ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ Г-ЖА V. TRSTENJAK представено на 25 май 2011 година[1]

Съдържание

I — Въведение ..... I - 11239

II — Право на Съюза ..... I - 11240

А — Първично право ..... I - 11240

Б — Вторично право ..... I - 11240

1. Решение 2000/597/ЕО, Евратом ..... I - 11240

2. Регламент № 1605/2002 ..... I - 11242

3. Регламент № 1798/2003 ..... I - 11243

III — Фактически обстоятелства ..... I - 11245

IV — Досъдебна процедура ..... I - 11247

V — Производство пред Съда и искания на страните ..... I - 11248

VI — Основни доводи на страните ..... I - 11249

VII — От правна страна ..... I - 11253

А — Уводни бележки ..... I - 11253

Б — Системата на собствените ресурси съгласно Решение 2000/597 ..... I - 11254

В — Контролни правомощия на Сметната палата ..... I - 11258

1 — Език на оригиналния текст: немски.

1. Предмет, обхват и граници на контролните правомощия на Сметната палата ..... I - 11258

а) Правомощие за проверка на действията на органите на Съюза и на държавите членки, които се намират в достатъчно пряка връзка с приходите или разходите на Съюза ..... I - 11258

б) Приложното поле на правото на Съюза като граница на правомощията в контекста на проверката на действията на държавите членки от страна на Сметната палата ..... I - 11259

в) Задължение за съблюдаване на принципа на субсидиарност и на принципа на пропорционалност ..... I - 11263

i) Принцип на субсидиарност ..... I - 11263

ii) Принцип на пропорционалност ..... I - 11265

2. Одитни критерии на Сметната палата за одит на отчети ..... I - 11266

3. Междинно заключение ..... I - 11268

Г — Правомощия на Сметната палата за контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 ..... I - 11268

1. Контролът за прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 е в достатъчно пряка връзка с приходите на Съюза ..... I - 11269

2. По съблюдаването на принципа на субсидиарност и на принципа на пропорционалност ..... I - 11272

а) По съблюдаването на принципа на субсидиарност ..... I - 11273

б) По съблюдаването на принципа на пропорционалност ..... I - 11274

Д — По неизпълнението на задълженията за сътрудничество на Федерална република Германия спрямо Сметната палата ..... I - 11278

VIII — Обобщение ..... I - 11280

IX — Разноски ..... I - 11281

X — Заключение ..... I - 11281

I — Въведение

1. Предмет на настоящото дело е иск за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка, който е подаден от Комисията съгласно член 258 ДФЕС и с който тя иска от Съда да установи, че Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си, произтичащи от правото на Съюза, като не е позволила на Европейската сметна палата (наричана понататък „Сметната палата“) да осъществи контрол по прилагане на международното сътрудничество между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност в Германия.

2. В процесуалноправен аспект настоящото производство се отличава с това, че Комисията е завела иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу държава членка, поради това че според нея последната не се е съобразила с контролните правомощия на Сметната палата. При все че в миналото Сметната палата изрично е пледирала да ѝ бъде предоставено право на иск с цел самостоятелно да установява по съдебен ред правомощията си спрямо държавите членки [2], и след последните изменения, внесени в системата за правна защита на Съюза с Договора от Лисабон, тя няма пряко право на иск срещу държавите членки, които не се съобразяват с нейните контролни правомощия [3]. Напротив, Сметната палата трябва да съобщава подобни нарушения на Комисията, която, както в настоящия случай, да подаде иск за установяване на неизпълнение на задълженията от съответната държава членка съгласно член 258 ДФЕС, към който впоследствие Сметната палата може да се присъедини като встъпила страна.

3. Настоящото производство дава на Съда повод да изясни обхвата и предмета на правомощията на Сметната палата за проверка на действията на държавите членки, изхождайки от конкретен одит. Всъщност това е първото производство за установяване на неизпълнение на задължения, изразяващо се в това, че държава членка не е позволила на Сметната палата да осъществи на територията ѝ планиран от

2 — Вж. напр. доклада на Сметната палата до групата за размисъл относно функционирането на Договора за Европейския съюз от 1995 година (текстът на френски език е публикуван в Revue trimestrielle de droit européen, 1995, p. 689, 2.6).

