tomto základe potom posúdim otázku, či a za akých podmienok je potrebné považovať kontrolu, ktorá bola odmietnutá Spolkovou

10 — Pozri v tejto súvislosti EKELMANS, M.: „Cour des comptes“, *Répertoire de droit communautaire Dalloz* (august 2008), bod 47.

republikou Nemecko, za kontrolu príjmov alebo výdavkov Únie, na ktorej uskutočnenie mala Spolková republika Nemecko poskytnúť svoju súčinnosť.

B — *Systém vlastných zdrojov v zmysle rozhodnutia 2000/597*

50. Podľa článku 269 prvého pododseku ES je rozpočet Únie plne financovaný z vlastných zdrojov bez toho, aby boli dotknuté iné príjmy. Podľa druhého pododseku tohto článku Rada jednomyseľne na návrh Komisie a po konzultácii s Parlamentom prijme na tento účel predpisy týkajúce sa systému vlastných zdrojov Únie.

51. Pokiaľ ide o dotknuté obdobie v prejednávanom prípade, systém vlastných zdrojov je definovaný v rozhodnutí 2000/597. Článok 2 ods. 1 tohto rozhodnutia stanovuje rozdiel medzi príjmami pochádzajúcimi z poplatkov a príspevkov v poľnohospodárskej oblasti [písmeno a)], príjmami pochádzajúcimi z colných poplatkov vyberaných pri dovoze [písmeno b)], vlastných zdrojov DPH [písmeno c)], a vlastných zdrojov HND [11] [písmeno d)].

52. Podľa článku 8 ods. 1 rozhodnutia 2000/597 poplatky a poľnohospodárske príspevky, ako aj colné poplatky Únii, ktoré taktiež predstavujú to, čo sa nazýva „tradičné vlastné zdroje“, vyzbierajú členské štáty v súlade s národnými ustanoveniami uloženými v zákone, nariadení alebo správnom opatrení. Podľa článku 2 ods. 3 tohto rozhodnutia sú členské štáty oprávnené ponechať si prostredníctvom nákladov na výber paušálny príspevok až do výšky 25 % zo súm vybratých tradičných vlastných zdrojov.

53. V súlade s článkom 2 ods. 1 písm. c) rozhodnutia 2000/597 sú vlastné zdroje Únie z DPH stanovené na základe komplexných výpočtov. K tomuto účelu je v prvom rade stanovený vymeriavací základ pre vlastné zdroje DPH pre každý členský štát na základe skutočných príjmov z DPH. Detailné pravidlá na určenie tohto základu sú uvedené v nariadení Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 z 29. mája 1989 o konečných jednotných dohodách

11 — Aj keď článok 2 ods. 1 písm. d) rozhodnutia 2000/597 uvádza nie HND, ale skôr HNP členských štátov, článok 2 ods. 7 tohto rozhodnutia spresňuje, že na jeho uplatnenie „HNP“ znamená „ND“ pre daný rok v trhových cenách, tak ako to stanovila Komisia pri používaní ESA 95 v súlade s nariadením (ES) č. 2223/96 z 25. júna 1996 o Európskom systéme národných a regionálnych účtov v spoločenstve (Ú. v. ES L 310, s. 1; Mim. vyd. 10/002, s. 3). V štvrtom odôvodnení rozhodnutia je toto terminologické prispôsobenie odôvodnené skutočnosťou, že je vhodné používať najnovšie štatistické koncepcie na účely vlastných zdrojov.

o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z dane z pridanej hodnoty [12]. Takto vypočítaný vymeriavací základ pre dotknutý členský štát je ďalej obmedzený na 50 % jeho HND definovaného v súlade s článkom 2 ods. 7 rozhodnutia 2000/597 (obmedzenie vymeriavacieho základu DPH). [13] Jednotná platná sadzba pre všetky členské štáty sa potom uplatňuje na takto stanovený vymeriavací základ. [14] Z týchto výpočtov vyplývajú vlastné zdroje DPH, ktoré má každý členský štát odviesť, teda zdroje, ktoré sú členské štáty povinné dať k dispozícii Komisii podľa článku 8 ods. 1 tretieho pododseku rozhodnutia 2000/597.

54. Vlastné zdroje HND vyplývajú podľa článku 2 ods. 1 písm. d) rozhodnutia 2000/597 z uplatňovania sadzby, ktorá sa určí v súlade s rozpočtovým postupom pri zohľadnení celkovej výšky všetkých ostatných príjmov, na súčet HND všetkých členských štátov. Tieto vlastné zdroje slúžia na vyrovnanie rozpočtu Európskej únie a môžu byť v tomto kontexte považované za určitý hlavný prvok [15], ktorý systém zdrojov potrebuje, keďže pôžička Únie nie je v zásade prípustná. [16] To znamená, že štrukturálne straty príjmov v troch ostatných kategóriách musia byť v zásade kompenzované zvýšenými príjmami vlastných zdrojov HND. Podľa článku 8 ods. 1 tretieho pododseku rozhodnutia 2000/597 sú členské štáty povinné poskytnúť vlastné zdroje HND k dispozícii Komisii.

55. Významný rozdiel medzi tradičnými vlastnými zdrojmi na jednej strane a vlastnými zdrojmi pochádzajúcimi z DPH a HND na druhej strane spočíva v skutočnosti, že tradičné vlastné zdroje, ktoré sú členské štáty povinné odovzdať Komisii, musia v zásade zodpovedať poľnohospodárskym a colným poplatkom odvedeným členskými štátmi – po odpočítaní paušálnej náhrady z dôvodu poplatkov za vybratie –, zatiaľ čo takáto priama súvislosť neexistuje medzi vlastnými zdrojmi DPH a príjmami z vnútroštátnej DPH alebo

12 — Ú. v. ES L 155, s. 9; Mim. vyd. 01/001, s. 197. V zásade podľa nariadenia č. 1553/89 sa tento výpočet uskutočňuje takto: príjmy z DPH členských štátov sú upravené dovolenými odchýlkami vnútroštátnych ustanovení voči jednotným ustanoveniam (článok 2 ods. 3 a článok 5). Čisté príjmy z DPH sú ďalej vydelené sadzbou vnútroštátnej DPH. Ak sa v členskom štáte uplatňujú rôzne sadzby DPH, na základe týchto sadzieb musí byť stanovená priemerná vážená sadzba DPH (články 3, 4 a 5). Vymeriavací základ získaný vydelením čistých príjmov váženou priemernou sadzbou sa ďalej upraví o plnenia uskutočnené v rámci dovolených odchýlok v šiestej smernici Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, články 2 a 6). Pozri MEERMAGEN, B.: *Beitrags- und Eigenmittelsystem,* München 2002, s. 154.

13 — Tento vyšší limit má zlepšiť spravodlivosť pri finančnom vyrovnaní medzi členskými štátmi, pozri HIDIEN, J.: „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", *EuR,* 1997, s. 95, špeciálne s. 103.

14 — Spôsob výpočtu tejto sadzby je opísaný v článku 2 ods. 4 rozhodnutia 2000/597.

15 — Pozri v tejto súvislosti WILMS, G.: „Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon – Neue Perspektiven für die Europäische Union?", *EuR,* 2007, s. 707, špeciálne s. 710.

16 — Táto zásada je uvedená v článku 268 ods. 3 ES, podľa ktorého rozpočet musí byť vyrovnaný v príjmoch a výdavkoch.

medzi vlastnými zdrojmi HND a vnútroštátnym HND.

56. V tomto kontexte článok 8 ods. 1 prvý pododsek rozhodnutia 2000/597 uvádza výslovné ustanovenie týkajúce sa odvodu tradičných vlastných zdrojov. Podľa tohto ustanovenia členské štáty odvádzajú vlastné zdroje v súlade so zákonmi, vykonávacími právnymi predpismi a správnymi predpismi, ktoré sa, ak je to potrebné, prispôsobujú požiadavkám predpisov Únie. Hlavné pravidlá práva Únie týkajúce sa odvádzania tradičných vlastných zdrojov sú uvedené v nariadení (ES, Euratom) č. 1150/2000 z 22. mája 2000, ktorým sa vykonáva rozhodnutie 94/728/ES, Euratom o systéme vlastných zdrojov spoločenstiev [17], ktorého článok 17 upravuje niektoré aspekty vyberania a poskytovania týchto vlastných zdrojov členskými štátmi. [18] Okrem toho podľa článku 18 tohto nariadenia môže Komisia nielen žiadať od členských štátov, aby vykonali dodatočné kontroly týkajúce sa zistenia a poskytnutia tradičných vlastných zdrojov, ale taktiež právo zúčastňovať sa aktívne na týchto overeniach.

57. Ani rozhodnutie 2000/597, ani nariadenie č. 1150/2000 neobsahujú výslovné ustanovenia, pokiaľ ide o odvádzanie vnútroštátnej DPH členskými štátmi. Napriek harmonizácii v tejto oblasti musí byť DPH považovaná za vnútroštátnu daň, ktorá sa v zásade vyberá v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi. [19] Článok 12 ods. 1 nariadenia č. 1553/89 však stanovuje povinnosť členských štátov poskytnúť Komisii všetky informácie týkajúce sa postupov, ktoré používajú na registráciu zdaniteľných osôb a určovanie a výber DPH, ako aj o odchýlkach a výsledkoch ich systémov kontrol DPH. Podľa odseku 2 toho istého článku Komisia preskúma v spolupráci s každým dotknutým členským štátom, či by bolo možné uvažovať o prípadných zlepšeniach postupov s cieľom zvýšiť ich efektivitu.

58. Významnosť štyroch kategórií vlastných zdrojov v rámci financovania rozpočtu Únie sa značne zmenila od polovice deväťdesiatych rokov. Zatiaľ čo v roku 1996 dosahoval v zložení vlastných zdrojov Európskej únie percentuálny pomer „tradičných vlastných zdrojov“

17 — Ú. v. ES L 130, s. 1; Mim. vyd. 01/003, s. 169, v znení vychádzajúcom z nariadenia (ES, Euratom) č. 2028/2004 zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 352, s. 1).

18 — Článok 17 ods. 2 nariadenia č. 1150/2000 okrem iného stanovuje, že členské štáty sú oslobodené od povinnosti sprístupňovať Komisii sumy zodpovedajúce vzniknutým nárokom z tradičných vlastných zdrojov v prípade, keď sa javia ako nedobytné buď z dôvodu *vis maior*, alebo z iných dôvodov, ktoré nemožno prisúdiť členským štátom.

