SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE VERICE TRSTENJAK, predstavljeni 25. maja 2011[1]

Kazalo

I – Uvod ..... I - 11239

II – Pravo Unije ..... I - 11240

A – Primarna zakonodaja ..... I - 11240

B – Sekundarna zakonodaja ..... I - 11240

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

2. Uredba št. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Uredba št. 1798/2003 ..... I - 11243

III – Dejansko stanje ..... I - 11245

IV – Predhodni postopek ..... I - 11247

V – Postopek pred Sodiščem in predlogi strank ..... I - 11248

VI – Bistvene trditve strank ..... I - 11249

VII – Pravna presoja ..... I - 11253

A – Uvodne opombe ..... I - 11253

B – Sistem virov lastnih sredstev v skladu s Sklepom 2000/597 ..... I - 11254

C – Revizijske pristojnosti Računskega sodišča ..... I - 11258

1 – Jezik izvirnika sklepnih predlogov: nemščina. Jezik postopka: nemščina.

1. Predmet, obseg in meje revizijskih pristojnosti Računskega sodišča ..... I - 11258

a) Pristojnost za revizijo ravnanj institucij Unije in držav članic, ki so dovolj neposredno povezana s prihodki ali odhodki Unije ..... I - 11258

b) Področje veljavnosti prava Unije kot omejitev pristojnosti v kontekstu revizije ravnanja držav članic s strani Računskega sodišča ..... I - 11259

c) Obveznost spoštovanja načel subsidiarnosti in sorazmernosti ..... I - 11263

i) Načelo subsidiarnosti ..... I - 11263

ii) Načelo sorazmernosti ..... I - 11265

2. Merila za revizijo, ki jo opravi Računsko sodišče ..... I - 11266

3. Vmesni sklep ..... I - 11268

D – Pristojnost Računskega sodišča glede revizije upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Revizija upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 je dovolj neposredno povezana s prihodki Unije ..... I - 11269

2. Spoštovanje načel subsidiarnosti in sorazmernosti ..... I - 11272

a) Spoštovanje načela subsidiarnosti ..... I - 11273

b) Spoštovanje načela sorazmernosti ..... I - 11274

E – Kršitev obveznosti sodelovanja, ki jo ima Zvezna republika Nemčija v razmerju do Računskega sodišča ..... I - 11278

VIII – Povzetek ..... I - 11280

IX – Stroški ..... I - 11281

X – Predlog ..... I - 11281

I – Uvod

1. Obravnavana zadeva temelji na tožbi Komisije zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, s katero Sodišču predlaga ugotovitev, da Zvezna republika Nemčija s tem, da Evropskemu računskemu sodišču (v nadaljevanju: Računsko sodišče) ni omogočila revizije čezmejnega upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v Nemčiji, ni izpolnila svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi prava Unije.

2. Z vidika procesnega prava je posebnost obravnavanega postopka ta, da je Komisija uvedla postopek zaradi neizpolnitve obveznosti zoper državo članico, ker naj ta ne bi upoštevala revizijske pristojnosti Računskega sodišča. Čeprav se je Računsko sodišče v preteklosti izrecno zavzelo za to, da bi se mu priznala možnost vložitve tožbe, s katero bi lahko samostojno uveljavljalo svoje pristojnosti nasproti državam članicam,[2] tudi po zadnjih spremembah sistema pravnega varstva prava Unije z Lizbonsko pogodbo nima neposredne možnosti vložitve tožbe zoper države članice, ki naj ne bi upoštevale njegovih revizijskih pristojnosti.[3] Računsko sodišče mora nasprotno tako kršitev sporočiti Komisiji, zato da ta, kot v obravnavanem primeru, proti zadevni državi članici uvede postopek zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, v katerem je Računsko sodišče lahko intervenient.

3. Obravnavani postopek Sodišču omogoča, da obseg in predmet pristojnosti Računskega sodišča v okviru revizije ravnanja držav članic ponazori na primeru konkretnega cilja revizije. To je namreč prvi postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, ki temelji na tem, da država članica na svojem ozemlju ne dovoli revizije,

2 – Glej poročilo Računskega sodišča skupini za razmislek o delovanju Pogodbe o Evropski uniji iz leta 1995 (francoska različica objavljena v: *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, str. 689, točka 2.6).

3 – V zvezi s tem je na splošno treba opozoriti na to, da se z Lizbonsko pogodbo ni stremelo k reformi sistema pravnega varstva v okviru prava Unije, ampak da je bil na koncu v svojih bistvenih značilnostih potrjen dosedanji sistem pravnega varstva. V zvezi s tem glej Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?“, EuR 2010, str. od 30 do 51. Računskemu sodišču bi se brez večjega posega v novo strukturo PDEU lahko priznala samostojna možnost vložitve tožbe zoper države članice. Za to bi se na primer v členu 271 PDEU lahko predvidela nova točka (e), ki bi določala, da Računsko sodišče lahko proti državi članici vloži tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU zaradi kršitve njegovih pravic do revizije in dostopa v skladu s členom 287 PDEU. V zvezi s tem glej Friedrich, C., Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof“, DÖV 1999, str. 669, 676.

ki jo namerava opraviti Računsko sodišče na področju prihodkov Unije, in Računskega sodišča pri tem ne podpira.

4. Institucionalni pomen obravnavanega postopka zaradi neizpolnitve obveznosti potrjuje odločitev Evropskega parlamenta, da prvič kot intervenient v podporo Komisiji vstopi v postopek zaradi neizpolnitve obveznosti zoper državo članico.

II – Pravo Unije[4]

A – Primarna zakonodaja

Pristojnosti Računskega sodišča v okviru primarne zakonodaje so določene v členu 248 ES.

B – Sekundarna zakonodaja

1. Sklep 2000/597

5. Člen 2 Sklepa Sveta 2000/597/ES, Euratom z dne 29. septembra 2000 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti[5] določa:

„1. Lastna sredstva v proračunu Evropske unije sestavljajo prihodki iz naslednjih virov:

(a) prelevmanov, premij, dopolnilnih ali kompenzacijskih zneskov, dodatnih zneskov ali faktorjev in drugih dajatev, ki jih določijo ali jih bodo določile institucije Skupnosti za trgovino z državami nečlanicami v okviru skupne kmetijske politike, ter tudi iz prispevkov in drugih dajatev, določenih v okviru skupne ureditve trgov za sladkor;

(b) dajatev skupne carinske tarife in drugih dajatev, ki jih določijo ali jih bodo določile institucije Skupnosti za trgovino

4 – Ob upoštevanju izrazov, uporabljenih v PEU in PDEU, se pojem „pravo Unije“ uporablja kot skupni pojem za pravo Skupnosti in pravo Unije. Glede posameznih določb primarnega prava so v nadaljevanju navedeni predpisi, veljavni *ratione temporis*.

5 – UL L 253, str. 42.

z državami nečlanicami, in carinskih dajatev od proizvodov, ki spadajo v okvir Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo;

(c) uporabe enotne stopnje od usklajenih osnov za odmero DDV, določene v skladu s pravili Skupnosti, ki velja za vse države članice. Osnova za odmero DDV, ki se upošteva v ta namen, za posamezno državo članico ne sme biti višja od 50 % BNP, kakor je opredeljen v odstavku 7;

(d) deleža – ki se določi po proračunskem postopku glede na skupni znesek vseh drugih prihodkov – od vsote BNP vseh držav članic.

[…]

4. Enotna stopnja iz odstavka 1(c) je enaka stopnji, dobljeni iz razlike med:

(a) najvišjim deležem za prevzete obveznosti iz sredstev DDV, ki je določen na:

0,75 % v letu 2002 in 2003,

0,50 % od leta 2004;

in

(b) stopnjo (‚zamrznjena stopnja‘), ki je enaka razmerju med zneskom nadomestila iz člena 4 in vsoto osnov za odmero DDV (ugotovljenih v skladu z odstavkom 1(c)) vseh držav članic, ob upoštevanju dejstva, da Združeno kraljestvo svojega popravka ne financira in da je delež Avstrije, Nemčije, Nizozemske in Švedske za financiranje popravka Združenega kraljestva zmanjšan na eno četrtino običajne vrednosti.

5. Stopnja, določena v odstavku 1(d), velja za BNP vseh držav članic.

[…]

7. V tem sklepu BNP pomeni bruto nacionalni dohodek (BND) za tekoče leto po tržnih cenah, ki ga z uporabo ESA 95 v skladu z Uredbo (ES) št. 2223/96 določi Komisija.

Če bi spremembe ESA 95 povzročile večje spremembe bruto nacionalnega dohodka, kakor ga določi Komisija, Svet na predlog Komisije in po posvetovanju z Evropskim parlamentom soglasno odloči, ali se te spremembe uporabljajo za namene tega sklepa.“

6. Člen 8 Sklepa 2000/597 določa:

„1. Lastna sredstva Skupnosti iz člena 2(1) (a) in (b) zbirajo države članice po nacionalnih pravilih, uvedenih z zakoni in drugimi predpisi, ki se po potrebi prilagodijo, da izpolnjujejo zahteve pravil Skupnosti.

[…]

Države članice dajo sredstva iz člena 2(1)(a) do (d) na razpolago Komisiji.

2. Na predlog Komisije in po posvetovanju z Evropskim parlamentom Svet soglasno sprejme potrebne določbe za uporabo tega sklepa in za zagotovitev nadzora zbiranja, dajanja na razpolago Komisiji in plačil prihodkov iz členov 2 in 5, kar pa ne vpliva na revizijo računovodske evidence in preglede njene zakonitosti in rednosti, ki jo določa člen 248 Pogodbe o ES in člen 160c Pogodbe Euratom, pri čemer so revizije in pregledi povezani predvsem z zanesljivostjo in učinkovitostjo nacionalnih sistemov in postopkov za ugotavljanje osnove za lastna sredstva iz DDV in BNP, ter na način izvajanja nadzora v skladu s členom 279(c) Pogodbe ES in členom 183, točka (c) Pogodbe Euratom.“

2. Uredba št. 1605/2002

7. Člen 140 Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 1605/2002 z dne 25. junija 2002 o finančni uredbi, ki se uporablja za splošni proračun Evropskih skupnosti[6] določa:

„1. Računsko sodišče pri pregledovanju, ali so bili vsi prihodki prejeti in ali so vsi izdatki nastali na zakonit in pravilen način, upošteva določbe Pogodb, proračuna, te uredbe, izvedbenih določb in vseh drugih aktov, sprejetih na podlagi Pogodb.

2. Pri izvajanju svoje naloge ima Računsko sodišče pravico, da na način iz člena 142 pregleda vso dokumentacijo in informacije v zvezi s finančnim poslovodenjem služb ali organov za operacije, ki jih financirajo ali sofinancirajo Skupnosti. Računsko sodišče ima pooblastilo, da lahko zasliši vsakega uradnika, ki je odgovoren za prihodke in odhodke, in uporabi vse revizijske postopke, ki so primerni za navedene službe ali organe. V državah članicah opravlja revizijo skupaj z nacionalnimi revizijskimi organi ali, če ti nimajo

6 – UL L 248, str. 1.

potrebnih pooblastil, s pristojnimi nacionalnimi službami. Računsko sodišče in revizijski organi držav članic sodelujejo v duhu zaupanja, pri čemer ohranjajo svojo neodvisnost.

[…]“

8. Člen 142(1) Uredbe št. 1605/2002 določa:

„Komisija, druge institucije, organi, ki vodijo prihodke ali odhodke v imenu Skupnosti, in končni upravičenci do plačil iz proračuna, dajo Računskemu sodišču na voljo vsa sredstva in vse informacije, za katere Računsko sodišče meni, da so potrebni za izvajanje njegove naloge. Računskemu sodišču dajo na voljo vso dokumentacijo v zvezi z odobravanjem in izvajanjem pogodb, ki se financirajo iz proračuna Skupnosti, in vse poslovne knjige gotovine ali materiala, vse računovodske evidence ali dokazila in tudi upravne dokumente v zvezi z njimi, vse dokumente v zvezi s prihodki in odhodki, vse evidence premoženja, vse organigrame služb, za katere Računsko sodišče meni, da so potrebni za revidiranje izkaza realizacije proračuna in izkaza finančnega izida na podlagi evidenc ali na kraju samem, ter vse dokumente in podatke, pripravljene ali arhivirane na magnetnih medijih.

Druge službe in notranje revizijske službe zadevnih nacionalnih uprav dajo Računskemu sodišču na voljo vsa sredstva, za katera slednje meni, da so potrebna za izvajanje njegove naloge.

Prvi pododstavek se uporablja tudi za fizične ali pravne osebe, ki prejemajo plačila iz proračuna Skupnosti.“

3. Uredba št. 1798/2003

9. Člen 1(1) Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92[7] določa:

„Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo upravni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV na

7 – UL L 264, str. 1.

dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki jim lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV.

Ta uredba določa tudi pravila in postopke za elektronsko izmenjavo nekaterih informacij, zlasti glede DDV na transakcije znotraj Skupnosti.

[…]“

10. Vsaka država članica v skladu s členom 3(2) Uredbe št. 1798/2003 določi en sam centralni urad za zvezo, na katerega se prenese glavna odgovornost za stike z drugimi državami članicami na področju upravnega sodelovanja, in o tem obvesti Komisijo in druge države članice.

11. Člen 5 Uredbe št. 1798/2003 določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

3. Zahtevek iz odstavka 1 lahko vsebuje obrazložen zahtevek za posebno uradno preiskavo. Če država članica zavzame stališče, da uradna preiskava ni potrebna, takoj obvesti organ prosilca o razlogih za tako stališče.

4. Za pridobitev potrebnih informacij ali za izvedbo uradne preiskave, za katero je bilo zaprošeno, zaprošeni organ ali upravni organ, na katerega se je obrnil, ravna kakor bi deloval zase ali na zahtevo drugega organa v svoji državi članici.“

12. Člen 35(1) Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Države članice in Komisija preučijo in ovrednotijo delovanje postopkov za upravno

sodelovanje, ki je opredeljeno v tej uredbi. Komisija združi izkušnje držav članic s ciljem izboljšati delovanje navedenih postopkov."