3 — Във връзка с това най-общо следва да се отбележи, че с Договора от Лисабон не се цели реформиране на системата за правна защита на Съюза, а в крайна сметка затвърждаване на основните елементи на съществуващата до момента система за правна защита. Вж. в този смисъл Thiele, A. Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn? EuR, 2010, 30—51. На Сметната палата би могла да се предостави възможност самостоятелно да завежда подобни искове срещу държавите членки, без това да изисква сериозни промени в новата структура на ДФЕС. За целта например би могло под нова буква д) в член 271 ДФЕС да се предвиди възможност Сметната палата да завежда иск за установяване на неизпълнение на задължения съгласно член 258 ДФЕС срещу държава членка поради нарушаване на правата ѝ за одит и за достъп съгласно член 287 ДФЕС. Вж. в този смисъл Friedrich, C./Inghelram, J. Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof. DÖV, 1999, p. 669 et 676.

последната одит в областта на приходите на Съюза и не е оказала съответно съдействие на Сметната палата.

4. Институционалното значение на настоящото производство се потвърждава от решението на Европейския парламент за първи път да встъпи в подкрепа на исканията на Комисията в производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка.

II — Право на Съюза [4]

А — *Първично право*

В първичното право правомощията на Сметната палата са уредени в член 248 ЕО.

Б — *Вторично право*

1. Решение 2000/597/ЕО, Евратом

5. Член 2 от Решение 2000/597/ЕО, Евратом на Съвета от 29 септември 2000 година относно системата на собствените ресурси на Европейските общности [5] предвижда:

„1. Приходите, получени от изброеното по-долу, представляват собствени ресурси, влизащи в бюджета на Европейския съюз:

а) налози, премии, допълнителни или компенсационни суми, допълнителни суми или фактори и други задължения, установени или които ще бъдат установени от институциите на Общностите по отношение на търговията със страни, които не са членки на ЕС, в рамката на Общата селскостопанска политика и също вноски и други налози, предвидени в рамката на общата организация на пазарите за захар;

б) общи мита по митническата тарифа и други мита, които са установени или ще бъдат установени от институциите

4 — Във връзка с използваните в Договора за ЕО и в ДФЕС наименования понятието „право на Съюза“ се използва като обобщаващо понятие за общностно право и право на Съюза. Доколкото по-нататък се налага позоваване на определени разпоредби от първичното право, се посочват съответните норми, валидни ratione temporis.

5 — ОВ L 253, стр. 42; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 2, стр. 206.

на Общностите по отношение на търговията със страни, които не са членки на ЕС, и мита върху продукти, идващи по Договора за създаването на Европейската общност за въглища и стомана;

в) прилагането на унифицирана ставка, валидна за всички държави членки за хармонизираните бази за изчисляване на ДДС, определена съгласно правилата на Общността. Базата за изчисляване, която ще бъде взета предвид за тази цел, няма да превишава 50 % от БНП на всяка държава членка, както е определено в параграф 7;

г) прилагането на ставка — която ще бъде определена в съответствие с бюджетната процедура в контекста на общата сума на всички други приходи — за сумата от БНП на всички държави членки.

[…]

4. Унифицираната ставка, упомената в параграф 1, буква в), отговаря на ставката, получена от разликата между:

а) максималната изискуема ставка на ресурса по ДДС, която се определя на:

0,75 % през 2002 и 2003 г.,

0,50 % от 2004 г. нататък

и

б) ставка („замразена ставка“), равностойна на съотношението между размера на компенсацията, упомената в член 4, и сумата на базите за изчисляване на ДДС (установени в съответствие с параграф 1, буква в) на всички държави членки, вземайки предвид факта, че Обединеното кралство е изключено от финансирането на неговата корекция и делът на Австрия, Германия, Нидерландия и Швеция във финансирането на корекцията за Обединеното кралство се намалява до една четвърт от нормалната му стойност.

5. Ставката, определена по параграф 1, буква г), се прилага за БНП на всяка държава членка.

[…]

7. За целите на прилагането на настоящото решение БНП означава БНД за годината по пазарни цени, както е предвидено от Комисията при прилагането на ESA 95 в съответствие с Регламент (ЕО) № 2223/96.

В случай че изменения в ESA 95 доведат до значителни промени на БНП, както е предвиден от Комисията, Съветът, с единодушно съгласие по предложение на Комисията и след консултиране с Европейския парламент, ще реши дали тези изменения ще важат за целите на настоящото решение.“

6. Член 8 от Решение 2000/597 гласи:

„1. Собствените ресурси на Общностите, упоменати в член 2, параграф 1, букви а) и б), се събират от държавите членки в съответствие с националните [законови, подзаконови или административни разпоредби, които при необходимост следва да] бъдат адаптирани, за да отговорят на изискванията на правилата на Общността.

[…]

Държавите членки предоставят на Комисията ресурсите, предвидени в член 2, параграф 1, букви а) до г).