19 — Pozri MEERMAGEN, B.: c. d., s. 161.

19,1 %, percentuálny pomer vlastných zdrojov DPH 51,3 % a percentuálny podiel HND 29,6 %, v roku 2005 sa časť „tradičných vlastných zdrojov“ znížila na 11,4 % a časť príjmov z DPH na 14,1 %, zatiaľ čo percentuálny podiel HND dosiahol 74,5 %. [20] Preto vlastné zdroje HND, ktoré boli zavedené až v roku 1988, sa miesto vlastných zdrojov DPH stali hlavným zdrojom financovania rozpočtu Únie.

59. Ako som už uviedol, vlastné zdroje HND však predstavujú nielen hlavný zdroj príjmov Európskej únie, ale slúžia aj na vyrovnanie rozpočtu Únie. Keďže prípadné straty príjmov v ostatných kategóriách vlastných zdrojov nie sú kompenzované úpravou výdavkov v rozpočte Únie, musia byť preto kompenzované vyššími vlastnými zdrojmi HND.

60. Súdny dvor vo svojej judikatúre týkajúcej sa odvádzania tradičných vlastných zdrojov členskými štátmi výslovne zohľadňuje túto súvislosť medzi rôznymi kategóriami vlastných zdrojov. Po tom, čo Súdny dvor vychádzal z konštatovania, že deficitné príjmy z vlastného zdroja musia byť kompenzované buď iným vlastným zdrojom, alebo úpravou výdavkov, rozhodol vo svojom rozsudku z 15. novembra 2005, Komisia/Dánsko, že členské štáty sú povinné zisťovať prípadné pohľadávky Únie na účely tradičných vlastných zdrojov, v opačnom prípade by to viedlo k rozvráteniu finančnej rovnováhy Spoločenstiev konaním členského štátu. [21]

61. Vzhľadom na prechádzajúce úvahy je na záver vhodné uviesť, že systém vlastných zdrojov Únie zahŕňa viaceré kategórie vlastných zdrojov, a to tradičné vlastné zdroje, vlastné zdroje DPH a vlastné zdroje HND. V tomto kontexte sa vlastné zdroje DPH, ktoré sú rôzne členské štáty povinné sprístupňovať, určia na základe príjmov z vnútroštátnej DPH, zohľadnených v rámci komplexných výpočtov ako štatistická hodnota pre stanovenie príspevkov, ktoré musia rôzne členské štáty zaplatiť vzhľadom na vlastné zdroje DPH. [22]

20 — Správa Komisie o fungovaní systému vlastných zdrojov [KOM(2004) 505 v konečnom znení, s. 3].

21 — C-392/02, Zb. s. I-9811, body 54 a 60. Pozri tiež rozsudky zo 16. mája 1991, Komisia/Holandsko, C-96/89, Zb. s. I-2461, bod 37; z 15. júna 2000, Komisia/Nemecko, C-348/97, Zb. s. I-4429, bod 64, a zo 17. júna 2010, Komisia/Taliansko, C-423/08, Zb. s. I-5449, bod 39.

22 — V tomto zmysle správne Parlament vo svojom uznesení z 29. marca 2007 o budúcnosti vlastných zdrojov Európskej únie (Ú. v. EÚ C 27 E, s. 214, odôvodnenie D).

C — *Kontrolné právomoci Dvora audítorov*

1. Predmet, rozsah a medze kontrolných právomocí Dvora audítorov

62. Na účely posúdenia, či Spolková republika Nemecko svojím odmietnutím umožniť Dvoru audítorov kontrolovať v Nemecku administratívnu spoluprácu v oblasti dane z pridanej hodnoty, porušila právo Únie, je v konečnom dôsledku dôležité vedieť, či Dvor audítorov bol oprávnený uskutočňovať túto kontrolu a či, v rámci prípravy a uskutočňovania tejto kontroly zostal v medziach svojich kontrolných právomocí. Členské štáty sú totiž povinné spolupracovať s Dvorom audítorov len v prípade, keď ten koná v medziach kontrolných oprávnení, ktoré sú mu zverené. [23]

a) Právo overiť akty inštitúcií a členských štátov Európske únie, ktoré majú dostatočnú priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie

63. V nasledujúcich úvahách budem analyzovať najprv predmet, rozsah a medze kontrolných právomocí Dvora audítorov. Okrem toho sa budem venovať aj kontrolným kritériám, ktorými Dvor audítorov disponuje pri plnení svojej úlohy. Táto analýza ďalej umožní posúdiť, či a akým spôsobom je Dvor audítorov konkrétne oprávnený vykonať kontrolu administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003.

64. Podľa článku 248 ods. 1 ES Dvor audítorov preskúmava účty všetkých príjmov a výdavkov Únie. Preskúmava aj účty všetkých príjmov a výdavkov všetkých orgánov zriadených Spoločenstvom, pokiaľ to nevylučuje ich príslušný ustanovujúci akt. Podľa článku 248 ods. 2 ES Dvor audítorov preskúmava, či sa všetky príjmy a výdavky uskutočnili zákonným a riadnym spôsobom a či sa vykonávalo riadne finančné hospodárenie. Pritom podá správu najmä o každom prípade nezrovnalosti. [24] Článok 140 ods. 1 nariadenia

23 — Pozri bod 47 a nasl. týchto návrhov.

24 — Z hľadiska legislatívnej techniky je článok 248 ES štruktúrovaný takým spôsobom, že auditná misia Dvoru audítorov je definovaná v odseku 1. Odsek 2 vymenováva kritériá, podľa ktorých vykonáva tieto audity. Odsek 3 uvádza konkrétne pravidlá a normy, pokiaľ ide o zavedenie uvedených auditov. Odsek 4 nakoniec stanovuje pravidlá týkajúce sa uverejnenia výsledkov uskutočnených auditov. Pozri v tejto súvislosti INGHELRAM, J.: „L'arrêt Ismeri: quelles conséquences pour la Cour des comptes européenne?", *Cahiers de droit européen,* 2001, s. 707, špeciálne s. 709 a nasl., ako aj ENGWIRDA, M. B., a MOONEN, A. F. W.: „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", *SEW,* 2000, s. 246, špeciálne s. 249 a nasl.

č. 1605/2002, ktorý bol vydaný na základe článku 279 ES – stanovuje analogicky, že Dvor audítorov preskúmava, či boli všetky príjmy prijaté a všetky výdavky zaplatené zákonným a správnym spôsobom pri zohľadnení ustanovení zmlúv, rozpočtu, nariadenia č. 1605/2002, vykonávacích predpisov, ako aj všetkých ostatných právnych aktov prijatých na základe zmlúv. [25]

65. Na základe týchto pravidiel právomoci je Dvor audítorov v zásade oprávnený preskúmavať všetky akty inštitúcií a členských štátov Únie, ktoré majú dostatočnú priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie. Na tento účel môže Dvor audítorov posúdiť zákonnosť skúmaných aktov inštitúcií a členských štátov Únie vo svetle všetkých pravidiel a noriem práva Únie, ktoré môžu mať vplyv na financie Únie. [26] Okrem toho z ustanovení článku 248 ods. 2 druhého a tretieho pododseku ES, podľa ktorých sa kontrola príjmov môže tiež uskutočniť na základe zistení príjmov a kontrola výdavkov aj na základe záväzkov, vyplýva, že Dvor audítorov na uskutočnenie svojich kontrol nepotrebuje čakať, aby dotknuté plnenia príjmov alebo výdavkov boli ukončené, ale naopak sa môže rozhodnúť pre to, čo sa nazýva „súbežná kontrola“ [27].

66. Existencia dostatočnej priamej súvislosti medzi predmetom auditu a príjmami alebo výdavkami Únie predstavuje teda základnú podmienku, aby mohlo ísť o kontrolnú právomoc Dvora audítorov.

b) Pôsobnosť práva Únie ako obmedzenia právomoci v rámci kontroly aktov členských štátov Dvorom audítorov

67. V prípade kontroly aktov inštitúcií Únie stačí všeobecne, aby existovala priama súvislosť medzi financiami Únie a oblasťou auditu,

25 — Keďže nariadenie č. 1605/2002 je založené na primárnom práve, ktoré predstavuje článok 279 ES, otázka prednosti sekundárneho práva medzi článkom 248 ES a článkom 140 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002 v prejednávanom prípade nenastane. O zásade prednosti sekundárneho práva pozri bod 99 a nasl. mojich návrhov predložených 11. februára 2010 vo veci Komisia/Nemecko (rozsudok z 29. apríla 2010, C-160/08, Zb. s. I-3713).

26 — Aj keď vo svojom rozsudku z 23. apríla 1986, Les Verts/Parlament (294/83, Zb. s. 1339, bod 28), Súdny dvor všeobecne konštatoval, že Dvor audítorov môže preskúmavať len zákonnosť výdavkov vo vzťahu k rozpočtu a aktu sekundárneho práva, z ktorého vyplýva tento výdavok, toto vyhlásenie, opätovne uvedené vo všeobecnom kontexte tohto rozsudku, nemožno vykladať ako obmedzenie zásady kontrolnej právomoci Dvora audítorov voči určitým právnym normám Únie. V tejto súvislosti generálny advokát Mancini správne zdôraznil v bode 5 svojich návrhov predložených 25. mája 1988 vo veci Grécko/Rada (rozsudok z 27. septembra 1988, 204/86, Zb. s. 5323), že Dvor audítorov má právomoc overiť dodržanie nielen ustanovení týkajúcich sa rozpočtu uvedených v zmluvách alebo finančnom nariadení, ale akéhokoľvek ustanovenia patriaceho do právneho poriadku Spoločenstva v rozsahu, v akom má vplyv na výdavky. V tomto zmysle tiež INGHELRAM, J.: „The European Court of Auditors: Current Legal Issues“, *CMLR*, 2000, s. 129, špeciálne s. 133 a nasl., ako aj EKELMANS, M.: c. d., body 41 a 49.

27 — Pozri v tejto súvislosti EHLERMANN, C.: *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden, 1976, s. 32 a nasl., ako aj MAGEIRA, S.: In: *Das Recht der Europäische Union* (vydavateľ Grabitz a Hilf), článok 248 ES, bod 12 (štyridsiata aktualizácia, október 2009).

ktorá bola vybraná Dvorom audítorov, aby bolo *ipso facto* možné ponechať kontrolnú právomoc Dvoru audítorov.