13. Člen 43(1) Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Za uporabo te uredbe države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe, s katerimi:

(a) zagotovijo učinkovito notranjo koordinacijo med pristojnimi organi iz člena 3;

(b) vzpostavijo neposredno sodelovanje med organi, pooblaščenimi za namene take koordinacije;

(c) zagotovijo nemoteno delovanje postopkov izmenjave informacij, opredeljenih v tej uredbi."

III – Dejansko stanje

14. Računsko sodišče je Bundesrechnungshof (nemško zvezno računsko sodišče) z dopisom z dne 26. junija 2006 obvestilo, da v obdobju od 10. do 13. oktobra 2006 načrtuje revizijski obisk. Predmet revizije naj bi bilo upravno sodelovanje na področju davka na dodano vrednost, kot je določeno v Uredbi št. 1798/2003 in ustreznih izvedbenih določbah. Pri tem naj bi bilo v središču pozornosti to, ali so države članice vzpostavile upravne in organizacijske strukture za upravno sodelovanje in kako v praksi poteka sodelovanje v primeru zahtevkov za pomoč v skladu s členom 5 Uredbe št. 1798/2003. Revizija naj bi v bistvenem zadevala službe centralnega urada za zvezo v smislu člena 2(2) te uredbe. Vendar pa naj bi bile v revizijo lahko vključene tudi druge službe, udeležene pri upravnem sodelovanju.

15. Računsko sodišče je s sklicevanjem na ta prvi dopis Bundesrechnungshof z dopisom z dne 7. septembra 2006 posredovalo nadaljnje podrobnosti revizije. V njem je bil zlasti napovedan revizijski obisk v nemškem centralnem uradu za zvezo v času od 10. do 13. oktobra 2006. Temu dopisu je bil priložen program obiska, ki naj bi bil poslan naprej centralnemu uradu za zvezo.

16. V tem programu obiska je centralni urad za zvezo zaprošen za posredovanje podatkov o prejetih in opravljenih zahtevkih za informacije v letih 2004 in 2005 v smislu člena 5 Uredbe št. 1798/2003. Program obiska poleg tega vsebuje pregled različnih tem, ki naj bi bile obdelane v času revizijskega obiska. To

so predvsem (1) organizacija, oprema in način delovanja centralnega urada za zvezo, (2) izmenjava informacij brez predhodne zahteve v smislu poglavja IV Uredbe št. 1798/2003, (3) hramba in izmenjava informacij, specifičnih za transakcije znotraj Skupnosti (zbirka podatkov VIES), (4) pravni problemi, ki otežujejo upravno sodelovanje, (5) drugi ukrepi za izboljšanje upravnega sodelovanja in preprečevanje zlorab in (6) naključni pregledi prejetih in danih zahtevkov za informacije.

17. Bundesrechnungshof je z dopisom z dne 18. septembra 2006 potrdilo, da se bo udeležilo revizije Računskega sodišča. V zvezi s tem je bil za 9. oktober 2006 predviden pripravljalni sestanek na Bundesrechnungshof.

18. Ker centralni urad za zvezo očitno ni bil pripravljen za sodelovanje z Računskim sodiščem, se je to z dopisom z dne 5. oktobra 2006 ponovno obrnilo na Bundesrechnungshof. V tem dopisu je sporočilo, da centralni urad za zvezo ni niti potrdil revizijskega obiska niti ni posredoval dokumentov, za katere je bil predhodno zaprošen in ki so potrebni za pravilno pripravo revizije. Računsko sodišče je zato sporočilo, da želi revizijski obisk prestaviti na obdobje od 14. do 17. novembra 2006. Hkrati je prosilo Bundesrechnungshof, naj se centralni urad za zvezo pozove k pravilni izvedbi tega nadzora.

19. Računsko sodišče se je z dopisom z dne 9. novembra 2006 obrnilo na nemškega zveznega ministra za finance, da centralni urad za zvezo, pri katerem naj bi se opravila revizija, ni niti potrdil datuma revizije, ki naj bi bila v obdobju od 14. do 17. novembra 2006, niti ni posredoval potrebnih podatkov. Računsko sodišče je sporočilo, da bo revizijski obisk še enkrat prestavilo, tokrat na obdobje od 4. do 7. decembra 2006. Hkrati je ponovno opozorilo na cilj revizije in v zvezi s tem pojasnilo, da je med drugim predvidena revizija naključnih primerov zahtevkov za informacije, ki jih je leta 2005 vložil centralni urad za zvezo, in zahtevkov za informacije, posredovanih s strani drugih držav članic. Sami materialni posli, vključno z odmero davka – kolikor bi bili razvidni iz dokumentov, ki se bodo pregledali – naj ne bi bili predmet revizije. Preverjali naj bi se namreč uspešnost in učinkovitost upravnega sodelovanja. Zvezno ministrstvo za finance je z dopisom z dne 4. decembra 2006 sporočilo, da revizija Računskega sodišča ni mogoča, ker ni ustrezne pravne podlage.

20. Računsko sodišče se je z dopisom z dne 13. decembra 2006 ponovno obrnilo na Bundesrechnungshof in ga zaprosilo za odgovor na nekatera vprašanja v zvezi s posameznimi zahtevki za informacije, ki so si jih v skladu s členom 5 Uredbe št. 1798/2003 izmenjali

nemški centralni urad za zvezo in centralni uradi za zvezo drugih držav članic. Bundesrechnungshof je to prošnjo 6. marca 2007 zavrnilo z obrazložitvijo, da je zvezno ministrstvo za finance v tej zadevi že ugovarjalo napovedani reviziji Računskega sodišča. Bundesrechnungshof naj zaradi nevtralnosti zato ne bi moglo posredovati zadevnih podatkov.

21. Računsko sodišče se je z dopisom z dne 4. maja 2007 ponovno obrnilo na zvezno ministrstvo za finance in navedlo več ugotovitev, ki naj bi izhajale iz revizijskih postopkov v drugih državah članicah. Zvezno ministrstvo za finance se je v dopisu z dne 29. junija 2007 opredelilo do teh stališč. Vendar ta dopis ni vseboval nobene oporne točke, ki bi lahko spremenila njegovo odklonilno stališče glede izvedbe revizije, ki naj bi se v okviru revizijskega obiska opravila v Zvezni republiki Nemčiji.

22. Računsko sodišče je sklepe svoje revizije objavilo v Posebnem poročilu št. 8/2007 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost[8] (v nadaljevanju: Posebno poročilo št. 8/2007). Opažanja v tem poročilu, ki zadevajo Nemčijo, temeljijo na ugotovitvah iz revizijskih obiskov v drugih državah članicah, informacijah, pridobljenih med revizijskimi obiski na Komisiji, in na javno dostopnih poročilih.[9]

IV – Predhodni postopek

23. Komisija je s pisnim opominom z dne 23. septembra 2008 Zvezno republiko Nemčijo obvestila, da ta s svojo večkratno zavrnitvijo sodelovanja z Računskim sodiščem ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 248(1), (2) in (3) ES, členov 140(2) in 142(1) Uredbe št. 1605/2002 in člena 10 ES. Kršitev naj bi bila v tem, da naj bi bilo Računsko sodišče ovirano pri izvajanju svoje naloge nadzora nad prihodki Unije. Poleg tega naj bi bil cilj zadevne revizije Računskega sodišča preveriti odhodke Unije v povezavi z izvajanjem Uredbe št. 1798/2003, pri čemer naj bi se zlasti preučili učinkovitost in uspešnost zbirke podatkov VIES.

24. Zvezna republika Nemčija je v odgovoru z dne 23. decembra 2008 očitke zavrnila. Odločilno naj bi bilo, da revizija, ki jo je

8 – UL 2008, C 20, str. 1.

9 – Posebno poročilo št. 8/2007, št. 14.

načrtovalo Računsko sodišče, ni krita s členom 248 ES, saj naj se ta revizija ne bi nanašala niti na prihodke niti na odhodke Unije. Nemška vlada se je sklicevala tudi na načelo subsidiarnosti.

V – Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

27. Ker Zvezna republika Nemčija po mnenju Komisije ni ravnala v skladu z obrazloženim mnenjem, je Komisija 17. decembra 2009 vložila tožbo na podlagi člena 258 PDEU.

25. Komisija je z dopisom z dne 23. marca 2009 Zvezni republiki Nemčiji posredovala obrazloženo mnenje v skladu s členom 226 ES. V njem je vztrajala pri svojem stališču, da Računsko sodišče lahko preverja upravno sodelovanje med državami članicami na področju davka na dodano vrednost. Poleg tega naj bi bilo Računsko sodišče tudi pristojno za oceno odhodkov Unije v zvezi z zbirko podatkov VIES, saj se ta sistem izmenjave informacij o DDV financira iz proračuna Unije.

28. Komisija Sodišču predlaga, naj odloči tako:

– Zvezna republika Nemčija s tem, da Računskemu sodišču ni dovolila, da v Nemčiji izvede revizijo upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost, ki je določeno v Uredbi št. 1798/2003 in ustreznih izvedbenih predpisih, ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 248(1), (2) in (3) ES, členov 140(2) in 142(1) Uredbe št. 1605/2002 ter člena 10 ES.

26. Zvezna republika Nemčija je v odgovoru na obrazloženo mnenje z dne 22. maja 2009 vztrajala pri svojem stališču, da obravnavane revizije člen 248 ES ne zajema, kolikor se nanaša na nadzor prihodkov od davka na dodano vrednost. Kolikor naj bi bila načrtovana revizija kot nadzor odhodkov Unije glede zbirke podatkov VIES, se je Zvezna republika Nemčija izrecno strinjala s tem, da Računsko sodišče preveri zadevne odhodke Unije. Ti odhodki pa naj ne bi bili predmet prvotne zahteve za revizijo.

– Zvezna republika Nemčija nosi stroške postopka.

29. Zvezna republika Nemčija Sodišču predlaga, naj tožbo zavrne in Komisiji naloži plačilo stroškov postopka.

30. Računskemu sodišču in Evropskemu parlamentu je bila s sklepom predsednika Sodišča z dne 7. maja 2010 dovoljena intervencija v podporo predlogom Komisije. Računsko sodišče in Evropski parlament Sodišču predlagata, naj ugodi tožbi Komisije.

31. Na obravnavi 15. marca 2011 so stališča predstavili predstavniki Komisije, Zvezne republike Nemčije, Računskega sodišča in Evropskega parlamenta.

VI – Bistvene trditve strank

32. Komisija, Evropski parlament in Računsko sodišče menijo, da odločitev Zvezne republike Nemčije, da Računskemu sodišču ne omogoči revizije upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost, pomeni kršitev člena 248(1), (2) in (3) ES, členov 140(2) in 142(1) Uredbe št. 1605/2002 ter člena 10 ES. Nemška vlada nasprotno meni, da je njeno odklonilno stališče skladno s pravom Unije.

33. *Komisija*, *Evropski parlament* in *Računsko sodišče* se zavzemajo za široko razlago revizijskih pristojnosti Računskega sodišča in ustreznih obveznosti držav članic glede sodelovanja. Pri tem poudarjajo vlogo Računskega sodišča, ki izhaja iz primarne zakonodaje, da presoja zbiranje in porabo finančnih sredstev Unije in nadzoruje, ali so bile finančne operacije pravilno zajete in izkazane ter zakonito in pravilno izpeljane in upravljane. Kot neodvisni zunanji revizor naj bi prispevalo k izboljšanju upravljanja s finančnimi sredstvi Unije in s tem varovalo finančne interese državljanov Unije. Zato in zaradi zagotovitve *effet utile* zadevnih določb naj bi bilo treba revizijske pristojnosti Računskega sodišča razlagati široko. Iz predpisov Unije naj bi poleg tega izhajalo, da morajo države članice v primeru revizij v teh državah članicah čim bolj podpirati Računsko sodišče pri njegovem delu.

34. Države članice naj bi torej morale dopustiti vse tiste revizije Računskega sodišča, ki služijo oceni zbiranja in porabe finančnih sredstev Unije, in v zvezi s tem Računskemu sodišču izčrpno pomagati. Ravno tega pa naj nemški organi ne bi hoteli nuditi Računskemu sodišču. Čeprav Uredba št. 1798/2003 sama ne ureja zbiranja prihodkov Unije, pa naj bi bila kljub temu jasno in neposredno povezana s prihodki Unije. Namenjena naj bi bila boju proti utajam in izogibanju DDV in naj bi zato prispevala k temu, da države članice razpolagajo s pravilnimi prihodki iz DDV in da lahko Unija pod čim boljšimi

pogoji razpolaga z lastnimi sredstvi iz DDV, ki ji pripadajo. Kajti končno naj bi bili prihodki iz DDV držav članic podlaga za določitev lastnih sredstev Unije iz DDV. S tega zornega kota naj bi presoja, ali so države članice vzpostavile učinkovit sistem upravnega sodelovanja in pomoči na področju davka na dodano vrednost, spadala k presoji lastnih sredstev iz DDV. Poleg tega naj se ne bi smelo spregledati, da morajo druge države članice morebitne nepravilne zneske na ravni lastnih sredstev iz DDV kompenzirati z višjimi prispevki na področju lastnih sredstev iz BND.

35. *Računsko sodišče* in *Evropski parlament* v zvezi s tem tudi poudarjata, da se nadzori, ki jih opravi Računsko sodišče, razlikujejo od morebitnih nadzorov s strani Komisije. Namen revizij, ki jih opravi Računsko sodišče, naj ne bi bil v tem, da to preuči uporabo Uredbe št. 1798/2003 s strani držav članic, da bi v primeru morebitnih neizpolnitev obveznosti zoper njih izreklo sankcije, ampak nasprotno v preučitvi, ali sistem upravnega sodelovanja v praksi dobro deluje, in tem, da po potrebi predlaga izboljšave. Pri tem *Računsko sodišče* poudarja, da bi ozka razlaga pristojnosti Računskega sodišča, kot jo zagovarja nemška vlada, povzročila, da bi to na področju lastnih sredstev iz DDV lahko izpeljalo le zelo omejene revizije knjigovodstva, zaradi česar ne bi moglo opraviti revizije gospodarjenja („performance audits“). Te revizije pa naj bi bile potrebne za to, da bi Računsko sodišče lahko izpolnilo svojo obveznost v skladu z besedilom člena 248 ES.