2. Без да се нарушава одитирането на сметките и проверките за тяхната законност и редовност, както е предвидено в член 248 от Договора за ЕО и член 160B от Договора за Евратом, подобни одити и проверки се отнасят до надеждността и ефективността на националните системи и процедури за определяне на базата за собствените ресурси, натрупвани от ДДС и БНП, без да се нарушават мерките за инспекциите, извършвани в съответствие с член 279, буква в) от Договора за ЕО и член 183, буква в) от Договора за Евратом, Съветът, с единодушно съгласие относно предложението на Комисията и след консултиране с Европейския парламент, ще приеме разпоредбите, необходими за прилагане на настоящото решение, и ще направи възможно инспектирането на събирането, предоставянето и плащането на Комисията на приходите, упоменати в членове 2 и 5.“

2. Регламент № 1605/2002

7. Член 140 от Регламент (ЕО, Евратом) № 1605/2002 на Съвета от 25 юни 2002 година относно Финансовия регламент, приложим за общия бюджет на Европейските общности [6], предвижда:

„1. При проверката на Сметната палата за това дали всички приходи са постъпили и всички разходи са извършени по законосъобразен и целесъобразен начин по отношение разпоредбите на договорите, бюджета, настоящия регламент, правилата за неговото прилагане и всички останали актове, приети съгласно договорите.

2. При изпълнението на своята задача, Сметната палата има право да прави справки, по начина, указан в член 142, с всички документи и сведения, свързани с финансовото управление на службите или органите по отношение на операции, изцяло финансирани или съфинансирани от Общностите. Сметната палата има право да разпитва всички длъжностни лица, отговорни за определена приходна или разходна операция, както и да използва всички приложими за горепосочените служби или органи процедури за одит. Одитът в държавите членки се извършва заедно с

6 — ОВ L 248, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 3, стр. 198.

националните институции за одит или, когато те не разполагат с необходимите правомощия, с компетентните национални служби. Сметната палата и националните органи за одит на държавите членки си сътрудничат в дух на доверие, като запазват своята независимост.

[…]“

8. Съгласно член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002:

„Комисията, останалите институции, органите, които се разпореждат с приходи и разходи от името на Общностите, както и крайните бенефициери на плащания от бюджета, осигуряват на Сметната палата всички материални условия и предоставят цялата информация, която Сметната палата счита за необходима за изпълнение на задачата си. Те оставят на разположение на Сметната палата всички документи, които се отнасят до възлагане и изпълнение на финансирани от бюджета на Общностите поръчки, всички отчети за парични средства или материали, цялата счетоводна документация или оправдателни документи, както и свързаните с това административни документи, всички документи за приходи и разходи, всички инвентарни описи, всички органиграми, които Сметната палата сметне за необходими за извършване на одит, по документи или на място, на отчета за бюджетния и финансовия резултат, и за същите цели — всички документи и данни, създадени или съхранявани на магнитен носител.

Другите служби и органи за вътрешен одит на съответните национални администрации осигуряват на Сметната палата всички материални условия, които тя прецени за необходими за изпълнение на задачата си.

Алинея първа се прилага и за физически или юридически лица, които получават плащания от бюджета на Общностите.“

3. Регламент № 1798/2003

9. Член 1, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 [7] предвижда:

„С настоящия регламент се определят условията, при които административните органи на държавите членки, отговорни за прилагането на законодателството,

7 — ОВ L 264, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85.

свързано с ДДС върху доставките на стоки и услуги, вътреобщностното придобиване на стоки и вноса на стоки, сътрудничат помежду си, както и с Комисията за осигуряване спазването на това законодателство.

В тази връзка с настоящия регламент се определят правилата и процедурите, които позволяват на компетентните органи на държавите членки да си сътрудничат и обменят помежду си всякаква информация, която би им помогнала да изчислят правилно размера на ДДС.

С настоящия регламент се определят също и правилата и процедурите за обмен на определена информация по електронен път, по-точно такава, свързана с ДДС върху вътреобщностни сделки.

[…]“

10. Съгласно член 3, параграф 2 от Регламент № 1798/2003 всяка държава членка определя едно централно звено за връзка, на което се делегира основната отговорност за осъществяване на контакти с останалите държави членки в областта на административното сътрудничество, като информира Комисията и останалите държави членки за това.

11. Член 5 от Регламент № 1798/2003 предвижда:

„1. По молба от страна на запитващия орган запитаният орган предоставя информацията по член 1, включително и тази, свързана със специфичен случай или случаи.

2. С цел предаване на информацията по параграф 1 запитаният орган организира провеждането на административно разследване с цел получаване на исканата информация.

3. Молбата по параграф 1 може да съдържа мотивирано искане за специфично административно разследване. Ако държавата членка прецени, че не е необходимо административно разследване, тя незабавно уведомява за причините органа, отправил молбата.