68. V prípade kontroly aktov členských štátov je vhodné naopak zohľadniť okrem iného skutočnosť, že členské štáty môžu prijať množstvo rozhodnutí, ktoré, aj keď sa týkajú financií Únie, sa nachádzajú úplne mimo pôsobnosti práva Únie. Keďže podľa ustanovení článku 248 ods. 2 ES Dvor audítorov má právo vzhľadom na relevantné ustanovenia práva Únie posúdiť nielen riadnosť a riadne finančné hospodárenie auditovanej oblasti, ktorú definoval, ale aj jej zákonnosť [28], zdá sa mi vylúčené, aby sa vnútroštátne rozhodnutia, ktoré prijali členské štáty pri výkone ich suverenity, ktorú si bezpodmienečne ponechali, stali hlavným predmetom auditu. [29]

69. Pokiaľ ide o akty členských štátov, kontrolná právomoc Dvora audítorov vyžaduje nielen to, aby preskúmavané akty členských štátov mali dostatočnú priamu súvislosť s financiami Únie, ale aj to, aby pri plnení týchto aktov členské štáty museli zaistiť dodržiavanie požiadaviek práva Únie.

70. Pre lepšie pochopenie tohto dodatočného obmedzenia právomoci v prípade kontroly aktov členských štátov sa mi zdá vhodné stručne uviesť hlavné charakteristiky kontrol zákonnosti uskutočnených Dvorom audítorov.

71. Podľa článku 248 ods. 2 ES môže Dvor audítorov predložiť akty inštitúcií a členských štátov Únie, ktoré sa týkajú financií Únie, na kontrolu zákonnosti. Hoci môžu existovať priesečníky medzi touto kontrolou a súdnymi funkciami Súdneho dvora [30], zavedenie a účinky kontrol zákonnosti uskutočnených Dvorom audítorov a Súdnym dvorom sú

28 — O kritériách, ktoré Dvor audítorov môže používať v rámci výkonu svojich kontrolných právomocí, pozri bod 93 a nasl. týchto návrhov.

29 — To však neznamená, že by sa pri koncepcii, organizácii a zavedení týchto auditov musel Dvor audítorov obmedzovať výlučne na tematické oblasti spadajúce do pôsobnosti práva Únie. Je vhodné sa skôr domnievať, že Dvor audítorov v rámci preskúmania hlavnej oblasti auditu – na ktorú sa právo Únie uplatňuje – mohol aj preskúmavať účinnosť vnútroštátnych opatrení a ustanovení, ktoré prijali členské štáty pri výkone ich zvyškovej právomoci v rozsahu, v akom je takéto preskúmanie vhodné, nevyhnutné a primerané na dosiahnutie všeobecných cieľov auditu. Pozri v tejto súvislosti bod 134 a nasl. týchto návrhov.

30 — Ako príklad pozri preskúmanie Dvora audítorov týkajúce sa financovania boja proti chudobe a sociálnemu vylúčeniu Komisiou (výročná správa týkajúca sa finančného roku 1995, Ú. v. ES C 340, 1996), po ktorej vydaní Dvor audítorov dospel k záveru, že financovanie viacerých projektov z rozpočtu Únie nemalo právny základ (body 6.122 až 6.126). Po žalobe podanej Spojeným kráľovstvom proti Komisii Súdny dvor vo svojom rozsudku z 12. mája 1998, Spojené kráľovstvo/Komisia (C-106/96, Zb. s. I-2729), dospel k rovnakému záveru a zrušil predmetné rozhodnutia Komisie.

diametrálne odlišné. [31] Pokiaľ ide o zavedenie kontroly zákonnosti, Súdny dvor môže konať až po tom, čo mu bude vec platne predložená. Okrem toho Súdny dvor rozhoduje vo všeobecnosti na základe predmetu sporu. Podľa článku 248 ods. 4 druhého pododseku ES môže Dvor audítorov naopak konať aj zo svojej vlastnej iniciatívy, pričom sám v rámci medzí svojej právomoci definuje pôsobnosť auditu. Pokiaľ ide o účinky, rozsudky Súdneho dvora sa formálne a materiálne stávajú právoplatnými a majú záväzné účinky. Oznámenia, správy a stanoviská Dvora audítorov naopak nie sú formálne záväzné. [32]

72. Aj keď Dvor audítorov v rámci svojej kontroly zákonnosti nerobí konečné právne závery, nič to nemení na tom, že významná technická právomoc sa v praxi viaže na jeho vyhlásenia týkajúce sa zákonnosti kontrolovaných operácií. [33] V tomto kontexte je vhodné tiež pripomenúť, že audity Dvora audítorov predstavujú normálne nielen kontrolu, ale zároveň určitú formu cielenej konzultácie, pričom identifikácia a spracovanie dysfunkcií a nedostatkov vo vzťahu k právu Únie vedú k tomu, aby sa konštatovaná praktika zmenila. [34]

73. Vzhľadom najmä na právomoc, ktorú má Dvor audítorov, aj keď jeho oznámenia, správy a stanoviská o zákonnosti kontrolovaných aktov členských štátov nie sú formálne právne záväzné, môžu mať významný vplyv na činnosť týchto členských štátov v kontrolovaných oblastiach. Eventualita takéhoto rozhodujúceho vplyvu Dvora audítorov podľa môjho názoru znamená, že neprislúcha Dvoru audítorov, aby urobil akty členských štátov, ktoré vôbec nespadajú do právomoci práva Únie, hlavným predmetom svojich kontrol aj v prípade, ak predmetné akty majú

31 — Pozri v tejto súvislosti EKELMANS, M.: c. d., bod 49.

32 — Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer v bode 50 a nasl. návrhov predložených 3. mája 2001 vo veci Ismeri Europa/Dvor audítorov (rozsudok z 10. júla 2001, C-315/99 P, Zb. s. I-5281), pripomenul v tejto súvislosti, že výročné alebo špeciálne správy Dvora audítorov obsahujú stanoviská a pripomienky Dvora audítorov k finančnej správe, ktorú analyzoval. Predovšetkým zdôraznil, že správy svojou povahou nemôžu priamo vyvolávať práva a povinnosti v kontrolovaných inštitúciách a orgánoch. Neobsahujú žiadne rozhodnutie a vyjadrujú len stanovisko. Za týchto podmienok generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer správne dospel k záveru, že správa Dvora audítorov nepredstavuje akt, ktorý by mohol vyvolať právne účinky voči tretím osobám. Podľa judikatúry Súdneho dvora z toho vyplýva, že takáto správa nemôže byť ani predmetom žaloby o neplatnosť. V tomto zmysle pozri INGHELRAM, J.: c. d., s. 726 a nasl.

33 — Doktrína v tejto v súvislosti zdôrazňuje, že pri príležitosti nástupu do funkcie bol Dvor audítorov opísaný Hansom Kutscherom, teda predsedom Súdneho dvora, ako „finančné svedomie" Únie. Pozri medzi iným INGHELRAM, J.: c. d., s. 676.

34 — K tomuto vzťahu medzi auditnými/kontrolnými a poradnými činnosťami dvoru audítorov pozri FREYTAG, M.: *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, s. 40 a nasl.

priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie.

74. Ak by bolo možné, aby sa akty členských štátov zasahujúce do oblasti, kde neexistujú právne predpisy Únie, ktoré by sa mali dodržiavať, stali hlavným predmetom kontroly Dvora audítorov, vzniklo by riziko, že prostredníctvom kontroly zákonnosti by mohol Dvor audítorov stanoviť členským štátom posúdenia vo vzťahu k právu Únie v oblastiach, kde sa toto právo nemôže uplatniť. Za týchto podmienok porušuje kontrola zákonnosti činnosti členských štátov v oblastiach, v ktorých nemusia dodržiavať ustanovenia práva Únie, medze právomocí Dvora audítorov. [35]

75. Pokiaľ ide o výdavky Únie, zdá sa mi, že existencia dostatočnej priamej súvislosti medzi aktmi členských štátov, ktoré kontroluje, a výdavkami Únie všeobecne predpokladá, že tieto akty spadajú do pôsobnosti práva Únie.

76. Pokiaľ ide o príjmy Únie, existuje naopak množstvo pravidiel, postupov, rozhodnutí a plnení členských štátov, ktoré, aj keď sa nachádzajú úplne mimo pôsobnosti práva Únie, však môžu mať vplyv na príjmy Únie. V rámci inšpirácie tvrdením rozvinutým nemeckou vládou [36] možno v tomto kontexte odkázať na súvislosť medzi hospodárskou politikou rôznych členských štátov a vlastnými zdrojmi HND, ktoré musia tieto členské štáty poskytnúť.

77. Keďže rozhodnutia členských štátov v oblasti hospodárskej politiky majú v zásade štandardne vždy vplyv na HND týchto štátov, je nesporné, že tieto rozhodnutia členských štátov v konečnom dôsledku ovplyvňujú aj výpočet príjmov HND Únie. [37] Takéto rozhodnutia však nemôžu byť predmetom kontroly Dvora audítorov, a to bez ohľadu na skutočnosť, či majú, alebo nemajú priamu súvislosť s príjmami Únie. V tomto kontexte je totiž rozhodujúce, že tieto rozhodnutia sa nachádzajú úplne mimo pôsobnosti práva Únie.

35 — Pozri v tejto súvislosti taktiež článok 5 prvý odsek ES, podľa ktorého Únia koná v medziach právomocí vymedzených touto Zmluvou a cieľov, ktoré sú v tejto Zmluve zakotvené. Táto právomoc Únie, ktorá sa týka vertikálneho vzťahu medzi členskými štátmi a Úniou, je evidentne nadradená tiež právomociam inštitúcií Únie. O vzájomnom prekrývaní právomocí Únie a právomocí jej inštitúcií pozri von BOGDANDY a BAST: „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", *EuGRZ*, 2001, s. 441, špeciálne s. 444 a nasl.

36 — Pozri v tejto súvislosti bod 39 týchto návrhov.

37 — O spôsobe presného výpočtu vlastných zdrojov HNP pozri bod 54 týchto návrhov.

c) Povinnosť dodržiavať zásadu subsidiarity a zásadu primeranosti

78. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že akty inštitúcií, ako aj akty – spadajúce do pôsobnosti práva Únie – členských štátov, ktoré majú dostatočnú priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie, môžu v zásade byť predmetom kontroly Dvora audítorov. Keďže Dvor audítorov rozhoduje o kontrole takýchto aktov, je povinný pri príprave, uskutočnení a ukončení tejto kontroly dodržiavať zásadu proporcionality, ako aj zásadu subsidiarity voči členským štátom.

i) Zásada subsidiarity

79. Podľa článku 5 druhého pododseku ES Únia zasahuje do oblastí, ktoré nepatria do jej výlučnej právomoci, len do tej miery, ktorá je nevyhnutná na dosiahnutie cieľov, ktoré nemôžu dostatočne dosiahnuť členské štáty, a preto sa môžu, či z dôvodu ich predpokladaného rozsahu, alebo účinku, lepšie dosiahnuť na úrovni Únie.