36. *Komisija* meni, da je njeno stališče poleg tega podkrepljeno s členom 43(1) Uredbe št. 1798/2003, členom 8(2) Sklepa št. 2000/597 in členom 140(1) Uredbe št. 1605/2002. Iz teh določb naj bi izhajalo, da so si države članice same pristojnosti Računskega sodišča iz člena 248 ES razlagale tako široko, kot da obsegajo revizijo upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost v skladu z določbami Uredbe št. 1798/2003.

37. *Nemška vlada* pa zagovarja ožjo razlago pristojnosti Računskega sodišča. Naloga Računskega sodišča naj bi bila jasno omejena na nadzor postopkov, neposredno povezanih s prihodki in odhodki Unije.

38. Nemška vlada meni, da Uredba št. 1798/2003 ne zadeva prihodkov Unije. Prihodki držav članic iz DDV, ki jih varuje Uredba št. 1798/2003, naj ne bi bili prihodki Unije, ampak naj bi se le kot fiksna vrednost pritegnili k izračunu lastnih sredstev Unije iz DDV. Predpisi, upoštevni za ta izračun, naj ne bi vsebovali nobenega načina korekture, s katerim bi bili prišteti prihodki iz DDV, ki bi jih država članica – na primer z boljšim delovanjem meddržavne upravne pomoči – lahko dodatno dosegla.

39. Nemška vlada v zvezi s tem dela tudi primerjavo z lastnimi sredstvi iz BND. Pri tem zlasti poudarja, da izračun lastnih sredstev iz BND na koncu temelji na BND posameznih držav članic. Če naj bi bil način nastanka podlage lastnih sredstev podvržen reviziji Računskega sodišča, bi lahko Računsko sodišče v okviru revizije lastnih sredstev iz BND preučilo celotno gospodarsko politiko posameznih držav članic, saj ta pač vpliva na BND vsake posamezne države članice.

40. Nemška vlada na podlagi teh razmišljanj sklepa, da se lahko revizijske pristojnosti Računskega sodišča nanašajo le na ugotavljanje in izračun dejansko doseženih neto prihodkov iz DDV ter na izračune, ki jih države članice opravijo na podlagi teh prihodkov, da bi ugotovile osnovo za lastna sredstva iz DDV. Posamezni postopki v zvezi s pobiranjem in odmero davka in upravni postopki, to pomeni dejanski postopki obdavčenja v državah članicah, naj nasprotno ne bi bili podvrženi njegovemu nadzoru, saj naj ti postopki sploh ne bi bili predmet ugotavljanja in izračuna lastnih sredstev iz DDV. V tem kontekstu naj tudi iz člena 8(2) Sklepa št. 2000/597 ne bi bilo mogoče izpeljati pristojnosti Računskega sodišča za presojo prenosa Uredbe št. 1798/2003 v državah članicah.

41. Med strankama je prav tako sporno, ali je revizija upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost s strani Računskega sodišča v nasprotju z načelom subsidiarnosti.

42. Odgovor *nemške vlade* na to vprašanje je pritrdilen. Revizijo pobiranja DDV načeloma opravljajo nacionalna računska sodišča. Kolikor Komisija meni, da je nadzor čezmejnih vidikov mogoč le prek Računskega sodišča, naj bi spregledala, da je v skladu s členom 35

Uredbe št. 1798/2003 že predvideno, da Komisija s sodelovanjem držav članic preuči in ovrednoti to uredbo. Zakonodajalec Unije je, povedano drugače, že sprejel ukrepe, da bi zadostil omejenemu področju pristojnosti nacionalnih računskih sodišč. V tem pogledu naj ne bi bil potreben nadzor Računskega sodišča.

43. V zvezi s tem nemška vlada prav tako poudarja, da so za organizacijsko strukturo finančnega upravljanja, davčne revizije in davčno izterjavo pristojne države članice. Te upravne porazdelitve pristojnosti med Unijo in državami članicami naj ne bi bilo mogoče ločiti od vprašanja, kateri organ nadzora lahko preveri ustrezne upravne dejavnosti. Razmejitev revizijskih pristojnosti Računskega sodišča naj bi torej morala ustrezati razmejitvi upravnih pristojnosti. Brez izrecne pogodbene podlage naj torej ne bi bila dopustna presoja upravnega delovanja, ki je v pristojnosti držav članic.

44. Komisije, *Evropskega parlamenta* in *Računskega sodišča* argument subsidiarnosti ne prepriča. Nasprotno naj bi čezmejni vidik upravnega sodelovanja v skladu z Uredbo št. 1798/2003 govoril v prid revizijski pristojnosti Računskega sodišča. *Komisija* poleg tega poudarja samostojnost revizij Računskega sodišča. Revizijska pristojnost Komisije ali nacionalnih računskih sodišč naj v skladu z navedenim ne bi avtomatično izključevala revizijske pristojnosti Računskega sodišča.

45. Komisija v svoji repliki poleg tega uveljavlja, da so s prenosom Uredbe št. 1798/2003 povezani tudi izdatki Unije, saj sta vzpostavitev in upravljanje v njej predvidenih informacijskih sistemov (so)financirana iz proračuna Unije. Zato naj bi presoja prenosa in uporabe Uredbe št. 1798/2003 prav tako spadala k reviziji zakonitosti in pravilnosti odhodkov Unije.

46. Nemška vlada trdi, da so te trditve nedopustne kar v dveh pogledih. Po eni strani naj ta argument ne bi bil naveden v tožbi, zato naj bi bilo treba to navedbo v skladu s členom 42(2), prvi pododstavek, Poslovnika Sodišča kot prepozno in s tem nedopustno zavreči. Po drugi strani naj revizija teh izdatkov ne bi bila predmet revizijskih namer Računskega sodišča.

VII – Pravna presoja

izvaja revizije vseh prihodkov in odhodkov Unije ter revizije prihodkov in odhodkov vseh organov, ki jih je ustanovila Unija, če ustrezni ustanovni akt take revizije ne izključuje.

A – *Uvodne opombe*

47. Z vidika prava Unije je presoja zakonitosti odločitve Zvezne republike Nemčije, da Računskemu sodišču ne omogoči revizije upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost, na koncu odvisna od odgovora na vprašanje, ali je bilo Računsko sodišče pristojno za izvedbo te revizije ali ne. Če je bilo Računsko sodišče pristojno za izvedbo take revizije, bi Zvezna republika Nemčija smela tako sodelovanje z Računskim sodiščem zavrniti brez dodatne utemeljitve. Če pa je bilo Računsko sodišče, kakor zatrjujejo Evropska komisija, Evropski parlament in Računsko sodišče, pristojno za izvedbo te revizije, bi bilo mogoče zavrnitev Zvezne republike Nemčije šteti za neizpolnitev njenih obveznosti sodelovanja, ki jih ima na podlagi prava Unije.

48. Računsko sodišče v skladu s členom 7(1) ES spada k institucijam Unije in ravna v skladu s pristojnostmi, ki jih ima na podlagi te pogodbe. Te pristojnosti so na ravni primarne zakonodaje opredeljene v členu 248 ES, ki v odstavku 1 določa, da Računsko sodišče

49. Revizijske pristojnosti Računskega sodišča se torej načeloma nanašajo na prihodke in odhodke Unije.[10] V obravnavanem postopku se glede na to najprej postavlja vprašanje, ali revizija upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost zadeva prihodke ali odhodke Unije ali ne. Ob posebnem upoštevanju okoliščine, da dosedanja sodna praksa Sodišča vsebuje le malo izjav glede obsega revizijskih pristojnosti, ki jih ima Računsko sodišče, se mi za odgovor na to vprašanje zdi pomembno, da najprej orišem temeljno strukturo sistema prihodkov Unije, kot izhaja iz Sklepa 2000/597, ki velja *ratione temporis*. Na podlagi tega bom nato obravnavala vprašanje, ali in pod katerimi pogoji je

10 – V zvezi s tem glej Ekelmans, M., „Cour des comptes“, v: *Rép. communautaire Dalloz* (št. 08/2008), točka 47.

treba revizijo, ki jo je Zvezna republika Nemčija odklonila, šteti za revizijo prihodkov ali odhodkov Unije, ki bi jo Zvezna republika Nemčija morala podpreti.

B – *Sistem virov lastnih sredstev v skladu s Sklepom 2000/597*

50. V skladu s členom 269(1) ES se proračun Unije brez vpliva na druge prihodke v celoti financira iz lastnih sredstev. V skladu z odstavkom 2 tega člena Svet na predlog Komisije in po posvetovanju z Evropskim parlamentom soglasno sprejme določbe o sistemu virov lastnih sredstev Unije.

51. Za obdobje, ki je odločilno v obravnavanem primeru, je bil sistem virov lastnih sredstev določen v Sklepu 2000/597. Člen 2(1) tega sklepa loči med prihodki iz dajatev in prispevki na področju kmetijstva (točka (a)), prihodki iz dajatev, pobranih pri uvozu (točka (b)), lastnimi sredstvi iz DDV (točka (c)) in lastnimi sredstvi iz BND[11] (točka (d)).

52. Države članice dajatve in prispevke na področju kmetijstva ter uvozne carine – imenovane tudi „tradicionalna lastna sredstva“ – ki pripadajo Uniji, v skladu s členom 8(1) Sklepa 2000/597 zbirajo po nacionalnih pravilih, uvedenih z zakoni in drugimi predpisi. Države članice lahko v skladu s členom 2(3) tega sklepa na drugi strani kot stroške zbiranja zadržijo pavšal v višini 25 %.

53. Lastna sredstva Unije iz DDV se v skladu s členom 2(1)(c) Sklepa 2000/597 določijo na podlagi zapletenih izračunov. Pri tem se v prvem koraku za vsako državo članico, izhajajoč iz dejanskih prihodkov iz DDV, izračuna enotna osnova za lastna sredstva iz DDV. Podrobna pravila za določitev te osnove so določena v Uredbi Sveta (EGS, Euratom)

11 – Čeprav člen 2(1)(d) Sklepa 2000/597 ne govori o bruto nacionalnem dohodku (BND), ampak nasprotno o bruto nacionalnem proizvodu (BNP) držav članic, je v členu 2(7) tega sklepa pojasnjeno, da v tem sklepu „BNP“ pomeni „BND“ za tekoče leto po tržnih cenah, ki ga z uporabo ESA 95 v skladu z Uredbo (ES) št. 2223/96 določi Komisija. V uvodni izjavi 4 je ta pojmovna prilagoditev pojasnjena s tem, da je za lastna sredstva primerno uporabiti najnovejše statistične koncepte.

št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni enotni ureditvi zbiranja lastnih sredstev, pridobljenih iz davka na dodano vrednost.[12] Nato se tako ugotovljena osnova zadevne države članice omeji na največ 50 % njenega BND, opredeljenega v skladu s členom 2(7) Sklepa 2000/597 (omejitev osnove DDV).[13] Za tako določeno osnovo za lastna sredstva iz DDV se nato uporabi enotna stopnja, ki je enaka za vse države članice.[14] Iz teh izračunov izhajajo lastna sredstva iz DDV, ki jih vsaka posamezna država članica dolguje Uniji in ki jih mora v skladu s členom 8(1), tretji pododstavek, Sklepa 2000/597 dati na razpolago Komisiji.

54. Lastna sredstva iz BND v skladu s členom 2(1)(d) Sklepa 2000/597 izhajajo iz deleža od vsote BND vseh držav članic, ki je določen po proračunskem postopku glede na skupni znesek vseh drugih prihodkov. Ta lastna sredstva so namenjena zagotavljanju uravnoteženosti proračuna EU in v zvezi s tem jih je mogoče šteti za neko vrsto zaključnega zidaka,[15] ki ga sistem virov lastnih sredstev potrebuje, saj Unija načeloma ne sme najeti kredita.[16] To pomeni, da morajo biti strukturni izpadi prihodkov v preostalih treh skupinah lastnih sredstev načeloma uravnoteženi z višjimi prihodki na podlagi lastnih sredstev iz BND. V skladu s členom 8(1), tretji pododstavek, Sklepa 2000/597 dajo države članice lastna sredstva iz BND na razpolago Komisiji.

55. Pomembna razlika med tradicionalnimi lastnimi sredstvi na eni strani ter lastnimi sredstvi iz DDV in lastnimi sredstvi iz BND na drugi strani je v tem, da morajo tradicionalna lastna sredstva, ki jih morajo države članice nakazati Komisiji, načeloma ustrezati kmetijskim prelevmanom in carinam – z odbitkom pavšala za stroške – ki so jih pobrale države članice, medtem ko take neposredne zveze med lastnimi sredstvi iz DDV in nacionalnimi

12 – UL L 155, str. 9. Na splošno ta izračun v skladu z Uredbo št. 1553/89 poteka tako: najprej se prihodki držav članic iz DDV znižajo za dopustna odstopanja nacionalnih predpisov od enotnih predpisov (člen 2(3) in člen 5). Potem se tako znižani prihodki iz DDV delijo z nacionalno stopnjo DDV. Če se v državi članici uporablja več kakor ena stopnja DDV, je treba na podlagi tega določiti ponderirano povprečno stopnjo (člena 3, 4 in 5). Osnova, dobljena iz količnika med znižanimi prihodki in ponderirano povprečno stopnjo, se nato zniža za transakcije dopustnih odstopanj od Šeste direktive o DDV (člena 2 in 6). Glej Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München 2002, str. 154.

13 – Ta zgornja meja naj bi izboljšala pravičnost finančnih izravnav med državami članicami; glej Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU“, EuR 1997, str. 95, 103.

14 – Način izračuna te stopnje je opisan v členu 2(4) Sklepa 2000/597.

15 – V zvezi s tem glej 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, str. 707, 710.

16 – To načelo je izraženo v členu 268(3) ES, v skladu s katerim morajo biti prihodki in odhodki, prikazani v proračunu, uravnoteženi.

prihodki iz DDV oziroma med lastnimi sredstvi iz BND in nacionalnim BND ni.