4. За получаване на исканата информация или при провеждане на исканото административно разследване запитаният орган или органът, към когото той се обръща за съдействие, действа, както би действал за своя сметка или по искане на друг орган в неговата държава членка.“

12. Член 35, параграф 1 от Регламент № 1798/2003 гласи:

„Държавите членки и Комисията проучват и оценяват как се прилагат процедурите за административно сътрудничество,

предвидени в настоящия регламент. Комисията обобщава опита на държавите членки с цел повишаване ефективността на сътрудничеството."

13. Член 43, параграф 1 от Регламент № 1798/2003 гласи:

„С цел прилагане на настоящия регламент държавите членки вземат всички необходими мерки за:

а) осигуряване на ефективна вътрешна координация между компетентните органи по член 3;

б) установяване на пряко сътрудничество между органите, оправомощени за целите на тази координация;

в) осигуряване на нормалното прилагане на процедурите за обмен на информация, предвидени в настоящия регламент."

III — Фактически обстоятелства

14. С писмо от 26 юни 2006 г. Сметната палата уведомява Bundesrechnungshof [германската сметна палата], че планира одитна мисия в периода 10—13 октомври 2006 г. Предмет на одита е административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 и съответните разпоредби за прилагането му. При това основният въпрос е дали държавите членки са изградили съответни административни и организационни структури за административно сътрудничество и как е уредено на практика сътрудничеството в случай на искане за административно съдействие съгласно член 5 от Регламент № 1798/2003. По същество одитът се отнася до органите на предвиденото в член 2, параграф 2 от този регламент централно звено за връзка. Независимо от това обаче в одита могат да бъдат включени и други органи, участващи в административното сътрудничество.

15. Позовавайки се на това първо писмо, с писмо от 7 септември 2006 г. Сметната палата съобщава на Bundesrechnungshof подробности във връзка с одита. В него по-специално се съобщава за одитна мисия в германското централно звено за връзка в периода 10—13 октомври 2006 г. Към това писмо е приложена програма за посещението с молба тя да бъде препратена на централното звено за връзка.

16. В тази програма за посещение централното звено за връзка е помолено да предостави сведения относно получените и отправените през 2004/2005 г. молби за информация по смисъла на член 5 от Регламент № 1798/2003. Освен това в програмата за посещението се съдържа преглед на

различните теми, по които ще се работи по време на одитната мисия. Към тях спадат по-специално: 1) организацията, структурата и начинът на работа на централното звено за връзка; 2) обменът на информация без предварително искане по смисъла на глава IV на Регламент № 1798/2003; 3) съхраняване и обмен на информация за вътреобщностни сделки (база данни VIES); 4) правни проблеми, създаващи пречки пред административното сътрудничество; 5) други мерки за подобряване на административното сътрудничество и за избягване на злоупотреби; и 6) проучване на база случаен подбор на получените и подадените молби за информация.

17. С писмо от 18 септември 2006 г. Bundesrechnungshof потвърждава намерението си да участва в одита на Сметната палата. За тази цел на 9 октомври 2006 г. е насрочено предварително обсъждане в Bundesrechnungshof.

18. Тъй като подлежащото на одит централно звено за връзка изглежда няма готовност за сътрудничество със Сметната палата, последната отново се обръща към Bundesrechnungshof с писмо от 5 октомври 2006 г., в което ѝ съобщава, че централното звено за връзка нито е потвърдило одитната мисия, нито е предоставило предварително поисканите документи, необходими за надлежната подготовка на одита. При това положение Сметната палата съобщава намерението си да отложи одитната мисия за периода 14—17 ноември 2006 г. Същевременно тя моли Bundesrechnungshof да ѝ окаже съдействие пред централното звено за връзка за надлежно провеждане на одита.

19. С писмо от 9 ноември 2006 г. Сметната палата отправя жалба до германския министър на финансите за това, че подлежащото на одит централно звено за връзка нито е потвърдило периода за одит 14—17 ноември 2006 г., нито е предоставило необходимите документи. Сметната палата съобщава, че за пореден път насрочва нов период за одитната мисия, а именно 4—7 декември 2006 г. Същевременно тя отново разяснява целта на одита, като уточнява, че наред с другото се предвижда и проучване на база случаен подбор на подадените от централното звено за връзка молби за информация през 2005 г. и на получените такива от други държави членки. Същинските материални действия, включително определянето на данъка, доколкото могат да бъдат установени от подлежащите на одит документи, не били предмет на одита. Такъв по-скоро били ефикасността и ефективността на административното сътрудничество. В отговора си от 4 декември 2006 г. Федералното министерство на финансите посочва, че одитът на Сметната палата е недопустим поради липса на правно основание.