80. Podľa bodu 1 protokolu (č. 30, pripojený k Zmluve o ES) o uplatnení zásad subsidiarity a proporcionality pri výkone svojich právomocí sa každá inštitúcia usiluje o dodržiavanie zásady subsidiarity. [38] Preto pri výkone svojich kontrolných právomocí Dvor audítorov je taktiež povinný dodržiavať zásadu subsidiarity.

81. Uplatniteľnosť zásady subsidiarity pri činnosti Dvora audítorov vyplýva okrem iného priamo z úlohy tejto zásady pri povoľovaní právomocí Únie. Keďže zásada subsidiarity predstavuje obmedzenie primárneho práva pri výkone právomocí [39] vo všeobecnom systéme Zmluvy o ES, akékoľvek odovzdanie právomocí inštitúciám Únie sa nevyhnutne uskutočňuje pod podmienkou, že tieto právomoci môžu byť vykonané len v prípade dodržiavania zásady subsidiarity. [40]

38 — V súlade s článkom 311 ES sa tento protokol považuje za súčasť práva Únie.

39 — V tejto súvislosti pozri najmä ZULEEG, M.: In: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (vydavateľstvo Groeben a Schwarze), zväzok 1 (šieste vydanie, Baden-Baden 2003), článok 5 ES, bod 26.

40 — Pozri v tejto súvislosti BAST a von BOGDANDY: In: *Das Recht der Europäischen Union* (vydavateľstvo Grabitz, Hilf a Nettesheim), článok 5 ZEÚ, bod 50 (štyridsiata druhá aktualizácia, september 2010), ktorí správne zdôrazňujú v tomto kontexte, že zásada subsidiarity sa uplatní ako kontrolné kritérium, ak Únia „zasiahne", čo v zásade znamená akýkoľvek úkon inštitúcií alebo orgánu Únie, pre ktorý sa vyžaduje podmienka právomoci.

82. Je však potrebné v tejto súvislosti spresniť, že porušenie zásady subsidiarity Dvorom audítorov je možné ponechať len vo výnimočných prípadoch. Keďže Dvor audítorov v rámci kontrol týkajúcich sa výdavkov Únie preskúmava akty členských štátov, kontext práva Únie, do ktorého spadá financovanie, zahŕňa vo všeobecnosti aj to, že kontrola týchto aktov je uskutočňovaná na úrovni Únie, čiže Dvorom audítorov. Keďže v oblasti príjmov Únie musí byť činnosť viacerých členských štátov rovnako kontrolovaná, zdá sa mi logické, aby bol Dvor audítorov vo všeobecnosti orgánom, ktorý bude úspešne viesť takúto kontrolu cezhraničnej povahy.

83. Pre prípad, že by Dvor audítorov obmedzil kontrolu v oblasti príjmov Únie na jeden členský štát, je možné si ľahko predstaviť okolnosti, za ktorých by mohli byť ciele auditu úplne uskutočnené vnútroštátnymi audítorskými inštitúciami, takže priama kontrola Dvorom audítorov by bola v rozpore so zásadou subsidiarity. V takomto prípade by sa musel Dvor audítorov najskôr obrátiť na príslušnú vnútroštátnu inštitúciu, aby ju požiadal o vykonanie požadovaného auditu a oznámenie výsledkov auditu, ako aj akýchkoľvek relevantných informácií. V prípade, že by sa vnútroštátna audítorská inštitúcia bránila takémuto auditu alebo ak by Dvor audítorov neschválil výsledky vnútroštátneho auditu, mohol by následne Dvor audítorov uskutočniť kontrolu sám bez toho, aby tým porušil zásadu subsidiarity. V takomto prípade by odmietnutie vnútroštátnej audítorskej inštitúcie uskutočniť tento audit alebo nedostatočné výsledky – v očiach Dvora audítorov – vnútroštátneho auditu jasne potvrdili, že ciele predmetného auditu v oblasti príjmov Únie nemôžu byť práve dostatočne uskutočňované na úrovni členských štátov.

84. Parlament po otázke na zásadu subsidiarity na pojednávaní uviedol, že táto zásada je v podstate zameraná na činnosť zákonodarcu Únie, a uplatní sa teda len v kontexte prijatia zaväzujúcich aktov inštitúciami Únie. Keďže Dvor audítorov nedisponuje rozhodovacími právomocami, ale len vykonáva kontrolné právomoci, ktoré sú mu zverené, Parlament sa domnieva, že zásada subsidiarity sa bežne neuplatňuje, pokiaľ ide o Dvor audítorov.

85. Táto argumentácia nie je presvedčivá. Aj keď sa podmienky uplatnenia zásady subsidiarity týkajú v prvom rade normatívnych činností, táto zásada sa bežne týka Únie, čiže všetkých inštitúcií Únie, a to bez ohľadu na funkciu, ktorú dotknuté inštitúcie vykonávajú. Jediné obmedzenie, ktoré prináša Zmluva

o ES k pôsobnosti tejto zásady, sa týka povahy právomocí vykonávaných inštitúciami Únie. Podľa článku 5 druhého odseku ES sú inštitúcie Únie povinné dodržiavať zásadu subsidiarity len v prípade, ak zasahuje do oblasti spadajúcej do výlučných právomocí Únie. [41]

86. Keďže predmetným auditom Dvor audítorov nezasahuje do oblasti spadajúcej do výlučných právomocí Únie, bol teda povinný pri realizácii tohto auditu dodržiavať zásadu subsidiarity. [42]

ii) Zásada proporcionality

87. Podľa článku 5 tretieho odseku ES Únia nijakou činnosťou neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov Zmluvy. V súlade s takto formulovanou zásadou proporcionality, ktorá je podľa ustálenej judikatúry považovaná za súčasť všeobecných zásad práva Únie, akty inštitúcií nesmú prekračovať hranice toho, čo je primerané a potrebné na uskutočnenie legitímnych cieľov sledovaných predmetným opatrením, pričom, pokiaľ sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu, pričom spôsobené zásahy nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom. [43]

88. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť zásady proporcionality na činnosť Dvora audítorov, odkazujem na moje vyššie uvedené pripomienky týkajúce sa uplatniteľnosti zásady subsidiarity. V rámci štruktúry právomocí Únie plní zásada proporcionality funkciu obmedzenia výkonu právomocí, ktorých uplatniteľnosť na akty Dvora audítorov môže byť priamo

41 — Pozri v tejto súvislosti BAST a von BOGDANDY: c. d., bod 53.

42 — V súlade so Zmluvou ES považuje dominujúca doktrína v zásade za oblasti spadajúce do výlučnej právomoci Únie spoločnú hospodársku politiku, stanovenie spoločnej colnej sadzby, zachovanie rybného hospodárstva, vnútorné právo organizácie a procesné právo, ako aj monetárnu politiku (pozri LIENBACHER, G.: In: *EU-Kommentar* (vydavateľstvo Schwarze), druhé vydanie, Baden-Baden 2009, článok 5 ES, bod 17 s ostatnými odkazmi). Od účinnosti Lisabonskej zmluvy sú výlučné právomoci Únie uvedené taxatívnym spôsobom v článku 3 ZFEÚ.

43 — Rozsudky z 13. novembra 1990, Fedesa a i., C-331/88, Zb. s. I-4023, bod 13; z 5. októbra 1994, Crispoltoni a i., C-133/93, C-300/93 a C-362/93, Zb. s. I-4863, bod 41; z 12. júla 2001, Jippes a i., C-189/01, Zb. s. I-5689, bod 81; zo 7. septembra 2006, Španielsko/Rada, C-310/04, Zb. s. I-7285, bod 97; z 11. júna 2009, Agrana Zucker, C-33/08, Zb. s. I-5035, bod 31; z 20. mája 2010, Agrana Zucker, C-365/08, Zb. s. I-4341, bod 29, a z 8. júla 2010, Afton Chemical, C-343/09, Zb. s. I-7027, bod 45.

vyvoditeľná z bodu 1 protokolu (č. 30) o uplatnení zásad subsidiarity a proporcionality.

89. Komisia, Parlament a Dvor audítorov sa po otázke na zásadu proporcionality na pojednávaní vyslovili proti uplatneniu tejto zásady na činnosť Dvora audítorov. V tejto súvislosti Parlament tvrdí, že táto zásada platí, len pokiaľ ide o legislatívne akty. Dvor audítorov sám zdôraznil, že neexistuje pravidlo *de minimis* pre výkon jeho kontrolných právomocí.

90. Tieto tvrdenia nie sú presvedčivé. Aj keď sa kľúčové otázky nadmerného zásahu do sféry právomoci členských štátov musia v praxi vynoriť hlavne pri právnych zaväzujúcich aktoch Únie, pôsobnosť zásady proporcionality sa rozširuje na akúkoľvek činnosť Únie. [44] Dvor audítorov je tiež povinný dodržiavať túto zásadu pri výkone svojich právomocí.

91. Ako som už vysvetlil pri iných príležitostiach v rámci súdnej kontroly dodržiavania zásady proporcionality inštitúciami Únie, v zásade je potrebné oprieť sa o preskúmanie v troch etapách [45], pričom je nutné overiť po prvé vhodnosť, po druhé nevyhnutnosť a po tretie primeranosť prejednávaných aktov.

92. Na záver je teda potrebné sa domnievať, že činnosť Dvora audítorov musí byť taktiež preskúmaná z hľadiska zásady proporcionality. Je potrebné zistiť porušenie tejto zásady najmä v prípade nevhodnosti, nepotrebnosti alebo neprimeranosti tejto činnosti vzhľadom na sledované ciele.

2. Kritériá kontroly vykonania auditu Dvorom audítorov

93. Kritériá posúdenia, ktoré Dvor audítorov môže používať pri výkone svojich kontrolných právomocí, sú uvedené v článku 248

44 — Pozri v tejto súvislosti BAST a von BOGDANDY: c. d., bod 69.