56. Člen 8(1), prvi pododstavek, Sklepa 2000/597 v tem kontekstu vsebuje izrecno ureditev v zvezi z zbiranjem tradicionalnih lastnih sredstev. V skladu s tem členom države članice ta lastna sredstva zbirajo po nacionalnih pravilih, uvedenih z zakoni in drugimi predpisi, ki se po potrebi prilagodijo, da izpolnjujejo zahteve pravil Unije. Najpomembnejše zahteve glede zbiranja tradicionalnih lastnih sredstev, ki izhajajo iz prava Unije, vsebuje Uredba Sveta (ES, Euratom) št. 1150/2000 z dne 22. maja 2000 o izvajanju Sklepa št. 2000/597/ES, Euratom o sistemu virov lastnih sredstev Skupnosti[17], ki v členu 17 določa nekatere vidike obveznosti držav članic glede zbiranja in dajanja na razpolago teh lastnih sredstev.[18] Komisija ima v skladu s členom 18 te uredbe poleg tega, da lahko zahteva, da države članice opravijo dodatne inšpekcijske preglede glede določitve in dajanja na razpolago tradicionalnih lastnih sredstev, tudi pravico, da pri teh pregledih aktivno sodeluje.

57. V zvezi s pobiranjem nacionalnega davka na dodano vrednost s strani držav članic niti Sklep 2000/597 niti Uredba št. 1150/2000 ne vsebujeta izrecnih določb. Davek na dodano vrednost je treba kljub uskladitvi na tem področju šteti za nacionalni davek, ki se načeloma pobira v skladu z nacionalnimi predpisi.[19] Člen 12(1) Uredbe št. 1553/89 kljub temu določa obveznost držav članic, da dajo Komisiji informacije o postopkih, ki jih uporabljajo za registriranje davčnih zavezancev ter za določitev in pobiranje DDV, pa tudi o načinih in rezultatih njihovega sistema za nadzor DDV. Komisija v skladu z odstavkom 2 te določbe skupaj z zadevno državo članico preuči, ali so mogoče izboljšave teh postopkov za izboljšanje njihove učinkovitosti.

58. Pomen skupin lastnih sredstev v kontekstu financiranja proračuna Unije se je od sredine devetdesetih let bistveno spremenil. Medtem ko je leta 1996 odstotkovni delež „tradicionalnih lastnih sredstev“ v okviru lastnih sredstev EU znašal 19,1 %, odstotkovni

17 – UL L 130, str. 1, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES, Euratom) št. 2028/2004 z dne 16. novembra 2004 (UL L 352, str. 1).

18 – Člen 17(2) Uredbe št. 1150/2000 med drugim določa, da države članice Komisiji niso dolžne dati na razpolago zneskov v višini določenih tradicionalnih lastnih sredstev, ki jih ni mogoče izterjati zaradi višje sile ali iz drugih razlogov, na katere nimajo vpliva.

19 – Glej Meermagen, B., *op. cit.* (opomba 12), str. 161.

delež lastnih sredstev iz DDV 51,3 % in odstotkovni delež lastnih sredstev iz BND 29,6 %, se je leta 2005 delež „tradicionalnih lastnih sredstev“ znižal na 11,4 % in delež lastnih sredstev iz DDV na 14,1 %, medtem ko se je delež lastnih sredstev iz BND zvišal na 74,5 %.[20] S tem so lastna sredstva iz BND, uvedena šele leta 1988, namesto lastnih sredstev iz DDV postala najpomembnejši vir financiranja proračuna Unije.

59. Lastna sredstva iz BND, kot sem že omenila, zdaj ne predstavljajo zgolj najpomembnejšega vira prihodkov EU, ampak so namenjena tudi uravnoteženju proračuna Unije. Kolikor izpadov pri drugih skupinah lastnih sredstev ni mogoče izravnati s prilagoditvami izdatkov v proračunu EU, jih je zato treba uravnotežiti z višjimi lastnimi sredstvi iz BND.

60. Sodišče to povezavo med različnimi skupinami lastnih sredstev izrecno upošteva v svoji sodni praksi glede zbiranja tradicionalnih lastnih sredstev. Sodišče je v sodbi z dne 15. novembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski odločilo, da morajo države članice ob upoštevanju ugotovitve, da morajo biti deficitarni dohodki lastnih sredstev izravnani bodisi z drugimi lastnimi sredstvi bodisi s prilagoditvijo izdatkov, določiti pravice Unije do tradicionalnih lastnih sredstev, ki jih je mogoče določiti, saj je sicer zaradi ravnanja države članice spremenjeno finančno ravnovesje Unije.[21]

61. Skratka, po vsem navedenem si je treba zapomniti, da je sistem virov lastnih sredstev Unije sestavljen iz več skupin lastnih sredstev, namreč iz tradicionalnih lastnih sredstev, lastnih sredstev iz DDV in lastnih sredstev iz BND. Lastna sredstva iz DDV, ki jih morajo dati na razpolago države članice, se v zvezi s tem ugotovijo na podlagi nacionalnih prihodkov iz DDV, pri čemer se ti prihodki v okviru zapletenih izračunov upoštevajo kot statistična vrednost za odmero prispevkov iz lastnih sredstev iz DDV, ki jih dolgujejo posamezne države članice.[22]

20 – Poročilo Komisije o delovanju sistema virov lastnih sredstev, COM(2004) 505 konč., str. 3.

21 – Sodba z dne 15. novembra 2005 v zadevi Komisija proti Danski (C-392/02, ZOdl., str. I-9811, točki 54 in 60). Glej tudi sodbe z dne 17. junija 2010 v zadevi Komisija proti Italiji (C-423/08, ZOdl., str. I-5449, točka 39); z dne 15. junija 2000 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-348/97, Recueil, str. I-4429, točka 64) in z dne 16. maja 1991 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-96/89, Recueil, str. I-2461, točka 37).

22 – Tako pravilno Evropski parlament v Resoluciji z dne 29. marca 2007 o prihodnosti lastnih sredstev Evropske unije (UL C 27 E, str. 214, točka D).

C – *Revizijske pristojnosti Računskega sodišča*

1. Predmet, obseg in meje revizijskih pristojnosti Računskega sodišča

62. Za presojo, ali je Zvezna republika Nemčija s svojo zavrnitvijo, da bi Računskemu sodišču omogočila revizijo upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost v Nemčiji, kršila pravo Unije, je na koncu odločilno, ali je bilo Računsko sodišče pristojno za izvedbo te revizije in ali je v okviru priprave in izvedbe te revizije upoštevalo meje svojih revizijskih pristojnosti. Države članice so namreč le toliko zavezane sodelovati z Računskim sodiščem, kolikor to deluje v mejah revizijskih pristojnosti, ki jih ima.[23]

a) Pristojnost za revizijo ravnanj institucij Unije in držav članic, ki so dovolj neposredno povezana s prihodki ali odhodki Unije

64. Računsko sodišče v skladu s členom 248(1) ES izvaja revizijo vseh prihodkov in odhodkov Unije ter revizijo prihodkov in odhodkov vseh organov, ki jih je ustanovila Unija, če ustrezni ustanovni akt take revizije ne izključuje. V skladu s členom 248(2) ES pri tem preveri zakonitost in pravilnost teh prihodkov in odhodkov ter to, ali je bilo finančno poslovodenje dobro, pri tem pa poroča zlasti o vseh primerih nepravilnosti.[24] Člen 140(1) Uredbe št. 1605/2002, ki je bila sprejeta na podlagi člena 279 ES, na podoben

63. Glede na navedeno bom v nadaljevanju najprej analizirala predmet, obseg in meje revizijskih pristojnosti Računskega sodišča. Poleg tega bom obravnavala revizijska merila, ki jih ima Računsko sodišče na razpolago v okviru izpolnjevanja svojih nalog. Ta analiza bo kasneje omogočila presojo, ali in kako je Računsko sodišče konkretno pristojno, da izvede revizijo upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003.

23 – Glej točko 47 in naslednje teh sklepnih predlogov.

24 – Z zakonodajno-tehničnega vidika je člen 248 ES sestavljen tako, da so v odstavku 1 določene revizijske naloge Računskega sodišča. V odstavku 2 so našteta merila, na podlagi katerih morajo biti izvedene te revizije. V odstavku 3 so opredeljena konkretna pravila in zahteve glede izvedbe teh revizij. Odstavek 4 na koncu vsebuje zahteve glede objave rezultatov izvedenih nadzorov. V zvezi s tem glej Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne ?“, v: *Cahiers de droit européen* 2001, str. 707, 709 in naslednje; Engwirda, M.B., Moonen, A.F.W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief“, SEW 2000, str. 246, 249 in naslednje.

način določa, da Računsko sodišče pri pregledovanju, ali so bili vsi prihodki Unije prejeti in ali so vsi izdatki Unije nastali na zakonit in pravilen način, upošteva določbe Pogodb, proračuna, omenjene uredbe, izvedbenih določb in vseh drugih aktov, sprejetih na podlagi Pogodb.[25]

65. Računsko sodišče je na podlagi teh pravil o pristojnosti načeloma pristojno za revizijo vseh ravnanj institucij Unije in držav članic, ki so dovolj neposredno povezana s prihodki ali odhodki Unije. Pri tem lahko Računsko sodišče oceni zakonitost revidiranih ravnanj institucij Unije in držav članic ob upoštevanju vseh določb in zahtev prava Unije, ki lahko vplivajo na finance Unije.[26] Iz člena 248(2), drugi in tretji pododstavek, ES, ki določa, da se lahko revizija prihodkov opravi tudi na podlagi zapadlih zneskov in da se revizija odhodkov lahko opravi tudi na podlagi prevzetih obveznosti, poleg tega izhaja, da Računskemu sodišču za izvedbo nadzora ni treba čakati na konec postopkov, povezanih s prihodki in plačili, ampak je nasprotno pristojno za izvajanje tako imenovanega „sprotnega nadzora“.[27]

66. Glavni pogoj za obstoj revizijske pristojnosti Računskega sodišča je torej obstoj zadostne neposredne zveze med predmetom revizije in prihodki ali odhodki Unije.

b) Področje veljavnosti prava Unije kot omejitev pristojnosti v kontekstu revizije ravnanja držav članic s strani Računskega sodišča

67. V primeru revizije ravnanj institucij Unije obstoj neposredne zveze med financami Unije in predmetom revizije, ki ga je izbralo Računsko sodišče, praviloma zadostuje za to,

25 – Ker se Uredba št. 1605/2002 opira na primarnopravno podlago člena 279 ES, se v obravnavanem primeru ne postavlja vprašanje o prednosti uporabe sekundarnega prava v razmerju med členom 248 ES in členom 140(1) Uredbe št. 1605/2002. Glede načela prednosti uporabe sekundarnega prava glej moje sklepne predloge, predstavljene 11. februarja 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (sodba z dne 29. aprila 2010, C-160/08, ZOdl., str. I-3713, točka 99 in naslednje).

26 – Čeprav je Sodišče v svoji sodbi z dne 23. aprila 1986 v zadevi Les Verts proti Parlamentu (294/83, Recueil, str. 1339, točka 28) na splošno ugotovilo, da mora Računsko sodišče preveriti le zakonitost enega odhodka glede na proračun in predpis sekundarne zakonodaje, na katerem temelji ta odhodek, te izjave v celotnem kontekstu te sodbe ni mogoče šteti za načelno omejitev revizijske pristojnosti Računskega sodišča na nekatere določbe prava Unije. Glede na to je generalni pravobranilec Mancini v sklepnih predlogih z dne 25. maja 1988 v zadevi Grčija proti Svetu (sodba z dne 27. septembra 1988, 204/86, Recueil, str. 5323, točka 5) pravilno poudaril, da lahko Računsko sodišče preveri upoštevanje ne le določb o proračunu v Pogodbah ali v finančni uredbi, ampak tudi katere koli druge določbe pravnega reda Unije toliko, kolikor lahko te vplivajo na odhodke. V tem smislu tudi Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues“, CMLR 2000, str. 129, 133 in naslednja; Ekelmans, M., *op. cit.* (opomba 10), točki 41 in 49.

27 – V zvezi s tem glej Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, str. 32 in naslednja; Magiera, S., v: *Das Recht der Europäischen Union* (ur. Grabitz/Hilf), člen 248 PES, točka 12 (40. dopolnjena izdaja, oktober 2009).

da je *eo ipso* mogoče pritrditi revizijski pristojnosti Računskega sodišča.

68. V primeru revizije ravnanj držav članic je nasprotno treba upoštevati še, da lahko države članice sprejmejo številne odločitve, ki se sicer nanašajo na finance Unije, so pa kljub temu v celoti zunaj področja veljavnosti prava Unije. Ker Računsko sodišče v skladu z določbami člena 248(2) ES lahko poleg pravilnosti in dobrega finančnega poslovodenja ob upoštevanju odločilnih določb prava Unije ocenjuje tudi zakonitost predmeta revizije, ki ga določi,[28] menim, da je izključeno, da bi lahko za glavni predmet svoje revizije določilo nacionalne odločitve, ki so jih države članice sprejele z izvajanjem svoje suverenosti urejanja, ki jim je neomejeno ostala.[29]

69. Revizijska pristojnost Računskega sodišča v zvezi z ravnanjem držav članic torej ne predpostavlja le, da je revidirano ravnanje držav članic dovolj neposredno povezano s financami Unije, ampak tudi, da so morale države članice pri izvajanju revidiranih ravnanj upoštevati zahteve prava Unije.

70. Menim, da je za boljše razumevanje te dodatne omejitve pristojnosti v primeru revizije ravnanj držav članic treba na kratko obravnavati bistvene značilnosti presoj zakonitosti, ki jih je opravilo Računsko sodišče.

71. Računsko sodišče lahko v skladu s členom 248(2) ES presoja zakonitost ravnanj institucij Unije ter držav članic, ki zadevajo finance Unije. Čeprav se ta presoja zakonitosti lahko prekriva z nalogami Sodišča v okviru sojenja,[30] so izvedba in učinki nadzora zakonitosti s strani Računskega sodišča in s strani

28 – Glede revizijskih meril, ki jih Računsko sodišče lahko uporabi v okviru izvajanja svojih revizijskih pristojnosti, glej točko 93 in naslednje teh sklepnih predlogov.

29 – To pa ne pomeni, da se mora Računsko sodišče pri zasnovi, oblikovanju in izvedbi svojih revizij v celoti omejiti na tematska področja, ki spadajo na področje veljavnosti prava Unije. Nasprotno, treba je izhajati iz tega, da Računsko sodišče lahko v okviru revizije glavnega predmeta – ki spada na področje prava Unije – preuči tudi finančno poslovodenje nacionalnih ukrepov in predpisov, ki so jih države članice sprejele pri izvajanju svoje suverenosti urejanja, ki jim je ostala, če je ta revizija primerna, nujna in sorazmerna v ožjem smislu za dosego splošnih ciljev revizije. V zvezi s tem glej točko 134 in naslednje teh sklepnih predlogov.