20. С писмо от 13 декември 2006 г. Сметната палата отново се обръща към Bundesrechnungshof с молба да ѝ отговори на няколко въпроса относно отделни молби за информация, разменени по реда

на член 5 от Регламент № 1798/2003 между германското централно звено за връзка и централните звена за връзка на други държави членки. Bundesrechnungshof отхвърля тази молба на 6 март 2007 г., като посочва, че Федералното министерство на финансите вече е възразило срещу заявения от Сметната палата одит в тази област. По съображения, свързани с неутралитета ѝ, Bundesrechnungshof не можела да предостави съответната информация.

21. С писмо от 4 май 2007 г. Сметната палата отново се обръща към Федералното министерство на финансите, като изтъква редица констатации, до които е достигнала в резултат на одитите, извършени в други държави членки. В отговора си от 29 юни 2007 г. Федералното министерство на финансите взема отношение по тези твърдения. Това писмо обаче не съдържа мотиви в подкрепа на промяна на заявения от него отказ за провеждане на одита посредством одитна мисия във Федерална република Германия.

22. Сметната палата е оповестила резултатите от проведения от нея одит в Специален доклад № 8/2007 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност[8] (наричан по-нататък „Специален доклад № 8/2007“). Констатациите и оценките относно Германия в този доклад се основават на констатации от одитни мисии в други държави членки, получената информация по време на одитните мисии в Комисията и публично достъпните доклади[9].

IV — Досъдебна процедура

23. С официално уведомително писмо от 23 септември 2008 г. Комисията уведомява Федерална република Германия, че не е изпълнила задълженията си по член 248, параграфи 1, 2 и 3 ЕО, както и по член 140, параграф 2 и член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002 и по член 10 ЕО, като неколкократно е отказала да сътрудничи на Сметната палата. Наличието на нарушение се потвърждавало от факта, че били създадени пречки пред Сметната палата при изпълнение на задачата ѝ да упражнява контрол върху приходите на Съюза. Същевременно въпросният одит на Сметната палата имал за цел да провери разходите на Съюза във връзка с прилагането на Регламент № 1798/2003, като по-специално трябвало да бъдат оценени ефикасността и ефективността на базата данни VIES.

24. В отговора си от 23 декември 2008 г. Федерална република Германия отхвърля отправените срещу нея обвинения.

8 — ОВ C 20, 2008 г., стр. 1.

9 — Специален доклад № 8/2007, точка 14.

Определящо в случая било обстоятелството, че планираният от Сметната палата одит не попадал в обхвата на член 248 ЕО, тъй като нямал за предмет нито приходи, нито разходи на Съюза. Германското правителство се позовава и на принципа на субсидиарност.

25. С писмо от 23 март 2009 г. Комисията изпраща на Федерална република Германия мотивирано становище съгласно член 226 ЕО. В него тя се придържа към позицията си, че Сметната палата има правомощия да упражнява контрол по прилагане на административното сътрудничество между държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност. Освен това Сметната палата имала и правомощия за оценка на разходите на Съюза във връзка с базата данни VIES, тъй като тази система за обмен на информация в областта на данъка върху добавената стойност се финансирала от бюджета на Съюза.

26. В отговор на мотивираното становище с писмо от 22 май 2009 г. Федерална република Германия потвърждава позицията си, че въпросният одит не попадал в обхвата на член 248 ЕО, доколкото имал за предмет контрола на приходи от данък върху добавената стойност. Ако одитът бил замислен като форма на контрол върху разходите на Съюза във връзка с базата данни VIES, Федерална република Германия изрично потвърждавала одитните правомощия на Сметната палата по отношение на съответните разходи на Съюза. Тези разходи обаче не били предмет на първоначално заявения одит.

V — Производство пред Съда и искания на страните

27. Тъй като според Комисията Федерална република Германия не се е съобразила с мотивираното становище, на 17 декември 2009 г. Комисията предявява иск по член 258 ДФЕС.

28. Комисията иска от Съда:

— да установи, че Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си, произтичащи от член 248, параграфи 1, 2 и 3 ЕО, от член 140, параграф 2 и член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002, както и от член 10 ЕО, като не е позволила на Сметната палата да осъществи в Германия контрол съгласно предвиденото в Регламент № 1798/2003 и в съответните разпоредби по прилагане административно сътрудничество на държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност,

— да осъди Федерална република Германия да заплати съдебните разноски.