45 — Pokiaľ ide o túto trojstrannú štruktúru proporcionality, pozri najmä moje návrhy predložené 21. januára 2010 vo veci Agrana Zucker (rozsudok z 20. mája 2010, už citovaný v poznámke pod čiarou 43), bod 60; z 24. júna 2010 vo veci Chabo (rozsudok z 25. novembra 2010, C-213/09, Zb. s. I-12109), bod 67, a zo 7. septembra 2010 vo veci AJD Tuna (rozsudok zo 17. marca 2011, C-221/09, Zb. s. I-1655), bod 94. Pozri okrem toho SIMON, D.: „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de justice des Communautés européennes", *Petites affiches*, 2009, č. 46, s. 17, špeciálne s. 20 a nasl. Podľa tohto autora kontrola legitimity sledovaných cieľov a kontrola subjektívnych dôvodov, ktoré viedli k prijatiu prejednávaného opatrenia, predstavujú v niektorých rozsudkoch dve etapy dodatočnej kontroly.

ods. 2 ES. Podľa tohto ustanovenia Dvor audítorov preskúmava (1) zákonnosť a (2) riadnosť príjmov a výdavkov a (3) zabezpečuje riadne finančné hospodárenie pri (4) oznamovaní akejkoľvek nezrovnalosti.

94. Dvor audítorov vo všeobecnosti v praxi nerobí formálny rozdiel medzi kontrolou zákonnosti a kontrolou riadnosti príjmov a výdavkov Únie. [46] Pokiaľ je vôbec nutné rozlišovať medzi týmito dvoma pojmami, je kontrolou riadnosti vo všeobecnosti nutné rozumieť kontrolu daňovej presnosti rozpočtových zápisov, pričom kontrola zákonnosti spočíva teda v overení súladu predmetu kontroly s relevantným právom Únie. [47]

95. Kontrola riadneho finančného hospodárenia sa v zásade týka vzťahu medzi cieľom sledovaným kontrolovanou akciou a použitými prostriedkami. Na tento účel sa najmä preskúmava, či boli použité najlepšie prostriedky na dosiahnutie sledovaných cieľov. [48] Aj keď sa podľa tradičnej koncepcie kontrola riadneho finančného hospodárenia v zásade uskutočňuje vo vzťahu k výdavkom Únie [49], zdá sa mi, že kontrola finančnej správy v zmysle článku 248 ods. 2 ES je taktiež možná, pokiaľ ide o príjmy Únie. To najmä vyplýva zo štruktúry článku 248 ES, kde odsek 1 tohto článku definuje auditnú misiu Dvora audítorov a odsek 2 stanovuje kritériá preskúmania, ktoré sa majú v tomto kontexte uplatniť. [50] Keďže auditná misia Dvora audítorov sa podľa článku 248 ods. 1 ES týka ako výdavkov, tak aj príjmov Únie, neexistuje žiadny logický dôvod obmedzovať overenia na základe kritéria riadneho finančného hospodárenia stanoveného v článku 248 ods. 2 ES len na výdavky Únie.

96. Dvor audítorov v rámci svojho preskúmania financií Únie musí okrem toho upozorniť na akúkoľvek nezrovnalosť. „Nezrovnalosťou" sa rozumejú porušenia zákonnosti, riadnosti

46 — Pozri najmä EKELMANS, M.: c. d., bod 42.

47 — V tomto zmysle EKELMANS, M.: c. d., bod 41 a nasl., ako aj FREYTAG, M.: c. d., s. 44. O hlavných charakteristikách kontrol legality uskutočňovaných Dvorom audítorov pozri bo 71 a nasl. týchto návrhov.

48 — Pozri INGHELRAM, J.: článok 287 ZEFÚ, In: *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (vydavateľ Lenz a Borchardt), Köln 2010, bod 5.

49 — Pozri v tejto súvislosti najmä FREYTAG, M.: c. d., s. 44, podľa ktorého zásada riadneho finančného hospodárenia zahrnuje v podstate dve dimenzie: v rámci riadneho finančného hospodárenia je možné buď dosiahnuť optimálny výsledok prostredníctvom predbežného určenia finančných prostriedkov, alebo s čo najnižšími možnými finančnými nákladmi uskutočniť určitý politický cieľ v stanovenom obsahu.

50 — Pozri k tomuto bodu poznámku pod čiarou 24 týchto návrhov.

a riadneho hospodárenia, ktoré sa týkajú príjmov alebo výdavkov Únie. [51]

D – *Právomoc Dvora audítorov overiť spoluprácu medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty podľa nariadenia č. 1798/2003*

3. Predbežný návrh

97. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy som dospel k záveru, že Dvor audítorov je v zásade oprávnený preskúmavať všetky akty inštitúcií a členských štátov Únie, ktoré majú dostatočnú priamu súvislosť s príjmami alebo výdavkami Únie. V tomto kontexte sa činnosť členského štátu však môže stať hlavným predmetom kontroly Dvora audítorov len v prípade, keď spadá do práva Únie. To je najmä prípad, keď sú členské štáty povinné vyhovieť požiadavkám práva Únie v rámci prijatia alebo stanovenia skúmaných pravidiel, postupov, operácií alebo rozhodnutí.

98. Dvor audítorov pri výkone svojich právomocí musí dodržiavať ako zásadu subsidiarity, tak aj zásadu proporcionality. V rámci overení môže Dvor audítorov preskúmavať zákonnosť a riadnosť kontrolovaných aktov, tak aj účinnosť týchto aktov a upozorňovať v tomto kontexte na akúkoľvek nezrovnalosť.

99. Z mojich vyššie uvedených pripomienok vyplýva, že akceptovanie právomoci Dvora audítorov overovať spoluprácu medzi vnútroštátnymi administratívnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty predpokladá, že tento predmet auditu má dostatočnú priamu súvislosť s financiami Únie a že spadá do pôsobnosti práva Únie.

100. Je jednoduché poskytnúť kladnú odpoveď na otázku, či spolupráca vnútroštátnych administratívnych orgánov v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorá je skúmaná Dvorom audítorov, spadá do pôsobnosti práva Únie. Cieľom predmetného auditu je overiť túto spoluprácu „z dôvodu nariadenia č. 1798/2003“. Z toho priamo vyplýva, že skúmaná administratívna spolupráca spadá v zásade do pôsobnosti Únie.

101. Existencia dostatočnej priamej súvislosti medzi auditovanou oblasťou a príjmami alebo výdavkami Únie je rozhodujúca pre odpoveď na otázku, či Dvor audítorov je oprávnený uskutočňovať predmetný audit. V prvom rade preskúmam, či takáto súvislosť existuje. Keďže som toho názoru, že je potrebné pripustiť existenciu dostatočnej priamej súvislosti s financiami Únie, posúdim

51 — MAGEIRA, S.: c. d., bod 11. Pozri tiež v tejto súvislosti INGHELRAM, J.: c. d., s. 724 a nasl.

následne otázku, či Dvor audítorov dodržal zásadu subsidiarity a zásadu proporcionality v rámci svojho auditu. Zároveň sa budem tiež zaoberať niektorými kritikami, ktoré vzniesla nemecká vláda voči určitým poznámkam Dvora audítorov uvedeným v jeho osobitnej správe č. 8/2007.

v zásade predmetom auditu Dvora audítorov. Nemecká vláda však správne uvádza, že Komisia uviedla tento dôvod nie v žalobe, ale len v replike. Už len z tohto dôvodu je potrebné toto tvrdenie Komisie zamietnuť ako neprípustné podľa článku 42 ods. 2 rokovacieho poriadku.

1. Kontrola spolupráce medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty podľa nariadenia č. 1798/2003 obsahuje dostatočnú priamu súvislosť s príjmami Únie

104. V prejednávanom prípade je potrebné overiť, či audit stanovený Dvorom audítorov a odmietnutý Spolkovou republikou Nemecko, pokiaľ ide o spoluprácu medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty, má dostatočnú priamu súvislosť s príjmami Únie.

102. V rámci preskúmania otázky, či predmetný audit Dvora audítorov má dostatočnú priamu súvislosť s financiami Únie, je potrebné v prvom rade zamietnuť tvrdenie Komisie, podľa ktorého sa tento audit týka výdavkov Únie, ako neprípustné.

105. Domnievam sa, že na túto otázku je s konečnou platnosťou potrebné odpovedať kladne.

103. Je určite medzi účastníkmi konania nesporné, že koncepcia a fungovanie niektorých informačných systémov, ktoré boli zavedené na účely začatia a realizácie spolupráce v členských štátoch stanovenej v nariadení č. 1798/2003, boli (spolu)financované z rozpočtu Únie, takže tieto výdaje môžu byť

106. V tejto súvislosti pripomínam na úvod, že systém administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty, ako je stanovený v nariadení č. 1798/2003, má v zásade za cieľ bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní uskutočňovaným cez hranice členských štátov, keďže výmena informácií medzi členskými štátmi je nevyhnutná na správne uplatnenie pravidiel v oblasti dane

z pridanej hodnoty. [52] V tomto kontexte Dvor audítorov najmä chcel vedieť, či členské štáty, ktoré sa zúčastňujú auditu, zaviedli administratívne a organizačné štruktúry, aby zabezpečili spoluprácu medzi správnymi orgánmi stanovenú v nariadení č. 1798/2003. Dvor audítorov chcel okrem toho preskúmať a posúdiť pomocou vzorky viacerých konkrétnych žiadostí o informácie praktický priebeh „výmeny informácií na žiadosť" stanovenú v článku 5 a nasl. uvedeného nariadenia medzi kompetentnými orgánmi členských štátov zúčastňujúcich sa auditu. [53]

107. Preto sa audit Dvora audítorov týka právneho a praktického zavedenia ustanovení práva únie týkajúcich sa zlepšenia výmeny informácií medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty. Keďže táto spolupráca v konečnom dôsledku smeruje k správnemu stanoveniu DPH, ktorá má byť odvedená členským štátom za cezhraničné dodanie tovarov a poskytnutie služieb, ako aj za nadobudnutie a dovoz tovarov v rámci Spoločenstva, audit sa týka, ako to správne uviedla Spolková republika Nemecko, v prvom rade finančných záujmov dotknutých členských štátov. Nižší počet daňových únikov a vyhýbaní sa plateniu daní v oblasti dane z pridanej hodnoty sa v konečnom dôsledku prejavuje vyššími príjmami DPH pre členské štáty.