30 – Kot primer glej revizijo financiranja ukrepov za boj proti revščini in socialni izključenosti s strani Komisije, ki jo je opravilo Računsko sodišče (Letno poročilo za leto 1995, UL 1996 C 340, str. 1), v okviru katere je Računsko sodišče prišlo do sklepa, da za financiranje več ukrepov iz proračuna Unije ni obstajala pravna podlaga (točke od 6.122 do 6.126). Na podlagi tožbe Združenega kraljestva proti Komisiji je Sodišče v sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Združeno kraljestvo proti Komisiji (C-106/96, Recueil, str. I-2729) prišlo do enakega sklepa in izreklo za ničnе odločbe Komisije, ki so bile predmet postopka.

Sodišča popolnoma različni.[31] Kar zadeva izvajanje nadzora zakonitosti, lahko Sodišče načeloma postane dejavno le, če je pred njim pravno veljavno začet postopek. Sodišče se mora poleg tega pri izreku sodbe na splošno ravnati po predmetu postopka. Računsko sodišče pa lahko nasprotno v skladu s členom 248(4), drugi pododstavek, ES postane dejavno tudi na lastno pobudo, pri čemer lahko predmet revizije – ob upoštevanju svojih pristojnosti – samo določi. Na ravni pravnih posledic pa sodbe Sodišča postanejo formalno in materialno pravnomočne in imajo s tem zavezujoči učinek. Izjave, poročila in mnenja Računskega sodišča pa nasprotno nimajo formalnega zavezujočega učinka.[32]

72. Čeprav Računsko sodišče torej nima naloge, da v okviru svoje presoje zakonitosti sprejme dokončne pravne ocene, ne smemo spregledati, da imajo njegove izjave o zakonitosti revidiranih postopkov v praksi občutno strokovno avtoriteto.[33] V zvezi s tem je prav tako treba poudariti, da revizije Računskega sodišča praviloma niso le nadzor, ampak hkrati tudi oblika ciljnega svetovanja, pri čemer je namen odkrivanja in obravnave nepravilnosti in razvoja v napačno smer – ob upoštevanju prava Unije – sprememba ugotovljene prakse.[34]

73. Ob posebnem upoštevanju avtoritete Računskega sodišča lahko njegove izjave, poročila in mnenja o zakonitosti revidiranih ravnanj držav članic občutno vplivajo na ravnanje teh držav članic na področjih, ki so bila predmet revizije, čeprav nimajo formalnega zavezujočega učinka. Menim, da ta možnost avtoritativnega vpliva Računskega sodišča povzroči, da Računsko sodišče za glavni predmet svojih revizij ne sme določiti ravnanja držav članic, ki je v celoti zunaj področja veljavnosti prava

31 – V zvezi s tem glej Ekelmans, M., *op. cit.* (opomba 10), točka 49.

32 – V zvezi s tem je generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo v sklepnih predlogih z dne 3. maja 2001 v zadevi Ismeri Europa proti Računskemu sodišču (sodba z dne 10. julija 2001, C-315/99 P, Recueil, str. I-5281, točka 50 in naslednje) opozoril na to, da so v letnih in posebnih poročilih Računskega sodišča njegova mnenja in pripombe glede računovodstva, ki ga je revidiralo. Pri tem je predvsem poudaril, da ta poročila zaradi svoje narave neposredno ne utemeljujejo pravic in obveznosti nadzorovanih institucij ali organov. Ne vsebujejo odločitve in le izražajo mnenje. Glede na to je generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo pravilno sklepal, da poročilo Računskega sodišča ni akt, ki bi imel pravne učinke nasproti tretjim osebam. V skladu s sodno prakso Sodišča zato takega poročila tudi ni mogoče izpodbijati z ničnostno tožbo. Podobno Inghelram, J., *op. cit.* (opomba 24), str. 726 in naslednja.

33 – V pravni doktrini se v zvezi s tem poudarja, da je bilo Računsko sodišče, ko je začelo opravljati svoje dejavnosti pod takratnim predsednikom Sodišča H. Kutscherjem, opisano kot „finančna vest" Unije. Glej Inghelram, J., *op. cit.* (opomba 3), str. 676.

34 – Glede tega razmerja med revizijo/nadzorom in svetovanjem s strani računskih sodišč glej Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, str. 40 in naslednje.

Unije, niti v primeru, če bi bilo to neposredno povezano s prihodki ali odhodki Unije.

74. Če bi bilo ravnanje držav članic na področju, na katerem ni treba upoštevati nobenih zahtev prava Unije, lahko določeno za glavni predmet revizije Računskega sodišča, bi namreč obstajala nevarnost, da bi Računsko sodišče lahko državam članicam prek presoje zakonitosti vsiljevalo vrednotenje na podlagi prava Unije na področjih, na katerih pravo Unije sploh ne more veljati. Glede na navedeno bi presoja zakonitosti ravnanja držav članic na področjih, na katerih jim ni treba upoštevati nobenih zahtev prava Unije, pomenila kršitev meja pristojnosti Računskega sodišča.[35]

75. Na področju odhodkov Unije ocenjujem, da obstoj zadostne neposredne zveze med ravnanjem države članice, ki se bo revidiralo, in odhodki Unije praviloma implicira, da tudi to ravnanje spada na področje veljavnosti prava Unije.

35 – V zvezi s tem glej tudi člen 5(1) ES, v skladu s katerim Unija deluje le v mejah pristojnosti in ciljev, ki jih določa ta pogodba. Ta „pristojnost zveze“, ki jo ima Unija in ki zadeva vertikalno razmerje med državami članicami in Unijo, seveda pogojuje tudi „pristojnosti organov“, ki jih imajo institucije Unije. Glede prepletenosti pristojnosti zveze, ki jo ima Unija, in pristojnosti njenih institucij glej von Bogdandy/Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union“, EuGRZ 2001, str. 441, 444 in naslednje.

76. Na področju prihodkov Unije pa nasprotno obstaja več pravil, postopkov, odločitev in dejanj držav članic, ki so v celoti zunaj področja veljavnosti prava Unije, ki pa kljub temu lahko vplivajo na prihodke Unije. Opirajoč se na argumentacijo nemške vlade[36], je mogoče v tej zvezi napotiti na razmerje med ekonomsko politiko posameznih držav članic in lastnimi sredstvi iz BND, ki jih morajo zbrati te države članice.

77. Ker ekonomskopolitične temeljne odločitve posameznih držav članic običajno vedno vplivajo na njihov BND, ni mogoče zanikati, da te odločitve držav članic na koncu vplivajo tudi na izračun prihodkov iz BND.[37] Take ekonomskopolitične temeljne odločitve kljub temu ne morejo biti predmet revizije Računskega sodišča, ne glede na to, ali so neposredno povezane s prihodki Unije ali ne. V zvezi s tem je namreč odločilno, da so take odločitve v celoti zunaj področja veljavnosti prava Unije.

36 – V zvezi s tem glej točko 39 teh sklepnih predlogov.

37 – Glede konkretnega načina izračuna lastnih sredstev iz BND glej točko 54 teh sklepnih predlogov.

c) Obveznost spoštovanja načel subsidiarnosti in sorazmernosti

80. V skladu s točko 1 Protokola (št. 30) o uporabi načel subsidiarnosti in sorazmernosti, ki je priložen Pogodbi ES, morajo vse institucije pri izvajanju svojih pooblastil skrbeti za spoštovanje načela subsidiarnosti.[38] Tudi Računsko sodišče mora torej pri izvajanju svojih revizijskih pristojnosti spoštovati načelo subsidiarnosti.

78. Iz mojih zgornjih ugotovitev izhaja, da so ravnanja institucij ter ravnanja držav članic – ki sodijo na področje veljavnosti prava Unije – če so dovolj neposredno povezana s prihodki ali odhodki Unije, načeloma lahko predmet revizije Računskega sodišča. Če se Računsko sodišče odloči za revizijo takega ravnanja, pa mora v okviru priprave, izvedbe in zaključka te revizije spoštovati načelo sorazmernosti in – v razmerju do držav članic – načelo subsidiarnosti.

i) Načelo subsidiarnosti

81. Možnost uporabe načela subsidiarnosti pri ravnanju Računskega sodišča poleg tega neposredno izhaja iz vloge tega načela v strukturi pristojnosti Unije. Ker je zaradi načela subsidiarnosti na ravni primarnega prava omejeno izvajanje pristojnosti,[39] do vsakega prenosa pristojnosti na institucije Unije v skupni sistematiki Pogodbe ES nujno pride s pridržkom, da se te pristojnosti lahko izvajajo le ob spoštovanju načela subsidiarnosti.[40]

79. Unija v skladu z načelom subsidiarnosti, kot je določeno v členu 5(2) ES, deluje na področjih, ki niso v njeni izključni pristojnosti, le če in kolikor ciljev predlaganih ukrepov ni mogoče zadovoljivo doseči na ravni držav članic, temveč se zaradi njihovega obsega ali učinkov laže dosežejo na ravni Unije.

38 – V skladu s členom 311 ES je ta protokol del prava Unije.

39 – V zvezi s tem glej Zuleeg, M., v: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (ur. Groeben/Schwarze), zvezek 1 (6. izdaja, Baden-Baden 2003), člen 5 ES, točka 26.

40 – V zvezi s tem glej Bast/von Bogdandy, v: *Das Recht der Europäischen Union* (ur. Grabitz/Hilf/Nettesheim), člen 5 PEU, točka 50 (42. dopolnjena izdaja, september 2010), ki v zvezi s tem pravilno poudarjata, da se načelo subsidiarnosti uporabi kot merilo presoje, če Unija „postane dejavna", pri čemer je s tem mišljeno vsako ravnanje institucije ali organa Unije, za katero velja zahteva po obstoju določbe o pristojnosti.

82. V zvezi s tem pa je treba poudariti, da bi bilo v praksi le izjemoma mogoče domnevati, da Računsko sodišče krši načelo subsidiarnosti. Kolikor Računsko sodišče v okviru nadzora na področju odhodkov Unije preverja ravnanje držav članic, kontekst financiranja prava Unije praviloma hkrati implicira, da mora biti revizija tega ravnanja opravljena na ravni Unije in torej prek Računskega sodišča. Tudi v primeru, če naj se na področju prihodkov Unije preveri ravnanje več držav članic, se mi zdi očitno, da bo Računsko sodišče praviloma primerna institucija za izvedbo take revizije s čezmejnim značajem.

83. Če bi Računsko sodišče svojo revizijo na področju prihodkov Unije omejilo le na eno državo članico, pa si je vsekakor mogoče zamisliti položaje, v katerih lahko nacionalni revizijski organi v celoti dosežejo cilje revizije in bi neposredna revizija Računskega sodišča torej pomenila kršitev načela subsidiarnosti. Če bi nastal tak položaj, bi Računsko sodišče moralo pristojni nacionalni revizijski organ najprej pozvati, naj opravi načrtovano revizijo in mu sporoči rezultate revizije skupaj z vsemi pomembnimi informacijami. Če bi nacionalni revizijski organ tako revizijo zavrnil ali če se Računsko sodišče ne bi strinjalo z rezultati nacionalne revizije, bi lahko Računsko sodišče nato samo opravilo revizijo, ne da bi kršilo načelo subsidiarnosti. V tem primeru bi namreč zavrnitev nacionalnega revizijskega organa, da opravi to revizijo, oziroma s stališča Računskega sodišča nezadovoljivi rezultati nacionalne revizije jasno dokazovali, da ciljev zadevne revizije na področju prihodkov Unije pač ni mogoče zadostno doseči na ravni držav članic.

84. Evropski parlament je na obravnavi na vprašanje glede načela subsidiarnosti navedel, da je to načelo načeloma usmerjeno v ravnanje zakonodajalca Unije in se zato lahko uporabi le v okviru sprejemanja pravno zavezujočih aktov prek institucij Unije. Ker naj Računsko sodišče ne bi bilo pristojno za sprejemanje odločitev, ampak naj bi izvajalo zgolj nadzorne pristojnosti, ki so mu priznane, naj se načela subsidiarnosti načeloma ne bi moglo uporabiti za Računsko sodišče.

85. Ta trditev ni prepričljiva. Čeprav značilnosti načela subsidiarnosti zadevajo predvsem zakonodajne dejavnosti, se to načelo načeloma nanaša na Unijo in s tem na vse institucije Unije, in sicer ne glede na funkcijo, ki jo zadevne institucije opravljajo. Edina omejitev področja veljavnosti tega načela, ki

je določena v Pogodbi ES, se nanaša na nekatere pristojnosti, ki jih izvajajo institucije Unije. Institucijam Unije v skladu s členom 5(2) ES namreč ni treba spoštovati načela subsidiarnosti le, če delujejo na področju, ki je v izključni pristojnosti Unije.[41]

86. Ker Računsko sodišče z obravnavano revizijo ni postalo dejavno na področju, ki je v izključni pristojnosti Unije, mora zato pri izvedbi te revizije spoštovati načelo subsidiarnosti.[42]

ii) Načelo sorazmernosti

87. V skladu s členom 5(3) ES ukrepi Unije ne presegajo tistega, kar je potrebno za doseganje ciljev te Pogodbe. V skladu s tako opredeljenim načelom sorazmernosti, ki je v ustaljeni sodni praksi hkrati priznano za splošno načelo prava Unije, ravnanje institucij Unije ne sme prestopiti meja tistega, kar je primerno in potrebno za uresničitev legitimnih ciljev, ki jim sledi zadevni ukrep, pri tem pa je treba takrat, ko je mogoče izbirati med več primernimi ukrepi, uporabiti tistega, ki je najmanj omejujoč, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti čezmerne glede na zastavljene cilje.[43]

88. Glede možnosti uporabe načela sorazmernosti pri ravnanju Računskega sodišča je treba upoštevati moje zgornje navedbe glede možnosti uporabe načela subsidiarnosti. Tudi načelo sorazmernosti je treba namreč v strukturi pristojnosti Unije šteti za omejitev pri izvajanju pristojnosti, katere uporabo za ravnanja Računskega sodišča je poleg tega mogoče neposredno izpeljati iz točke 1

41 – V zvezi s tem glej Bast/von Bogdandy, *op. cit.* (opomba 40), točka 53.