29. Федерална република Германия иска от Съда да отхвърли иска и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

30. С определение на председателя на Съда от 7 май 2010 г. Сметната палата и Европейският парламент са допуснати да встъпят в производството в подкрепа на исканията на Комисията. Сметната палата и Европейският парламент искат от Съда да уважи иска на Комисията.

31. Представителите на Комисията, на Федерална република Германия, на Сметната палата и на Европейския парламент излагат становищата си в съдебното заседание на 15 март 2011 г.

VI — Основни доводи на страните

32. Според Комисията, Европейския парламент и Сметната палата отказът на Федерална република Германия да позволи на Сметната палата да осъществи контрол върху административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност представлява неизпълнение на задълженията, произтичащи от член 248, параграфи 1, 2 и 3 ЕО, от член 140, параграф 2 и член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002, както и от член 10 ЕО. От своя страна, германското правителство счита отказа си за съвместим с правото на Съюза.

33. *Комисията*, *Европейският парламент* и *Сметната палата* пледират за разширително тълкуване на контролните правомощия на Сметната палата и на съответните задължения за сътрудничество на държавите членки. Във връзка с това те изтъкват установената в първичното право роля на Сметната палата по оценка на събирането и използването на финансовите средства на Съюза и контрол за правилното документиране и отчитане на финансовите операции, както и за законосъобразното и правомерното им провеждане и управление. Като независим външен одитор тя допринасяла за подобряване на финансовото управление, а по този начин и за защитата на финансовите интереси на гражданите на Съюза. С оглед на това и за да се постигне effet utile на съответните разпоредби, контролните правомощия на Сметната палата следвало да се тълкуват разширително. Освен това от изискванията на правото на Съюза следвало, че при одити в държавите членки последните трябвало да оказват пълна подкрепа на дейността на Сметната палата.

34. Следователно държавите членки трябвало да позволяват всички одити на Сметната палата, които служат за оценката на събирането и използването на финансови средства на Съюза, и да оказват пълна подкрепа на Сметната палата във връзка с това. Именно това обаче било отказано на Сметната палата от страна на германските власти. При все че сам по себе си Регламент № 1798/2003 не уреждал събирането на приходи на Съюза, той все пак указвал ясна и пряка връзка с приходите на Съюза. Той служел за предотвратяване на избягването на плащането или отклоняването на облагането с данък върху добавената стойност и следователно допринасял за това държавите членки да събират коректно приходите от данък върху добавената

стойност и Съюзът да разполага при оптимални условия с полагащите му се собствени ресурси от данък върху добавената стойност. Защото в крайна сметка приходите на държавите членки от данък върху добавената стойност съставлявали основата за определяне на собствените ресурси на Съюза от данък върху добавената стойност. От тази гледна точка контролът за изграждане на ефективна система за сътрудничество и административна взаимопомощ между държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност спадал към проверката за собствени ресурси от данък върху добавената стойност. Освен това не бивало да се забравя, че останалите държави членки трябвало да компенсират евентуални грешни стойности в областта на собствените ресурси от данък върху добавената стойност с повисоки суми в областта на собствените ресурси на базата на БНД.

35. Във връзка с това *Сметната палата* и *Европейският парламент* подчертават и разликата между осъществявания от Сметната палата контрол и евентуалния контрол от страна на Комисията. Целта на извършваните от Сметната палата одити не се състояла в контрол за прилагането на Регламент № 1798/2003 от страна на държавите членки, за да им бъдат наложени санкции при евентуално неизпълнение на задължения, а по-скоро в проверка за доброто практическо функциониране на системата за административно сътрудничество и при необходимост — предлагане на подобрения. Във връзка с това *Сметната палата* изтъква, че исканото от германското правителство рестриктивно тълкуване на правомощията на Сметната палата би довело дотам в областта на собствените ресурси от данък върху добавената стойност тя да може да извършва единствено ограничени одити на счетоводните отчети, което би ѝ попречило да провежда одит на изпълнението („performance audits“). Тези одити обаче били необходими, за да може Сметната палата да изпълнява задължението си съгласно формулировката на член 248 ЕО.

36. *Комисията* освен това извежда доводи в подкрепа на схващането си от член 43, параграф 1 от Регламент № 1798/2003, член 8, параграф 2 от Решение № 2000/597 и член 140, параграф 1 от Регламент № 1605/2002. От тези разпоредби било видно, че самите държави членки са дали толкова широко тълкуване на правомощията на Сметната палата по член 248 ЕО, че то обхващало и контрола на административното сътрудничество между държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност съгласно разпоредбите на Регламент № 1798/2003.

37. *Германското правителство* от своя страна защитава едно по-рестриктивно тълкуване на правомощията на Сметната палата. Задачата на Сметната палата била ясно ограничена до контрол върху дейностите, свързани непосредствено с приходите и разходите на Съюза.