108. Rovnako však vyplýva z opisu, ktorý som uviedol vyššie, pokiaľ ide o systém vlastných zdrojov Únie, že úroveň príjmov z DPH členských štátov ovplyvňuje tento systém viacerými spôsobmi. Keďže relevantný vymeriavací základ vlastných zdrojov DPH pre každý členský štát sa vypočítava na základe skutočných príjmov DPH každého členského štátu, zvýšenie príjmov z vnútroštátnej DPH vyvoláva v zásade automaticky zvýšenie vlastných príjmov DPH, ktoré odvádza tento členský štát Únii. [54] V prípade konštantných výdavkov vedie takéto zvýšenie vlastných príjmov DPH okrem toho k zníženiu vlastných zdrojov HND nevyhnutných na zaistenie financovania rozpočtu Európskej únie. [55]

109. V tomto kontexte je určite vždy nutné myslieť na to, že zvýšené príjmy DPH členského štátu majú vplyv na výšku vlastných zdrojov DPH, ktoré má odviesť tento členský štát len v prípade, ak nenastane žiadne iné zníženie vymeriavacieho základu vlastných zdrojov

52 — V tejto súvislosti pozri najmä odôvodnenia č. 1 až 3 nariadenia č. 1798/2003.

53 — Týmto spôsobom bol predmet auditu prezentovaný vo viacerých listoch Dvoru audítorov adresovaných Spolkovému dvoru audítorov, ako aj spolkovému ministerstvu financií. O listovej komunikácii medzi Dvorom audítorov a Spolkovou republikou Nemecko pozri bod 14 a nasl. týchto návrhov.

54 — Pozri v tejto súvislosti bod 53 týchto návrhov.

55 — O tomto vzťahu medzi úrovňou vlastných zdrojov HND a úrovňou ostatných vlastných zdrojov pozri bod 54 týchto návrhov.

DPH.[56] Táto výnimka však nie je relevantná v prejednávanom prípade. Problémy štrukturálneho alebo praktického rázu dotýkajúce sa fungovania ústredného kontaktného úradu majú vplyv na správne zavedenie DPH nielen v danom štáte, ale aj v ostatných členských štátoch, ktoré posielajú žiadosti o informácie dotknutému členskému štátu.

110. Úzka súvislosť medzi príjmami z DPH členských štátov a vlastnými zdrojmi DPH Únie je zdôraznená na niekoľkých miestach v šiestej smernici o DPH.[57] Druhé odôvodnenie tejto smernice naznačuje, že rozpočet Únie je bez ohľadu na iné príjmy úplne financovaný vlastnými zdrojmi Únie, ktoré okrem iného obsahujú príjmy pochádzajúce z dane z pridanej hodnoty. Odôvodnenia č. 11 a 14 v tejto súvislosti odkazujú na nevyhnutnosť harmonizovať základné pravidlá v oblasti dane z pridanej hodnoty na zaistenie porovnateľného výberu vlastných zdrojov DPH vo všetkých členských štátoch.

111. V judikatúre Súdneho dvora je taktiež opakovane potvrdená úzka súvislosť medzi vyberaním dane z pridanej hodnoty členskými štátmi a odvádzaním vlastných zdrojov DPH členskými štátmi Únii.

112. Považujem v tejto súvislosti za veľmi poučné tri rozsudky z 12. septembra 2000[58], v ktorých Súdny dvor potvrdil, že neurčenie vnútroštátnej DPH, pokiaľ ide o plnenia, ktoré sú v súlade so šiestou smernicou o DPH v zásade podriadené DPH, predstavuje porušenie nielen tejto smernice členským štátom príslušným za vyberanie DPH, ale v rovnakom rozsahu aj právnej úpravy Únie týkajúcej sa vyberania vlastných zdrojov DPH. Na podporu svojho odôvodnenia Súdny dvor najmä zdôraznil, že keďže plnenie spadajúce pod DPH jej nebolo podriadené, zodpovedajúce sumy neboli zohľadnené na účely určenia základu vlastných zdrojov DPH. To stačí na určenie porušenia právnej úpravy týkajúcej sa systému vlastných zdrojov Únie.[59]

113. V nedávnej judikatúre Súdny dvor opätovne využil príležitosť ponúknutú preskúmaním talianskeho režimu amnestie v oblasti DPH zdôraznením existujúcej súvislosti medzi právnou úpravou Únie týkajúcou sa určenia vlastných zdrojov DPH a povinnosti

56 — Pozri k tejto téme bod 53 týchto návrhov.

57 — Smernica 77/388.

58 — Rozsudky Komisia/Francúzsko, C-276/97, Zb. s. I-6251; Komisia/Írsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, a Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355.

59 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 55 a nasl.; Komisia/Írsko, už citovaný, bod 64 a nasl., a Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný, bod 76 a nasl.

členského štátu zaistiť správne vybratie DPH. Pritom Súdny dvor najprv spresnil, že členské štáty sú povinné zaručiť, že zdaniteľné osoby dodržiavajú povinnosti, ktoré vyplývajú zo spoločného systému DPH. Aj keď Súdny dvor uznal členským štátom určitú voľnosť pri používaní prostriedkov, ktorými disponuje, zdôraznil však zároveň, že tento rámec je obmedzený povinnosťou zaručiť účinné vyberanie vlastných zdrojov Únie a povinnosťou nevytvoriť významné rozdiely v spôsobe, akými sa zaobchádza so zdaniteľnými osobami. [60] Súdny dvor pri tomto konštatovaní s konečnou platnosťou výslovne potvrdil, že presné povinnosti v rámci vyberania DPH členskými štátmi môžu taktiež vyplývať z povinností týkajúcich sa sprístupnenia vlastných zdrojov DPH týmito štátmi.

114. V rámci rekapitulácie konštatujem, že spolupráca medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003 slúži na správne určenie dane z pridanej hodnoty v členských štátoch, pričom sa spresnilo, že u nich musí dôjsť k zníženiu daňových únikov a vyhýbaniu sa plateniu daní v oblasti DPH, a teda následne i k zvýšeniu príjmov vnútroštátnej DPH. Vzhľadom najmä na okolnosť, že Súdny dvor v ustálenej judikatúre potvrdil priamy vzťah existujúci medzi príjmami z DPH členských štátov a vlastnými zdrojmi DPH Únie, nie je možné rozumne spochybňovať, že spolupráca medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003 má dostatočnú priamu súvislosť s príjmami Únie. Keďže táto spolupráca okrem toho spadá do pôsobnosti práva Únie, môže byť v zásade predmetom auditu Dvora audítorov.

115. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy som dospel k záveru, že je potrebné považovať predmetný audit spolupráce medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003 za audit v oblasti príjmov Únie spadajúcich v zásade do kontrolnej pôsobnosti Dvora audítorov podľa článku 248 ods. 1 a 2 ES, ako aj článku 140 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002.

2. O dodržaní zásady subsidiarity a zásady proporcionality

116. Po konštatovaní, že Dvor audítorov je oprávnený uskutočniť predmetný audit, zostáva ešte overiť, či táto kontrolná právomoc bola vykonaná v súlade s právom Únie. V tejto

60 — Rozsudok zo 17. júla 2008, Komisia/Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37 a nasl.

súvislosti preskúmam najprv, či predmetný audit je zlučiteľný so zásadou subsidiarity. Potom sa overí proporcionalita tejto kontroly.

a) O dodržaní zásady subsidiarity

117. Keďže Dvor audítorov v rámci predmetného auditu nezasahuje do oblasti spadajúcej do výlučnej pôsobnosti Únie, je povinný dodržiavať zásadu subsidiarity pri uskutočňovaní tohto auditu. [61] Spis však neobsahuje žiadnu skutočnosť, ktorá by umožnila dospieť k záveru, že Dvor audítorov neuznal túto zásadu v rámci predmetného auditu.

118. Dvor audítorov informoval v rámci prípravy auditu Spolkovú republiku Nemecko [62], že má záujem overiť, či členské štáty zúčastňujúce sa auditu zaviedli administratívne a organizačné štruktúry s cieľom zaistiť spoluprácu medzi správnymi orgánmi stanovenú v nariadení č. 1798/2003. Dvor audítorov chce okrem toho preskúmať a posúdiť na základe príkladu viacerých konkrétnych žiadostí o výmenu praktický priebeh „výmeny informácií na žiadosť“, ktorú upravuje článok 5 a nasl. uvedeného nariadenia, medzi príslušnými orgánmi členských štátov zúčastňujúcich sa auditu.

119. Dvor audítorov, ktorý čelil výhradám nemeckej vlády, v liste z 9. novembra 2009 adresovanom spolkovému ministerstvu financií [63] uviedol, že plánoval preskúmať vzorku žiadostí o informácie podaných ústredným kontaktným úradom a/alebo prijatých od iných členských štátov v roku 2005 na účely posúdenia administratívnej spolupráce v praxi v prípade žiadostí o informácie. Zdaniteľné plnenia (a správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty) v pravom zmysle slova v rozsahu, v akom môžu vyplývať z dokumentov, ktoré majú byť preskúmané, nie sú predmetom kontroly. Ide skôr o overenie výkonnosti a účinnosti administratívnej spolupráce. Výsledky auditu musia umožniť vyvodiť záver s cieľom účinnejšieho boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní v oblasti dane z pridanej hodnoty.

120. Vzhľadom najmä na cezhraničné aspekty oblasti auditu, kontrolného procesu, ako aj cieľov auditu, je zrejmé, že predmetný audit nemôže byť primerane pripravený

61 — Pozri bod 79 a nasl. týchto návrhov.

62 — V rámci prehľadu výmeny korešpondencie medzi Dvorom audítorov a Spolkovou republikou Nemeckou pozri bod 14 a nasl. týchto návrhov.

63 — V prílohe č. 4 žaloby.

a uskutočnený ani vnútroštátnymi dvormi audítorov, ani inými vnútroštátnymi audítorskými orgánmi.

121. Konanie stanovené v článku 35 nariadenia č. 1798/2003 na účely preskúmania a posúdenia tohto nariadenia Komisiou v spolupráci s členskými štátmi tiež nepredstavuje v tomto kontexte úplne platnú alternatívu ku kontrole spolupráce dotknutých správnych orgánov uskutočňovanej Dvorom audítorov. Konanie stanovené v článku 35 nariadenia č. 1798/2003 neumožňuje ani uskutočniť centralizovaným a systematickým spôsobom kontrolu a posúdenie cezhraničnej spolupráce medzi rôznymi vnútroštátnymi správnymi orgánmi, pričom výmena relevantných informácií je okrem iného kontrolovaná a posúdená vďaka viacerým vzorkám.

122. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy som dospel k záveru, že zásada subsidiarity nebráni uskutočneniu auditu Dvorom audítorov v prejednávanej veci.

b) O dodržaní zásady proporcionality

123. Prostredníctvom auditu, ktorým sa v prejednávanom prípade zaoberáme, chcel Dvor audítorov analyzovať niektoré štrukturálne a praktické aspekty administratívnej spolupráce v zmysle nariadenia č. 1798/2003, aby dospel k záverom s cieľom účinnejšieho boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní v oblasti dane z pridanej hodnoty. Cieľom toho auditu bolo posúdiť, či výmena informácií medzi členskými štátmi bola uskutočňovaná včas a účinne a či boli zavedené vhodné administratívne štruktúry a postupy na podporu administratívnej spolupráce. [64]

124. Z opisu cieľov auditu, ako aj zo skutočností uvedených v spise vyplýva, že Dvor audítorov mal záujem kontrolovať spoluprácu administratívnych orgánov v zásade na základe kritérií „zákonnosti“, ako aj „riadneho finančného hospodárenia“ uvedených v článku 248 ods. 2 ES. [65]

125. V tejto súvislosti má program návštevy odovzdaný 7. septembra 2006 spolkovému dvoru audítorov, v ktorom Dvor audítorov vymenoval tematické oblasti, ktoré musia byť posúdené v rámci auditnej návštevy oznámenej ústrednému kontaktnému úradu, veľkú

64 — V tomto zmysle výslovne osobitná správa č. 8/2007, bod 12.
65 — Pozri v tejto súvislosti bod 93 a nasl. týchto návrhov.

výpovednú hodnotu. [66] Z tohto programu najmä vyplýva, že jednak v rámci kontroly zákonnosti chcel Dvor audítorov overiť, či Spolková republika Nemecko podľa ustanovení nariadenia č. 1798/2003 zaviedla ústredný kontaktný úrad a či výmeny informácií uskutočňované medzi správnymi orgánmi splnili požiadavky tohto nariadenia. Na druhej strane v rámci auditu správneho finančného riadenia chcel Dvor audítorov preskúmať, či bolo možné účinnejšie organizovať spoluprácu medzi správnymi orgánmi.

126. V rámci kontroly takto organizovanej administratívnej spolupráce je Dvor audítorov povinný dodržiavať zásadu proporcionality. Táto zásada najmä vyžaduje, aby rôzne auditné postupy boli *vhodné*, *nevyhnutné* a *primerané* na dosiahnutie cieľov auditu. [67]

127. Podľa judikatúry Súdneho dvora je opatrenie *vhodné* na naplnenie cieľa, ktorý sleduje, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky. [68] Opatrenie je *nevyhnutné*, ak spomedzi viacerých opatrení vhodných na dosiahnutie sledovaného cieľa najmenej obmedzuje dotknutý záujem alebo dotknuté právo. [69] O *nadmerné* opatrenie voči dotknutým záujmom alebo právam ide vtedy, ak opatrenie napriek príspevku, ktorý prináša k naplneniu cieľov, ktoré legitímne sleduje, vedie k nadmernému zásahu do týchto záujmov alebo práv.

128. Pokiaľ ide o *vhodnosť* predmetného auditu na naplnenie cieľov, ktoré tento audit sleduje, je podľa mňa jasné, že auditné postupy Dvora audítorov mali štrukturálne a praktické aspekty administratívnej spolupráce podriadiť koherentnej a systematickej kontrole. Audit je preto vhodný na naplnenie cieľa, ktorý sleduje, spočívajúceho v analýze zákonnosti a efektivity výmeny informácií medzi členskými štátmi, ako aj administratívnych štruktúr a postupov zavedených na tento účel.

129. Auditné postupy Dvora audítorov sú podľa mňa taktiež *nevyhnutné* na dosiahnutie týchto cieľov. Nie je najmä zrejmé, ako menej dôkladný audit vnútroštátnych finančných orgánov, ako aj rôznych operatívnych

66 — Tento dokument je pripojený k vyjadreniu Dvoru audítorov ako vedľajšieho účastníka konania. Pozri bod 15 a nasl. týchto návrhov.

67 — Pozri bod 91 a nasl. týchto návrhov.

68 — Pozri rozsudky zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, Zb. s. I-10821, bod 42, a z 11. marca 2010, Attanasio Group, C-384/08, Zb. s. I-2055, bod 51.

69 — Rozsudok z 11. júla 1989, Schräder, 265/87, Zb. s. 2237, bod 21.

spôsobov môže priniesť požadované informácie.

130. V rámci kontroly primeranosti predmetného auditu je potrebné najmä preskúmať, či auditné postupy Dvora audítorov neviedli k nadmernému zasahovaniu do sféry právomocí dotknutých členských štátov.

131. Dvor audítorov chcel auditom, ktorý je prejednávaný v danom prípade, jednak skontrolovať, či Spolková republika Nemecko v súlade s ustanoveniami nariadenia č. 1798/2003 zaviedla ústredný kontaktný úrad a či výmeny informácií uskutočňované správnymi orgánmi zodpovedajú požiadavkám nariadenia. Dvor audítorov chcel rovnako preskúmať, či bolo možné účinnejšie zorganizovať spoluprácu medzi správnymi orgánmi. Aj keď táto kontrola účinnosti konkrétnych administratívnych postupov zahrnuje vnútroštátnu kritickú analýzu, spis neobsahuje žiadnu skutočnosť, ktorá by mohla spôsobiť, že by boli rôzne auditné postupy nevhodné v celkovom rámci prejednávaného auditu.

132. Tieto úvahy týkajúce sa proporcionality činnosti Dvora audítorov v kontexte auditu, ktorý je prejednávaný, môžu byť ilustrované pomocou kritickej analýzy, ktorú uviedla nemecká vláda vzhľadom na rôzne tvrdenia Dvora audítorov uvedené v jeho osobitnej správe č. 8/2007.

133. Podľa nemeckej vlády obsahuje osobitná správa č. 8/2007 posúdenia organizačných postupov, ako aj právnych právomocí finančných orgánov v rôznych členských štátoch, ktoré predstavujú neprípustné zasahovanie, a teda neprimerané v rámci právomocí členských štátov. V tejto súvislosti nemecká vláda najmä kritizuje skutočnosť, že Dvor audítorov sa v bodoch 38 a nasl. osobitnej správy venoval organizačnej štruktúre ústredného kontaktného úradu v kontrolovaných členských štátoch a konštatoval medzi iným, že úlohy nemeckého ústredného kontaktného úradu boli rozdelené medzi tri odbory ústredného spolkového finančného úradu, jedného v Bonne a dvoch v Saarlouis. [70] Nemecká vláda sa okrem toho sťažuje na to, že v bodoch 22 a nasl. osobitnej správy Dvor audítorov konštatuje, že členské štáty nedostatočne využili fakultatívne možnosti

70 — Aj keď Spolková republika Nemecko odmietla s Dvorom audítorov spolupracovať na predmetnom audite, osobitná správa č. 8/2007 obsahuje aj vyhlásenia a pripomienky, pokiaľ ide o nemecký ústredný kontaktný úrad a jeho výkonnosť. Tieto vyhlásenia a pripomienky sú založené na konštatovaniach vyplývajúcich z auditnej misie uskutočnenej v ostatných členských štátoch, na informáciách získaných počas auditnej misie uskutočnenej na Komisii a na správach, ktoré boli uverejnené, pozri bod 22 týchto návrhov.

poskytnuté nariadením č. 1798/2003 v oblasti dekoncentrácie.

134. Kritiky nemeckej vlády týkajúce sa proporcionality činnosti Dvora audítorov nie sú presvedčivé.

135. Aj keď nemecká vláda správne zdôrazňuje, že Dvor audítorov tým, že analyzoval organizačné spôsoby, ako aj právne právomoci vnútroštátnych finančných orgánov, kontroloval rozhodnutia dotknutých členských štátov, ktoré nemôžu vzniesť námietky vo vzťahu k právu Únie, nie je z toho možné vyvodiť, že Dvor audítorov vykonal kontrolné právomoci, ktoré sú mu zverené, neprimeraným spôsobom.

136. Je najmä potrebné v tejto súvislosti zdôrazniť, že vyhlásenia týkajúce sa nedostatočnej dekoncentrácie vedú k vysvetleniu, prečo možnosti výmen informácií medzi členskými štátmi v zmysle článku 5 nariadenia č. 1798/2003 nie sú vykonávané obzvlášť intenzívnym spôsobom.[71] Analýza organizačnej štruktúry nemeckého ústredného kontaktného úradu je súčasťou preskúmania zistenia, že polovica žiadostí o informácie v zmysle článku 5 nariadenia č. 1798/2003 je predmetom oneskorenej odpovede.[72] Dvor audítorov v tejto súvislosti pripomína, že v niektorých členských štátoch, kde je počet oneskorených odpovedí veľmi vysoký, oneskorenia a problémy v oblasti kontroly vyplývajú aj z komplexnosti organizačnej štruktúry.[73] Talianska republika, Holandské kráľovstvo, ako aj Spolková republika Nemecko sú citované ako príklady členských štátov s komplexnosťou organizačnej štruktúry.[74]

137. Zo skutočností, ktoré boli uvedené, vyplýva, že analýza organizačného spôsobu, ako aj právnych právomocí vnútroštátnych finančných orgánov, ktorá je kritizovaná nemeckou vládou, slúži koherentne a systematicky cieľu auditu spočívajúcom v ohodnotení výmeny informácií medzi členskými štátmi, ako aj administratívnych štruktúr a postupov zavedených na tento účel z hľadiska ich výkonnosti. Vzhľadom na tento cieľ auditu sú uvedené analýzy Dvora audítorov nevyhnutné na výklad a vysvetlenie objektívne konštatovaných nedostatkov v spolupráci medzi správnymi orgánmi.

138. Najmä vzhľadom na skutočnosť, že konštatovania Dvora audítorov, ktoré sú

71 — Bod 19 a nasl. osobitnej správy č. 8/2007.

72 — Tamže, bod 24 a nasl.

73 — Tamže, bod 38.