42 – Strokovni krogi so v času veljavnosti Pogodbe ES ocenili, da na področje izključne pristojnosti Unije spadajo predvsem področja skupne trgovinske politike, določitve skupne carinske tarife, ohranitve ribiških virov, notranjega organizacijskega in procesnega prava in monetarne politike (glej Lienbacher, G., v: *EU-Kommentar* (ur. Schwarze), 2. izdaja, Baden-Baden 2009, člen 5 PES, točka 17 in navedena sodna praksa). Od začetka veljavnosti Lizbonske pogodbe o reformi so izključne pristojnosti Unije zdaj taksativno naštete v členu 3 PDEU.

43 – Sodbe z dne 8. julija 2010 v zadevi Afton Chemical (C-343/09, ZOdl., str. I-7027, točka 45); z dne 20. maja 2010 v zadevi Agrana Zucker (C-365/08, ZOdl., str. I-4341, točka 29); z dne 11. junija 2009 v zadevi Agrana Zucker (C-33/08, ZOdl., str. I-5035, točka 31); z dne 7. septembra 2006 v zadevi Španija proti Svetu (C-310/04, ZOdl., str. I-7285, točka 97); z dne 12. julija 2001 v zadevi Jippes in drugi (C-189/01, Recueil, str. I-5689, točka 81); z dne 5. oktobra 1994 v združenih zadevah Crispoltoni in drugi (C-133/93, C-300/93 in C-362/93, Recueil, str. I-4863, točka 41) in z dne 13. novembra 1990 v zadevi Fedesa in drugi (C-331/88, Recueil, str. I-4023, točka 13).

Protokola (št. 30) o uporabi načel subsidiarnosti in sorazmernosti.

89. Komisija, Evropski parlament in Računsko sodišče so se na obravnavi glede načela sorazmernosti izrekli proti uporabi tega načela pri ravnanjih Računskega sodišča. Evropski parlament je v zvezi s tem navedel, da to načelo velja le glede zakonodajnih aktov. Računsko sodišče je poudarilo, da za izvajanje njegovih nadzornih pristojnosti ne velja načelo *de-minimis*.

90. Te utemeljitve niso prepričljive. Čeprav se kritična vprašanja v zvezi s prekomernim poseganjem v pristojnostno sfero držav članic v praksi postavljajo pretežno pri zavezujočih pravnih aktih Unije, se področje uporabe načela sorazmernosti razteza na vse ukrepe Unije.[44] Zato mora tudi Računsko sodišče to načelo spoštovati v okviru izvajanja svojih pristojnosti.

91. Kot sem že razložila drugje, je treba v okviru sodnega nadzora spoštovanja načela sorazmernosti s strani institucij Unije načeloma izhajati iz tristopenjske sheme presoje,[45] pri kateri je treba preveriti, prvič, primernost, drugič, nujnost in, tretjič, sorazmernost zadevnih ravnanj v ožjem smislu.

92. Skratka, velja, da je treba tudi ravnanje Računskega sodišča presojati na podlagi načela sorazmernosti. Kršitev tega načela bi obstajala zlasti, če bi bilo njegovo ravnanje neprimerno, ne bi bilo nujno ali ne bi bilo sorazmerno v ožjem smislu glede na zastavljene cilje revizije.

2. Merila za revizijo, ki jo opravi Računsko sodišče

93. Revizijska merila, ki jih Računsko sodišče lahko uporabi v okviru svojih revizijskih pristojnosti, so našteta v členu 248(2) ES.

44 – V zvezi s tem glej Bast/von Bogdandy, *op. cit.* (opomba 40), točka 69.

45 – V zvezi s to tristopenjsko strukturo presoje sorazmernosti glej moje sklepne predloge, predstavljene 7. septembra 2010 v zadevi AJD Tuna (sodba z dne 17. marca 2011, C-221/09, ZOdl., str. I-1655, točka 94); moje sklepne predloge, predstavljene 24. junija 2010 v zadevi Chabo (sodba z dne 25. novembra 2010, C-213/09, ZOdl., str. I-12109, točka 67) in moje sklepne predloge, predstavljene 21. januarja 2010 v zadevi Agrana Zucker (sodba z dne 20. maja 2010, že navedena v opombi 43, točka 60). Glej tudi Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", v: *Petites affiches* 2009, št. 46, str. 17, 20 in naslednje. Ta avtor navaja, da presoja zakonitosti zastavljenih ciljev in presoja subjektivnih nagibov za sprejetje zadevnih ukrepov v nekaterih sodbah predstavljata dve dodatni stopnji nadzora.

Računsko sodišče v skladu s tem členom (1) preveri zakonitost in (2) pravilnost vseh prihodkov in odhodkov ter (3) to, ali je bilo finančno poslovodenje dobro, pri tem pa (4) poroča o vseh primerih nepravilnosti.

94. Računsko sodišče v praksi praviloma izrecno ne loči med presojo zakonitosti in presojo pravilnosti prihodkov in odhodkov Unije.[46] Kolikor bi se razlikovalo med tema pojmoma, je treba pod presojo pravilnosti na splošno razumeti nadzor nad knjigovodsko pravilnostjo knjiženj po proračunskih postavkah. Presoja zakonitosti se potem nanaša na nadzor skladnosti predmeta revizije z upoštevnim pravom Unije.[47]

95. Presoja Računskega sodišča glede dobrega finančnega poslovodenja se v bistvenem nanaša na razmerje med namenom, ki ga ima revidirano ravnanje, in uporabljenimi sredstvi. Pri tem se predvsem preveri, ali so bila za dosego zastavljenih ciljev uporabljena najprimernejša sredstva.[48] Čeprav se glede na tradicionalno razumevanje presoja dobrega finančnega poslovodenja običajno opravi glede na odhodke Unije,[49] se mi zdi presoja dobrega finančnega poslovodenja v skladu s členom 248(2) ES mogoča tudi glede prihodkov Unije. To izhaja predvsem iz sistematične zgradbe člena 248 ES, pri čemer so v odstavku 1 določene revizijske naloge Računskega sodišča, v odstavku 2 pa revizijska merila, ki jih je treba uporabiti v zvezi s tem.[50] Ker se revizijske naloge Računskega sodišča v skladu s členom 248(1) ES nanašajo tako na odhodke kot tudi na prihodke Unije, ni nobenega prepričljivega razloga, zaradi katerega bi bilo treba revizije na podlagi merila dobrega finančnega poslovodenja, določenega v členu 248(2) ES, omejiti na odhodke Unije.

96. Računsko sodišče mora v okviru revizije financ Unije poleg tega poročati o vseh primerih nepravilnosti. Kot „nepravilnosti“ je v zvezi s tem treba razumeti kršitve zakonitosti, pravilnosti in dobrega finančnega

46 – Glej Ekelmans, M., *op. cit.* (opomba 10), točka 42.

47 – V tem smislu Ekelmans, M., *op. cit.* (opomba 10), točka 41 in naslednja; Freytag, M., *op. cit.* (opomba 34), str. 44. Glede bistvenih značilnosti presoj zakonitosti, ki jih opravlja Računsko sodišče, glej točko 71 in naslednje teh sklepnih predlogov.

48 – Glej Inghelram, J., člen 287 PDEU, v: *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (ur. Lenz/Borchardt), Köln 2010, točka 5.

49 – V zvezi s tem glej Freytag, M., *op. cit.* (opomba 34), str. 44, ki meni, da načelo dobrega finančnega poslovodenja načeloma obsega dve dimenziji: v okviru dobrega finančnega poslovodenja naj se z določenim, prej opredeljenim vložkom finančnih sredstev doseže najprimernejši rezultat ali pa naj se določen vsebinsko opredeljen politično zastavljeni cilj doseže s čim manjšimi stroški.

50 – V zvezi s tem glej opombo 24 teh sklepnih predlogov.

poslovodenja, ki negativno vplivajo na prihodke ali odhodke Unije.[51]

D – *Pristojnost Računskega sodišča glede revizije upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003*

3. Vmesni sklep

99. Iz mojih zgornjih ugotovitev izhaja, da je pristojnosti Računskega sodišča glede revizije upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost mogoče pritrditi, če je ta predmet revizije dovolj neposredno povezan s financami Unije in če spada na področje veljavnosti prava Unije.

97. Glede na vse navedeno sklepam, da je Računsko sodišče načeloma pristojno za presojo vseh ravnanj institucij Unije in držav članic, ki so dovolj neposredno povezana s prihodki ali odhodki Unije. Računsko sodišče pa lahko ravnanje držav članic v tem kontekstu določi za glavni predmet revizije le, če zanj velja pravo Unije. Do tega zlasti pride, če morajo države članice v okviru sprejema ali določitve revidiranih pravil, postopkov, opravil ali odločitev upoštevati zahteve prava Unije.

100. Na vprašanje, ali revizija upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost, ki jo je opravilo Računsko sodišče, spada na področje veljavnosti prava Unije, je mogoče zlahka odgovoriti pritrdilno. Obravnavana revizija se namreč nanaša na kontrolo tega sodelovanja „v skladu z Uredbo št. 1798/2003“. Iz tega neposredno izhaja, da revidirano upravno sodelovanje načeloma spada na področje veljavnosti prava Unije.

98. Računsko sodišče mora pri izvajanju svojih revizijskih pristojnosti spoštovati tako načelo subsidiarnosti kot tudi načelo sorazmernosti. V okviru svojih revizij se Računsko sodišče lahko ukvarja z zakonitostjo in pravilnostjo ravnanj, ki se presojajo, in z njihovim dobrim finančnim poslovodenjem ter v zvezi s tem poročati o vseh primerih nepravilnosti.

101. Odločilen za odgovor na vprašanje, ali je Računsko sodišče pristojno za izvedbo obravnavane revizije, je torej obstoj zadostne neposredne zveze med predmetom revizije in prihodki ali odhodki Unije. Najprej bom preučila, ali taka zveza obstaja. Ker menim, da je treba obstoju zadostne neposredne zveze s financami Unije pritrditi, se bom

51 – Magiera, S., *op. cit.* (opomba 27), točka 11. Glej tudi Inghelram, J., *op. cit.* (opomba 24), str. 724 in naslednja.

v nadaljevanju posvetila vprašanju, ali je Računsko sodišče pri svoji reviziji spoštovalo načeli subsidiarnosti in sorazmernosti. Pri tem bom obravnavala tudi kritično stališče nemške vlade do posameznih izjav Računskega sodišča v Posebnem poročilu št. 8/2007.

1. Revizija upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 je dovolj neposredno povezana s prihodki Unije

102. V okviru presoje, ali je obravnavana revizija Računskega sodišča dovolj neposredno povezana s financami Unije, je treba najprej kot nedopustno zavreči trditev Komisije, da se obravnavana revizija nanaša na odhodke Unije.

103. Med strankama sicer ni več sporno, da sta bila izgradnja in obratovanje določenih informacijskih sistemov, ki so bili vzpostavljeni zaradi prenosa in uresničitve sodelovanja držav članic, predvidenega z Uredbo št. 1798/2003, (so)financirana s proračunskimi sredstvi Unije, tako da Računsko sodišče glede teh odhodkov načeloma lahko opravi revizijo. Nemška vlada pa pravilno poudarja, da je Komisija ta tožbeni razlog uveljavljala šele v repliki, in ne že v tožbi. Že zato je treba to trditev Komisije v skladu s členom 42(2) Poslovnika zavreči kot nedopustno.

104. Preučiti je torej še treba, ali je revizija upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost, ki jo je načrtovalo Računsko sodišče in je Zvezna republika Nemčija ni dopustila, dovolj neposredno povezana s prihodki Unije.

105. Menim, da je na to vprašanje na koncu treba odgovoriti pritrdilno.

106. V zvezi s tem je najprej treba spomniti na to, da je sistem upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost, ki je določen z Uredbo št. 1798/2003, namenjen predvsem boju proti davčnim utajam in izogibanju davkom, ki sega čez meje držav članic, tako da se izboljša izmenjava informacij med državami članicami, ki je potrebna za

pravilno uporabo predpisov o davku na dodano vrednost.[52] Glede na to je Računsko sodišče predvsem želelo izvedeti, ali so države članice, udeležene pri reviziji, vzpostavile upravne in organizacijske strukture za zagotovitev upravnega sodelovanja, ki ga določa Uredba št. 1798/2003. Računsko sodišče je poleg tega na podlagi primera več konkretnih zahtevkov za izmenjavo informacij želelo preučiti in ovrednotiti praktični potek „izmenjave informacij na zahtevo“ med pristojnimi organi držav članic, udeleženih pri reviziji, ki jo določajo člen 5 in naslednji.[53]

107. Torej se revizija Računskega sodišča nanaša na pravni in praktični prenos določb prava Unije glede izboljšanja izmenjave informacij med nacionalnimi upravnimi organi na področju davka na dodano vrednost. Ker to sodelovanje na koncu služi pravilni odmeri državam članicam dolgovanega davka na dodano vrednost na čezmejno dobavo blaga in storitev, pridobitev blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, revizija, kot je ustrezno navedla Zvezna republika Nemčija, najprej zadeva finančne interese zadevnih držav članic. Zmanjšanje števila utaj in goljufij v zvezi z DDV namreč na koncu vodi do višjih prihodkov držav članic iz DDV.

108. Iz moje zgornje predstavitve sistema virov lastnih sredstev Unije pa hkrati izhaja, da višina prihodkov držav članic iz DDV na več načinov vpliva na sistem virov lastnih sredstev Unije. Ker se osnova za lastna sredstva iz DDV izračuna na podlagi dejanskih prihodkov vsake države članice iz DDV, povečanje nacionalnih prihodkov iz DDV načeloma avtomatično povzroči povečanje lastnih sredstev iz DDV, ki jih ta država članica dolguje Uniji.[54] V primeru, da se odhodki ne spremenijo, tako povečanje lastnih sredstev iz DDV poleg tega povzroči zmanjšanje lastnih sredstev iz BND, ki so potrebna za financiranje proračuna EU.[55]

109. V zvezi s tem je seveda vedno treba upoštevati, da višji prihodki države članice iz DDV na višino lastnih sredstev iz DDV, ki jih dolguje ta država članica, vplivajo le, če

52 – V zvezi s tem glej uvodne izjave od 1 do 3 Uredbe št. 1798/2003.