38. Според германското правителство Регламент № 1798/2003 не засяга приходите на Съюза. Приходите на държавите членки от данък върху добавената стойност, защитени по силата на Регламент № 1798/2003, не представлявали приходи на Съюза, а само се използвали като фиксирана величина при изчисляване на собствените ресурси на Съюза от данък върху добавената стойност. Релевантните за посоченото изчисляване разпоредби не съдържали опция за корекция, с помощта на която да бъдат допълнително начислявани приходи от данък върху добавената стойност, които държавата членка би могла да реализира допълнително, напр. чрез по-доброто функциониране на междудържавната административна помощ.

39. Във връзка с това германското правителство търси и сравнение със собствените ресурси на базата на БНД. За целта то изтъква по-специално, че изчисляването на собствените ресурси на базата на БНД в крайна сметка се основава на БНД на отделните държави членки. Ако начинът на създаване на основата на собствените ресурси трябвало да подлежи на проверка от Сметната палата, то в рамките на проверка на собствените ресурси на базата на БНД тя щяла да е оправомощена да подлага на проверка цялостната икономическа политика на отделните държави членки, тъй като тя оказвала влияние върху БНД на всяка държава членка.

40. Поради тези съображения германското правителство достига до извода, че контролните правомощия на Сметната палата могат да се отнасят само до определянето и изчисляването на действително получените нетни приходи от данък върху добавената стойност, както и до изчисления, извършвани от държавите членки въз основа на тези приходи с цел определяне на базата за начисляване за собствените ресурси от данък върху добавената стойност. От друга страна, отделните процедури по събиране, определяне и управление, т.е. същинските процедури по данъчно облагане в държавите членки, не подлежали на контрол от нейна страна, тъй като тези процедури изобщо не били предмет на определянето и изчисляването на собствените ресурси от данък върху добавената стойност. Във връзка с това от член 8, параграф 2 от Решение № 2000/597 също не можело да бъде изведено правомощие на Сметната палата за проверка на изпълнението на Регламент № 1798/2003 в държавите членки.

41. Страните спорят и по въпроса дали контролът върху сътрудничеството между административните органи на държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност от страна на Сметната палата противоречи на принципа на субсидиарност.

42. *Германското правителство* дава утвърдителен отговор на този въпрос. Проверката на събирането на данъка върху добавената стойност по принцип се извършвала от националните сметни палати. Що се отнася до становището на

Комисията, че контролът на трансграничните аспекти можел да се осъществява само от Сметната палата, то тя не отчитала факта, че съгласно член 35 от Регламент № 1798/2003 вече било предвидено проучване и оценяване на регламента от Комисията в сътрудничество с държавите членки. Иначе казано, законодателят на Съюза вече бил взел превантивни мерки, за да отчете ограничения обхват на правомощията на националните сметни палати. В този смисъл не бил необходим контрол от страна на Сметната палата.

43. Във връзка с това германското правителство изтъква още, че организационното структуриране на данъчната администрация, данъчните проверки и събирането на данъци са от компетентността на държавите членки. Това административноправно разпределение на правомощията между Съюза и държавите членки не можело да бъде отделено от въпроса кой проверяващ орган може да упражнява контрол върху съответните административни дейности. Затова отграничаването на контролните правомощия на Сметната палата трябвало да кореспондира с отграничаването на административните правомощия. Тъй като не бил изрично основан на Договорите, контролът върху административни действия, които са от компетентността на държавите членки, не бил допустим.

44. Според *Комисията*, *Европейския парламент* и *Сметната палата* доводът във връзка със субсидиарността е неубедителен. Довод в подкрепа на контролните правомощия на Сметната палата бил трансграничният аспект на административното сътрудничество съгласно Регламент № 1798/2003. Освен това *Комисията* подчертава самостоятелния характер на одитите на Сметната палата. В крайна сметка контролните правомощия на Комисията или на националните съдебни палати не изключвали автоматично контролните правомощия на Сметната палата.

45. В писмената си реплика *Комисията* освен това заявява, че въвеждането в действие на Регламент № 1798/2003 било свързано и с разходи за Съюза, тъй като изграждането и експлоатацията на предвидените в него информационни системи били (съ)финансирани от бюджета на Съюза. Следователно контролът върху въвеждането в действие и прилагането на Регламент № 1798/2003 също спадал към контрола на законосъобразността и правомерността на разходите на Съюза.