74 — Tamže, body 39 až 41.

spochybňované nemeckou vládou, sú súčasťou auditu výkonu, Dvor audítorov niekoľkokrát zdôraznil súlad kritizovaných rozhodnutí s právom Únie [75] a tiež vyjasnil, že žiadna výhrada voči právu Únie nemôže byť založená na týchto analýzach voči dotknutým členským štátom, pričom tieto zistenia nepredstavujú ani nadmerný zásah Dvora audítorov do sféry právomoci členských štátov. [76]

139. Za týchto podmienok je podľa mňa nesporné, že analýza rozdelenia právomocí medzi rôznymi vnútroštátnymi správnymi službami, ako aj organizačnej štruktúry ústredných kontaktných úradov, ktorú Dvor audítorov vykonal prostredníctvom auditu výkonu, je taktiež primeraná.

140. Na základe týchto úvah som dospel k záveru, že Dvor audítorov dodržal pri uskutočňovaní, ako aj pri výsledku svojej kontroly administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003 zásadu proporcionality ako na úrovni všeobecnej koncepcie, tak aj na úrovni konkrétnej organizácie.

E – *O nesplnení povinnosti spolupráce, ktorá Spolkovej republike Nemecko prislúcha voči Dvoru audítorov*

141. Keďže v prejednávanom prípade sa Dvor audítorov rozhodol pri výkone svojich právomocí, ktoré sú mu zverené, a pri dodržaní zásad subsidiarity a proporcionality pristúpiť ku kontrole spolupráce medzi vnútroštátnymi správnymi orgánmi v oblasti dane z pridanej hodnoty, členské štáty sú povinné plniť povinnosť lojálnej spolupráce s Dvorom audítorov.

75 — Dvor audítorov začína svoju analýzu neexistenciou presunu právomocí na územné orgány, pričom konštatuje, že územný presun, ktorý nenastal, predstavuje možnosť poskytnutú nariadením (bod 22 osobitnej správy č. 8/2007). Úvahy uvedené v tejto osobitnej správe, pokiaľ ide o organizačnú štruktúru ústredného kontaktného úradu, nejdú nad všeobecné konštatovanie, že v niektorých navštívených členských štátoch, kde počet oneskorených odpovedí je veľmi vysoký, tieto oneskorenia tiež vyplývajú z komplexnosti organizačnej štruktúry.

76 — Ide o to, že v spochybňovaných častiach auditu Dvor audítorov posúdil nielen zákonnosť, ale aj efektivitu spôsobu organizácie, ako aj právnych právomocí vnútroštátnych finančných orgánov. Výber kontrolných kritérií, ktoré Dvor audítorov uplatňuje na posúdenie činnosti členských štátov, sa odráža na intenzite prípadného zásahu do sféry právomocí auditovaného členského štátu. V každom prípade môže kontrola zákonnosti činnosti členských štátov predstavovať oveľa výraznejší zásah do sféry právomoci členských štátov ako kontrola efektivity tejto činnosti. Zatiaľ čo kontrola zákonnosti vykonaná Dvorom audítorov sa týka otázky, či členské štáty vykonali svoje právomoci v súlade s požiadavkami práva Únie, audit výkonu sa týka otázky – menej závažnej z čisto právneho hľadiska –, či vnútroštátne opatrenia sú účinné, a to bez ohľadu na ich súlad s právom Únie.

142. Povinnosti zodpovedajúcej spolupráce členských štátov vyplývajú najprv zo špecifických ustanovení článku 248 ods. 3 ES.[77] Podľa článku 248 ods. 3 prvého pododseku ES je audit založený na účtovných záznamoch a v prípade potreby sa vykonáva na mieste v členských štátoch, v spolupráci s vnútroštátnymi audítorskými inštitúciami, alebo ak tie nedisponujú potrebnou právomocou, s príslušnými vnútroštátnymi orgánmi. Dvor audítorov a vnútroštátne audítorské orgány členských štátov spolupracujú v duchu dôvery, pričom si zachovávajú svoju nezávislosť. Podľa článku 248 ods. 3 druhého pododseku ES vnútroštátne audítorské orgány, resp. ak tie nemajú nevyhnutné právomoci, príslušné orgány štátnej správy predkladajú Dvoru audítorov na jeho žiadosť všetky dokumenty alebo informácie nevyhnutné na vykonanie jeho úlohy.

143. Okrem povinností spolupráce výslovne uvedených v článku 248 ods. 3 ES sú členské štáty podriadené všeobecnej povinnosti lojálnej spolupráce s Dvorom audítorov podľa ustanovení článku 10 ES a článku 248 ods. 1 a 2 ES.

77 — Pre obzvlášť poučnú analýzu ustanovení článku 248 ods. 3 ES v kontexte uskutočnenia auditov Dvorom audítorov v členských štátoch pozri INGHELRAM, J.: c. d., s. 138 a nasl.

144. Nariadenie č. 1605/2002, ktoré bolo prijaté na základe článku 279 ES, obsahuje taktiež v tomto kontexte pravidlá týkajúce sa spolupráce medzi členskými štátmi a Dvorom audítorov. Článok 140 ods. 2 tohto nariadenia stanovuje, že audit sa v členských štátoch vykonáva v spolupráci s vnútroštátnymi orgánmi pre audit, resp. ak tie nemajú nevyhnutné právomoci, s príslušnými orgánmi štátnej správy, a že Dvor audítorov a vnútroštátne orgány pre audit spolupracujú v duchu dôvery, pričom si zachovávajú svoju nezávislosť.

145. Vzhľadom na tieto požiadavky práva Únie sa odmietnutie nemeckého ústredného kontaktného úradu, spolkového ministerstva financií, ako aj spolkového dvora audítorov umožniť Dvoru audítorov vykonať predmetný audit a poskytnúť mu v tejto súvislosti podporu považuje, ako to aj Komisia uviedla v žalobe, za porušenie článku 10 ES v spojení s článkom 248 ods. 1 a 2 ES, článkom 248 ods. 3 ES a článkom 140 ods. 2 nariadenia č. 1605/2002 Spolkovou republikou Nemecko.

146. Komisia vo svojej žalobe Spolkovej republike Nemecko ďalej vytýka, že porušila článok 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002, podľa ktorého Komisia, ostatné orgány, subjekty spravujúce príjmy alebo výdavky v mene

spoločenstiev a konečníprijemcovia platieb z rozpočtu poskytnú Dvoru audítorov prístup do všetkých objektov a poskytnú mu všetky informácie, ktoré Dvor audítorov považuje za potrebné na plnenie svojej úlohy.

147. Zo skutkového stavu vyplýva, že tento žalobný dôvod môže byť chápaný v tom zmysle, že subjekty spravujúce príjmy v mene Únie odmietli lojálnu spoluprácu s Dvorom audítorov. Komisia však nevysvetlila, ktoré nemecké subjekty mohli byť v kontexte auditnej žiadosti Dvora audítorov považované za „spravujúce príjmy v mene Únie“. Vzhľadom najmä na to, že napriek harmonizácii v tejto oblasti sa daň z pridanej hodnoty považuje za vnútroštátnu daň, ktorá je v zásade vyberaná v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi [78], ani ústredný kontaktný úrad, ani spolkové ministerstvo financií nemohli byť v tomto kontexte automaticky považované za subjekty, ktoré spravujú príjmy v mene Únie.

148. Keďže v rámci konania o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ prislúcha Komisii preukázať údajné nesplnenie povinnosti a predložiť Súdnemu dvoru všetky skutočnosti nevyhnutné na posúdenie veci [79] a keďže Komisia nesplnila túto povinnosť, pokiaľ ide o nesplnenie povinnosti uvedenej v článku 142 ods. 1 nariadenia č. 1605/2002, tento žalobný dôvod musí byť zamietnutý ako neprípustný.

VIII — Syntéza

149. V rámci rekapitulácie som dospel k záveru, že Dvor audítorov je oprávnený podľa článku 248 ods. 1 a 1 ES, ako aj článku 140 ods. 2 nariadenia č. 1605/2002 kontrolovať administratívnu spoluprácu v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia č. 1798/2003. Pri výkone tejto kontrolnej právomoci musí Dvor audítorov dodržiavať zásadu subsidiarity, ako aj zásadu proporcionality. Spolková republika Nemecko bola povinná podľa článku 248 ods. 3 ES a článku 10 ES v spojení s článkom 248 ods. 1 a 2 ES, ako aj článkom 140 ods. 2 nariadenia č. 1605/2002 umožniť Dvoru audítorov vykonať tento audit

78 — Pozri bod 57 týchto návrhov.

79 — Pozri rozsudky z 13. novembra 2007, Komisia/Írsko, C-507/03, Zb. s. I-9777, bod 33; zo 6. októbra 2009, Komisia/Švédsko, C-438/07, Zb. s. I-9517, bod 49; z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, Zb. s. I-10605, bod 52, a z 29. apríla 2010, Komisia/Nemecko, C-160/08, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, bod 116.

a poskytnúť mu lojálnu podporu v súlade s tým, čo stanovujú tieto ustanovenia.

IX — O trovách

150. Za týchto podmienok je potrebné považovať toto odmietnutie ústredného kontaktného úradu, spolkového ministerstva financií, ako aj spolkového dvora audítorov umožniť Dvoru audítorov vykonať predmetný audit administratívnej spolupráce v oblasti dane z pridanej hodnoty a poskytnúť mu podporu na tento účel za nesplnenie povinností Spolkovej republiky Nemecko, ktoré jej vyplývajú z článku 10 ES v spojení s článkom 248 ods. 1 a 2 ES, článkom 248 ods. 3 ES a s článkom 140 ods. 2 nariadenia č. 1605/2002.

151. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech v podstatnej časti svojich dôvodov, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania. Podľa článku 69 ods. 4 rokovacieho poriadku inštitúcie, ktoré vstúpili do konania, znášajú svoje vlastné trovy konania.

X — Návrh

152. So zreteľom na predchádzajúcu analýzu navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol takto:

„1. Spolková republika Nemecko nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 10 ES v spojení s článkom 248 ods. 1 a 2 ES, článkom 248 ods. 3 ES a s článkom 140 ods. 2 nariadenia Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 z 25. júna 2002 o rozpočtových pravidlách, ktoré sa vzťahujú na všeobecný rozpočet Európskych spoločenstiev, tým, že odmietla Dvoru audítorov umožniť v Nemecku vykonať

jeho audit týkajúci sa administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi v oblasti dane z pridanej hodnoty v zmysle nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92, a poskytnúť mu svoju podporu na tento účel.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.

4. Európsky parlament a Dvor audítorov Európskej únie znášajú svoje vlastné trovy konania.“