53 – Predmet revizije je bil Bundesrechnungshof in zveznemu ministrstvu za finance tako predstavljen v več dopisih Računskega sodišča. Glede dopisovanja med Računskim sodiščem in Zvezno republiko Nemčijo glej točko 14 in naslednje teh sklepnih predlogov.

54 – V zvezi s tem glej točko 53 teh sklepnih predlogov.

55 – Glede tega medsebojnega učinkovanja med višino lastnih sredstev iz BND na eni strani in višino drugih lastnih sredstev na drugi strani glej točko 54 teh sklepnih predlogov.

osnova za lastna sredstva iz DDV ni omejena.[56] Ta izjema pa v obravnavanem postopku ni pomembna. Strukturne ali praktične težave pri načinu delovanja nacionalnega centralnega urada za zvezo namreč ne vplivajo le na pravilno odmero DDV v lastni državi članici, ampak tudi na pravilno odmero DDV v vseh drugih državah članicah, ki na zadevno državo članico naslovijo zahtevek za informacije.

110. Tesna zveza med prihodki držav članic iz DDV in prihodki Unije na podlagi lastnih sredstev iz DDV je v Šesti direktivi o DDV[57] poudarjena na več mestih. Tako že uvodna izjava 2 določa, da se ne glede na druge prihodke proračun Unije v celoti financira iz lastnih sredstev Unije, ki med drugim vključujejo sredstva iz davka na dodano vrednost. Uvodni izjavi 11 in 14 v zvezi s tem poudarjata potrebo po tem, da se materialne določbe o DDV uskladijo, da bi se lastna sredstva iz DDV v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.

111. Tudi v sodni praksi Sodišča je večkrat potrjena tesna zveza med pobiranjem DDV v državah članicah in plačilom lastnih sredstev iz DDV s strani teh držav Uniji.

112. Zlasti pomembne so tri sodbe z dne 12. septembra 2000,[58] v katerih je Sodišče potrdilo, da opustitev odmere nacionalnega davka na dodano vrednost za storitve, ki so v skladu s Šesto direktivo o DDV načeloma podvržene DDV, ne pomeni le kršitve pristojne države članice zoper to direktivo glede pobiranja DDV, temveč v enakem obsegu tudi zoper ureditev prava Unije glede zbiranja lastnih sredstev iz DDV. V obrazložitvi je Sodišče predvsem poudarilo, da če DDV ni odmerjen za storitev, za katero je treba plačati DDV, ustrezni zneski manjkajo tudi pri določitvi osnove za lastna sredstva iz DDV. To zadostuje za ugotovitev, da gre za kršitev ureditve o lastnih sredstvih Unije.[59]

113. Sodišče je v svoji novejši sodni praksi italijansko ureditev o amnestiji na področju DDV vzelo za povod za to, da ponovno poudari zvezo med ureditvijo prava Unije o določitvi lastnih sredstev iz DDV in obveznostjo

56 – V zvezi s tem glej točko 53 teh sklepnih predlogov.

57 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

58 – Sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Franciji (C-276/97, Recueil, str. I-6251); v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301) in v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355).

59 – Sodbe Komisija proti Franciji (točka 55 in naslednja), Komisija proti Irski (točka 64 in naslednja) in Komisija proti Združenemu kraljestvu (točka 76 in naslednja), navedene v opombi 58.

držav članic, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV. Pri tem je Sodišče najprej pojasnilo, da morajo države članice v okviru skupnega sistema DDV zagotoviti spoštovanje obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci. Čeprav je Sodišče državam članicam v zvezi z načinom uporabe sredstev, ki jih imajo na voljo, priznalo določeno svobodo, je hkrati poudarilo, da je ta svoboda omejena z obveznostjo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije in obveznostjo, da se davčnih zavezancev ne sme znatno različno obravnavati.[60] S to ugotovitvijo je Sodišče na koncu izrecno potrdilo, da iz obveznosti držav članic glede dajanja na razpolago lastnih sredstev iz DDV lahko izhajajo tudi konkretne obveznosti teh držav članic v okviru pobiranja DDV.

114. Skratka, ugotavljam, da je upravno sodelovanje nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 namenjeno pravilni odmeri DDV v državah članicah, pri čemer naj se zmanjšajo utaje in goljufije v zvezi z DDV in zato povečajo nacionalni prihodki iz DDV. Ob posebnem upoštevanju okoliščine, da je Sodišče v ustaljeni sodni praksi potrdilo neposredno zvezo med prihodki držav članic iz DDV in lastnimi sredstvi Unije iz DDV, ni mogoče smiselno ugovarjati temu, da je upravno sodelovanje nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 dovolj neposredno povezano s prihodki Unije. Ker to sodelovanje poleg tega sodi na področje veljavnosti prava Unije, ga Računsko sodišče načeloma lahko presoja.

115. Glede na vse navedeno sklepam, da je treba obravnavano revizijo upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 šteti za revizijo na področju prihodkov Unije, ki načeloma spada v okvir revizijskih pristojnosti Računskega sodišča v smislu člena 248(1) in (2) ES ter člena 140(1) Uredbe št. 1605/2002.

2. Spoštovanje načel subsidiarnosti in sorazmernosti

116. Glede na ugotovitev, da je bilo Računsko sodišče pristojno za izvedbo obravnavane revizije, je zdaj treba preučiti, ali je to revizijsko pristojnost tudi izvedlo v skladu s pravom

60 – Sodba z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji (C-132/06, ZOdl., str. I-5457, točka 37 in naslednje).

Unije. V zvezi s tem bom najprej preučila, ali je obravnavana revizija združljiva z načelom subsidiarnosti. Nato se bom posvetila sorazmernosti te revizije.

a) Spoštovanje načela subsidiarnosti

117. Ker Računsko sodišče z obravnavano revizijo ne deluje na področju, ki je v izključni pristojnosti Unije, mora pri izvedbi te revizije spoštovati načelo subsidiarnosti.[61] Iz spisa pa ni mogoče razbrati nobenih elementov, ki bi kazali na to, da je Računsko sodišče v kontekstu obravnavane revizije kršilo to načelo.

118. Računsko sodišče je v okviru priprave revizije Zvezni republiki Nemčiji sporočilo,[62] da želi preučiti, ali so države članice, udeležene pri reviziji, vzpostavile upravne in organizacijske strukture za zagotovitev upravnega sodelovanja, ki ga določa Uredba št. 1798/2003. Računsko sodišče je poleg tega na podlagi primera več konkretnih zahtevkov za izmenjavo informacij želelo preučiti in ovrednotiti praktični potek „izmenjave informacij na zahtevo“ med pristojnimi organi držav članic, udeleženih pri reviziji, ki jo določajo člen 5 in naslednji.

119. Po seznanitvi s pomisleki nemške vlade je Računsko sodišče z dopisom z dne 9. novembra 2006 zveznemu ministru za finance[63] pojasnilo, da načrtuje revizijo naključnih primerov zahtevkov za informacije, ki jih je leta 2005 vložil centralni urad za zvezo, in zahtevkov za informacije, ki so prispeli iz drugih držav članic, da bi v praksi ocenilo upravno sodelovanje v primeru zahtevkov za informacije. Sami materialni posli – vključno z odmero davka – kolikor bi bili razvidni iz dokumentov, ki bodo pregledani, naj ne bi bili predmet revizije. Preverjali naj bi se namreč uspešnost in učinkovitost upravnega sodelovanja. Iz rezultatov revizije naj bi se oblikovali sklepi glede učinkovitejšega boja proti utajam in goljufijam v zvezi z DDV.

120. Ob posebnem upoštevanju čezmejnih vidikov predmeta revizije, revizijskega postopka in ciljev revizije, je takoj razvidno, da

61 – Glej točko 79 in naslednje teh sklepnih predlogov.

62 – Za pregled dopisovanja med Računskim sodiščem in Zvezno republiko Nemčijo glej točko 14 in naslednje teh sklepnih predlogov.

63 – Priloga 4 k tožbi.

obravnavane revizije ne bi mogla smiselno pripraviti in izvesti ne nacionalna računska sodišča ne drugi nacionalni revizijski organi.

121. Tudi postopek iz člena 35 Uredbe št. 1798/2003, po katerem Komisija skupaj z državami članicami preuči in ovrednoti to uredbo, v zvezi s tem ni primerna alternativa reviziji zadevnega upravnega sodelovanja prek Računskega sodišča. Postopek iz člena 35 Uredbe št. 1798/2003 namreč ne omogoča centralizirane in sistematične preučitve in ovrednotenja čezmejnega upravnega sodelovanja med različnimi nacionalnimi organi, pri čemer se med drugim odločilna izmenjava informacij nadzoruje in ovrednoti na podlagi več naključnih primerov.

122. Na podlagi vsega navedenega sklepam, da načelo subsidiarnosti ni ovira, ki bi Računskemu sodišču preprečevala izvedbo obravnavane revizije.

b) Spoštovanje načela sorazmernosti

123. Računsko sodišče je želelo z obravnavano revizijo ovrednotiti strukturne in tudi praktične vidike upravnega sodelovanja v skladu z Uredbo št. 1798/2003, da bi iz tega lahko oblikovalo sklepe glede učinkovitejšega boja proti utajam in goljufijam v zvezi z DDV. Cilj te revizije je bil oceniti, ali izmenjave informacij med državami članicami potekajo pravočasno in uspešno ter ali so vzpostavljene ustrezne upravne strukture in postopki, ki podpirajo upravno sodelovanje.[64]

124. Iz tega opisa ciljev revizije ter iz podatkov, vsebovanih v spisu, izhaja, da je Računsko sodišče nameravalo upravno sodelovanje v bistvenem preučiti na podlagi revizijskih meril „zakonitosti“ in „dobrega poslovodenja“ iz člena 248(2) ES.[65]

125. V zvezi s tem je zlasti pomemben program obiska, ki je bil Bundesrechnungshof posredovan 7. septembra 2006, v katerem je Računsko sodišče naštelo tematska področja, ki naj bi se preučila v okviru načrtovanega revizijskega obiska pri centralnem uradu za

64 – Tako izrecno Posebno poročilo št. 8/2007, točka 12.

65 – V zvezi s tem glej točko 93 in naslednje teh sklepnih predlogov.

zvezo.[66] Iz tega programa obiska predvsem izhaja, da je Računsko sodišče po eni strani želelo v okviru presoje zakonitosti preveriti, ali je Zvezna republika Nemčija v skladu z zahtevami Uredbe št. 1798/2003 vzpostavila centralni urad za zvezo in ali izmenjava informacij med upravnimi organi ustreza zahtevam te uredbe. Po drugi strani je Računsko sodišče v okviru presoje dobrega poslovodenja želelo preučiti, ali obstajajo možnosti, da bi bilo upravno sodelovanje učinkovitejše.

126. Računsko sodišče mora v okviru take presoje upravnega sodelovanja spoštovati načelo sorazmernosti. To načelo predvsem zahteva, da so posamezna revizijska ravnanja za dosego ciljev revizije *primerna*, *nujna* in *sorazmerna v ožjem smislu*.[67]

127. V skladu s sodno prakso Sodišča je ukrep *primeren* za dosego zastavljenega cilja, če resnično zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično.[68] *Nujen* je tisti ukrep, ki je med več ustreznimi za dosego želenega cilja najmanj obremenjujoč za zadevni interes ali pravno varovano pravico.[69] Za *nesorazmerno* omejitev zadevnih interesov ali pravno varovanih pravic *v ožjem smislu* gre tedaj, kadar bi ukrep kljub svojemu prispevku k uresničitvi zakonitih ciljev pretirano posegal v te interese ali pravno varovane pravice.

128. Menim, da glede *primernosti* obravnavane revizije, da se dosežejo z njo zastavljeni cilji, drži, da so bila revizijska ravnanja Računskega sodišča usmerjena k temu, da se strukturni in tudi praktični vidiki upravnega sodelovanja preučijo dosledno in sistematično. Revizija je torej primerna za dosego z njo zastavljenega cilja ovrednotenja zakonitosti in dobrega poslovodenja v okviru izmenjave informacij med državami članicami in za to obstoječih upravnih struktur in postopkov.

129. Prav tako menim, da so revizijska ravnanja Računskega sodišča tudi *nujna* za dosego teh ciljev revizije. Zlasti ni razvidno, kako bi bilo mogoče na podlagi manj poglobljene revizije nacionalnih finančnih uprav

66 – Priloga k intervencijski vlogi Računskega sodišča. Glej točko 15 in naslednjo teh sklepnih predlogov.

67 – Glej točko 91 in naslednjo teh sklepnih predlogov.

68 – Glej sodbi z dne 11. marca 2010 v zadevi Attanasio Group (C-384/08, ZOdl., str. I-2055, točka 51) in z dne 17. novembra 2009 v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, ZOdl., str. I-10821, točka 42).

69 – Sodba z dne 11. julija 1989 v zadevi Schräder (265/87, Recueil, str. 2237, točka 21).

ter posameznih postopkov priti do spoznanj, h katerim je stremela revizija.

130. V okviru presoje *sorazmernosti* obravnavane revizije *v ožjem smislu* je predvsem treba preučiti, ali so revizijska ravnanja Računskega sodišča pretirano posegala v pristojnostno sfero zadevnih držav članic.

131. Računsko sodišče je želelo z obravnavano revizijo po eni strani preveriti, ali je Zvezna republika Nemčija v skladu z zahtevami Uredbe št. 1798/2003 vzpostavila centralni urad za zvezo in ali izmenjava informacij med upravnimi organi ustreza zahtevam te uredbe. Po drugi strani je Računsko sodišče želelo preučiti, ali obstajajo možnosti, da bi bilo upravno sodelovanje učinkovitejše. Čeprav ta presoja dobrega poslovodenja konkretnih upravnih postopkov zahteva tudi kritično obravnavo odločitev držav članic, ki sodijo v nacionalno upravno avtonomijo, pa spis ne vsebuje nikakršnih podatkov, ki bi kazali na to, da so posamezna revizijska ravnanja v skupnem kontekstu obravnavane revizije nesorazmerna v ožjem smislu.

132. Ta razmišljanja o sorazmernosti ravnanja Računskega sodišča v kontekstu obravnavane revizije je mogoče ponazoriti na podlagi analize kritike nemške vlade glede posameznih ugotovitev Računskega sodišča v Posebnem poročilu št. 8/2007.

133. Nemška vlada meni, da Posebno poročilo št. 8/2007 vsebuje presojo organizacijskih in pristojnostnih vidikov finančnega upravljanja v posameznih državah članicah, ki pomeni nesprejemljiv, s tem pa nesorazmeren poseg v pristojnosti držav članic. V zvezi s tem nemška vlada zlasti očita, da je Računsko sodišče v točki 38 in naslednjih svojega posebnega poročila obravnavalo organizacijsko strukturo centralnih uradov za zvezo v državah članicah, ki jih je revidiralo, in pri tem med drugim ugotovilo, da so v Nemčiji naloge centralnega urada za zvezo razdeljene med tri enote osrednjega zveznega davčnega urada, pri čemer ima ena sedež v Bonnu, drugi dve pa v Saarlouisu.[70] Nemška vlada poleg tega graja, da Računsko sodišče v točki 22 in naslednji Posebnega poročila ugotavlja, da so države članice le omejeno izkoristile možnosti

70 – Čeprav Zvezna republika Nemčija ni hotela sodelovati z Računskim sodiščem pri obravnavani reviziji, Posebno poročilo št. 8/2007 vsebuje tudi izjave in opažanja glede nemškega centralnega urada za zvezo in njegovega delovanja. Ta temeljijo na ugotovitvah iz revizijskih obiskov v drugih državah članicah, informacijah, pridobljenih med revizijskimi obiski na Komisiji, ter na javno dostopnih poročilih; glej točko 22 teh sklepnih predlogov.

decentralizacije, ki jo Uredba št. 1798/2003 omogoča izbirno.

134. Ta kritika nemške vlade v zvezi s sorazmernostjo ravnanja Računskega sodišča ni prepričljiva.

135. Čeprav nemška vlada pravilno poudarja, da je Računsko sodišče s svojimi analizami organizacijskih in pristojnostnih vidikov nacionalnega finančnega upravljanja preverilo odločitve zadevnih držav članic, ki jih z vidika prava Unije ni mogoče grajati, iz tega ni mogoče sklepati, da je Računsko sodišče svoje revizijske pristojnosti izvajalo nesorazmerno.

136. V zvezi s tem je zlasti treba poudariti, da naj bi bilo z izjavami o pomanjkljivi decentralizaciji pojasnjeno, zakaj možnosti izmenjave informacij med državami članicami v skladu s členom 5 Uredbe št. 1798/2003 niso preveč intenzivno izkoriščene.[71] Analiza organizacijske strukture nemškega centralnega urada za zvezo na drugi strani poteka v okviru obravnave ugotovitve, da so odgovori na polovico zahtevkov v skladu s členom 5 Uredbe št. 1798/2003 pozni.[72] V zvezi s tem Računsko sodišče ugotavlja, da je v nekaterih državah članicah z velikim številom poznih odgovorov k zamudam prispevala tudi zapletena organizacija, ki povzroča težave pri spremljanju.[73] Kot primeri držav članic z zapleteno organizacijo so navedene Italija, Nizozemska in tudi Nemčija.[74]

137. Iz te predstavitve neposredno izhaja, da analiza organizacijskih in pristojnostnih vidikov nacionalnega finančnega upravljanja, ki jo graja nemška vlada, dosledno in sistematično služi revizijskemu cilju ovrednotenja izmenjave informacij med državami članicami in za to obstoječih upravnih struktur in postopkov glede njihove smotrnosti. Ob upoštevanju tega cilja revizije so te analize Računskega sodišča nujne tudi za to, da se izpostavijo in pojasnijo objektivno ugotovljene nedopustnosti v upravnem sodelovanju.

138. Ob posebnem upoštevanju okoliščine, da ugotovitve Računskega sodišča, ki jih graja

71 – Točka 19 in naslednje Posebnega poročila št. 8/2007.

72 – *Ibidem*, točka 24 in naslednje.

73 – *Ibidem*, točka 38.

74 – *Ibidem*, točke od 39 do 41.

nemška vlada, predstavljajo del presoje dobrega poslovodenja, pri čemer Računsko sodišče na različnih mestih poudarja zakonitost kritiziranih odločitev z vidika prava Unije[75] in s tem ponazarja, da iz teh analiz ni mogoče izpeljati nikakršnega očitka zadevnim državam članicam na podlagi prava Unije, te ugotovitve tudi ne pomenijo nesorazmernega poseganja Računskega sodišča v pristojnostno sfero držav članic v ožjem smislu.[76]

139. Glede na to po mojem mnenju ni mogoče zanikati, da je sorazmerna tudi analiza, ki jo je Računsko sodišče opravilo s presojo dobrega poslovodenja v okviru porazdelitve pristojnosti med posameznimi nacionalnimi upravnimi službami in organizacijske strukture centralnih uradov za zvezo.

140. Na podlagi teh ugotovitev sklepam, da je Računsko sodišče tako na ravni splošne zasnove kot tudi na ravni konkretnega oblikovanja, izvedbe in zaključka svoje revizije upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003 spoštovalo načelo sorazmernosti.

E – *Kršitev obveznosti sodelovanja, ki jo ima Zvezna republika Nemčija v razmerju do Računskega sodišča*

141. Če se Računsko sodišče, kot v obravnavanem primeru, z izvajanjem svojih pristojnosti in ob spoštovanju načel subsidiarnosti in sorazmernosti odloči za izvedbo revizije upravnega sodelovanja nacionalnih organov na področju davka na dodano vrednost, so države članice dolžne z Računskim sodiščem lojalno sodelovati.

75 – Računsko sodišče svojo analizo glede neprenosa pristojnosti na teritorialne službe začne z ugotovitvijo, da gre pri teritorialnem prenosu, do katerega ni prišlo, za možnost v okviru uredbe (točka 22 Posebnega poročila št. 8/2007). Izjave o organizacijski strukturi centralnih uradov za zvezo v tem posebnem poročilu ne presegajo splošne ugotovitve, da v nekaterih obiskanih državah članicah z velikim številom poznih odgovorov na zahtevke za informacije k zamudam prispeva tudi zapletena organizacija centralnih uradov za zvezo.

76 – Pomembno je torej, da je Računsko sodišče v delih revizije, ki vsebujejo grajo, ocenjevalo, ali je bilo poslovodenje nacionalnih finančnih uprav dobro z organizacijskega in pristojnostnega vidika, pri čemer ni presojalo zakonitosti. Izbira revizijskega merila, ki ga Računsko sodišče uporabi pri presoji ravnanja držav članic, namreč vpliva na intenzivnost morebitnega posega v pristojnostno sfero preverjane države članice. Iz tega neposredno izhaja, da presoja zakonitosti ravnanja države članice lahko pomeni veliko večji poseg v pristojnostno sfero držav članic kot pa presoja, ali je bilo to ravnanje dobro z vidika poslovodenja. Medtem ko presoja Računskega sodišča o zakonitosti zadeva vprašanje, ali so države članice svoje pristojnosti izvajale v skladu z določbami prava Unije, presoja dobrega poslovodenja zadeva – s pravnega vidika manj pomembno – vprašanje, ali so nacionalni ukrepi, ne glede na njihovo skladnost s pravom Unije, smotrni.

142. Ustrezne obveznosti sodelovanja držav članic najprej izhajajo iz specifičnih določb člena 248(3) ES.[77] Revizija se v skladu s členom 248(3), prvi pododstavek, ES opravi na podlagi računovodske dokumentacije in, če je to potrebno, na kraju samem v državah članicah, in sicer v povezavi z nacionalnimi revizijskimi organi, uradi ali agencijami ali – če ti nimajo potrebne pristojnosti – s pristojnimi nacionalnimi službami. Računsko sodišče in revizijski organi, uradi ali agencije držav članic morajo pri tem sodelovati v duhu zaupanja, pri čemer ohranjajo svojo neodvisnost. V skladu s členom 248(3), drugi pododstavek, ES pošljejo nacionalni revizijski organi, uradi ali agencije ali – če ti nimajo potrebne pristojnosti – pristojne nacionalne službe Računskemu sodišču na njegovo zahtevo vso dokumentacijo ali vse podatke, ki so potrebni za izvršitev njegove naloge.

143. Poleg izrecne obveznosti sodelovanja držav članic, ki je določena v členu 248(3) ES, obstaja tudi splošna obveznost lojalnega sodelovanja držav članic z Računskim sodiščem v skladu s členom 10 ES v povezavi s členom 248(1) in (2) ES.

77 – Za posebej poučno analizo določb člena 248(3) ES v okviru izvedbe revizij Računskega sodišča v državah članicah glej Inghelram, J., *op. cit.* (opomba 26), str. 138 in naslednje.

144. Tudi Uredba št. 1605/2002, ki je bila sprejeta na podlagi člena 279 ES, v zvezi s tem vsebuje zahteve glede sodelovanja med državami članicami in Računskim sodiščem. Tako člen 140(2) te uredbe med drugim določa, da se v državah članicah revizija opravlja skupaj z nacionalnimi revizijskimi organi ali, če ti nimajo potrebnih pooblastil, s pristojnimi nacionalnimi službami, in da Računsko sodišče in revizijski organi držav članic sodelujejo v duhu zaupanja, pri čemer ohranjajo svojo neodvisnost.

145. Ob upoštevanju teh zahtev prava Unije je treba odločitev nemškega centralnega urada za zvezo, zveznega ministrstva za finance ter Bundesrechnungshof, da Računskemu sodišču ne omogočijo obravnavane revizije in ga pri tem ne podpirajo, šteti za kršitev Zvezne republike Nemčije zoper člen 10 ES v povezavi s členom 248(1) in (2) ES, členom 248(3) ES in členom 140(2) Uredbe št. 1605/2002, kot to trdi Komisija v svoji tožbi.

146. Komisija s svojo tožbo tudi zatrjuje, da je Zvezna republika Nemčija prekršila člen 142(1) Uredbe št. 1605/2002, v skladu s katerim dajo Komisija, druge institucije, organi, ki vodijo prihodke ali odhodke

v imenu Unije, in končni upravičenci do plačil iz proračuna Računskemu sodišču na voljo vsa sredstva in vse informacije, za katere Računsko sodišče meni, da so potrebne za izvajanje njegove naloge.

147. Glede na dejansko stanje je ta tožbeni razlog mogoče razumeti le v tem smislu, da organi, ki vodijo prihodke v imenu Unije, niso hoteli lojalno sodelovati z Računskim sodiščem. Komisija pa ni opredelila, katere nemške organe je v okviru zahteve Računskega sodišča za revizijo mogoče šteti za „organe, ki vodijo prihodke v imenu Unije“. Ob posebnem upoštevanju okoliščine, da je treba davek na dodano vrednost kljub uskladitvi na tem področju šteti za nacionalni davek, ki se načeloma pobira v skladu z nacionalnimi predpisi,[78] v zvezi s tem centralnega urada za zvezo in zveznega ministrstva za finance ni mogoče brez pomisleka opredeliti kot organa, ki vodita prihodke v imenu Unije.

148. Ker mora Komisija v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU dokazati obstoj navedene neizpolnitve in Sodišču predložiti vse dokaze, ki jih potrebuje za presojo primera,[79] Komisija pa te obveznosti obrazložitve in predložitve dokazov glede zatrjevane kršitve člena 142(1) Uredbe št. 1605/2002 ni izpolnila, je treba ta tožbeni razlog zavrniti kot neutemeljen.

VIII – Povzetek

149. Skratka, sklepam, da je Računsko sodišče v skladu s členom 248(1) in (2) ES in členom 140(2) Uredbe št. 1605/2002 pristojno za revizijo upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost v skladu z Uredbo št. 1798/2003. Računsko sodišče je pri izvajanju te revizijske pristojnosti spoštovalo tako načelo subsidiarnosti kot tudi načelo sorazmernosti. Zvezna republika Nemčija bi glede na to morala v skladu s členom 248(3) ES, členom 10 ES v povezavi s členom 248(1) in (2) ES ter v skladu s členom 140(2) Uredbe št. 1605/2002 Računskemu sodišču omogočiti

78 – Glej točko 57 teh sklepnih predlogov.

79 – Glej sodbe z dne 29. aprila 2010 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-160/08, že navedena v opombi 25, točka 116); z dne 29. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Finski (C-246/08, ZOdl., str. I-10605, točka 52); z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Švedski (C-438/07, ZOdl., str. I-9517, točka 49) in z dne 13. novembra 2007 v zadevi Komisija proti Irski (C-507/03, ZOdl., str. I-9777, točka 33).

izvedbo te revizije in ga v skladu z zahtevami teh določb lojalno podpirati.

IX – Stroški

150. Glede na to je treba odločitev centralnega urada za zvezo, zveznega ministrstva za finance in Bundesrechnungshof, da Računskemu sodišču ne dovolijo izvedbe revizije upravnega sodelovanja na področju davka na dodano vrednost in da ga pri tem ne podpirajo, šteti za neizpolnitev obveznosti Zvezne republike Nemčije, ki jih ima ta na podlagi člena 10 ES v povezavi s členom 248(1) in (2) ES, členom 248(3) ES in členom 140(2) Uredbe št. 1605/2002.

151. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Zvezni republiki Nemčiji naloži plačilo stroškov, in ker ta z bistvenim delom svojih predlogov ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu s členom 69(4) Poslovnika institucije, ki so v postopku intervenirale, nosijo svoje stroške.

X – Predlog

152. Ob upoštevanju vseh navedenih ugotovitev Sodišču predlagam, naj odloči tako:

1. Zvezna republika Nemčija s tem, da Računskemu sodišču ni dovolila, da v Nemčiji izvede revizijo upravnega sodelovanja držav članic na področju davka na dodano vrednost, ki je urejeno v Uredbi Sveta ES št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost in razveljavitvi

Uredbe (EGS) št. 218/92, in ga pri tem ni hotela podpirati, ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 10 ES v povezavi s členom 248(1) in (2) ES, členom 248(3) ES in členom 140(2) Uredbe Sveta (ES) št. 1605/2002 z dne 25. junija 2002 o finančni uredbi, ki se uporablja za splošni proračun Evropskih skupnosti.

2. V preostalem delu se tožba zavrne.

3. Zvezna republika Nemčija nosi stroške postopka.

4. Evropski parlament in Evropsko računsko sodišče nosita svoje stroške.