46. *Германското правителство* счита това твърдение за недопустимо на две различни основания. От една страна, този довод не бил изложен в исковата молба, поради което съгласно член 42, параграф 2, първа алинея от Процедурния правилник на Съда трябвало да бъде отхвърлен като закъснял и следователно недопустим. От друга страна, този одит на разходите не бил предмет на заявения от Сметната палата одит.

VII — От правна страна

А — *Уводни бележки*

47. Следователно преценката за съвместимостта с правото на Съюза на отказа на Федерална република Германия да позволи на Сметната палата да извърши проверка на сътрудничеството между административните органи на държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност зависи от отговора на въпроса дали Сметната палата е имала правомощия да извърши такава проверка или не. Ако Сметната палата не е имала правомощия да извърши такава проверка, то Федерална република Германия е можела да откаже да сътрудничи на Сметната палата, без да привежда основания за това. И обратно, ако Сметната палата е имала правомощия да извърши такава проверка, както се твърди от Европейската комисия, Европейския парламент и Сметната палата, то отказът на Федерална република Германия би следвало да се разглежда като неизпълнение на задължението ѝ за сътрудничество, установено в правото на Съюза.

48. Съгласно член 7, параграф 1 ЕО Сметната палата спада към органите на Съюза и действа в съответствие с предоставените ѝ по силата на този договор правомощия. В първичното право тези правомощия са уредени в член 248 ЕО, според параграф 1 от който Сметната палата проверява отчетите за всички приходи и разходи на Съюза, както и отчетите за всички приходи и разходи на всички органи, служби или агенции, създадени от Съюза, доколкото актът за учредяването им не изключва такава проверка.

49. Така контролните правомощия на Сметната палата се отнасят най-вече до приходите и разходите на Съюза[10]. С оглед на това в настоящото производство на първо място възниква въпросът дали проверката на сътрудничеството между административните органи на държавите членки в областта на данъка върху добавената стойност се отнася до приходи или разходи на Съюза или не. Отчитайки поспециално обстоятелството, че досегашната съдебна практика на Съда съдържа твърде ограничен брой становища относно обхвата на предоставените на Сметната палата контролни правомощия, смятам, че за отговора на този въпрос е необходимо отначало да се очертае основната структура на системата на приходите на Съюза с оглед на приложимото ratione temporis Решение 2000/597. На тази основа след това ще се спра на въпроса дали и при какви условия отказаната от Федерална република Германия помощ следва да се счита

10 — Във връзка с това вж. Ekelmans, M. Cour des comptes. — Rép. communautaire Dalloz. 08/2008, 47.

за проверка на приходите и разходите на Съюза, чието извършване е трябвало да бъде подкрепено от Федерална република Германия.

Б — *Системата на собствените ресурси съгласно Решение 2000/597*

50. Съгласно член 269, параграф 1 ЕО, без да се засягат другите приходи, бюджетът на Съюза се финансира изцяло от собствени средства. Съгласно параграф 2 от този член Съветът с единодушие, по предложение на Комисията, и след като се консултира с Европейския парламент, приема разпоредби относно системата на собствените ресурси на Съюза.

51. За релевантния за настоящото производство период системата на собствените ресурси е определена в Решение 2000/597. Член 2, параграф 1 от това решение различава приходи, получени от задължения и налози в областта на селското стопанство (буква а), приходи, получени от събиране на вносни мита (буква б), собствени ресурси от данък върху добавената стойност (буква в) и собствени ресурси на базата на БНД [11] (буква г).

52. Предоставяните на Съюза приходи, получени от задължения и вноски в областта на селското стопанство, както и от вносни мита, наричани още „традиционни собствени ресурси“, съгласно член 8, параграф 1 от Решение 2000/597 се събират от държавите членки в съответствие с националните законови, подзаконови или административни разпоредби. Съгласно член 2, параграф 3 от това решение държавите членки от своя страна задържат като разходи по събирането във фиксиран размер 25 % за събирането.

53. Собствените ресурси на Съюза от данък върху добавената стойност се установяват съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Решение 2000/597 на основата на сложни изчисления. Като първи етап за всяка държава членка се определя единна база за начисляване на собствените ресурси от данък върху добавената стойност, като се изхожда от действителните приходи от данък върху добавената стойност. Подробните разпоредби относно определянето на тази база за начисляване се съдържат в Регламент (ЕИО, Евратом)

11 — При все че в член 2, параграф 1, буква г) от Решение 2000/597 не става дума за брутен национален доход (БНД), а за брутен национален продукт (БНП) на държавите членки, в член 2, параграф 7 от това решение се пояснява, че за целите на прилагането му БНП означава БНД за годината по пазарни цени, както е предвидено от Комисията при прилагането на ESA 95 в съответствие с Регламент (ЕО) № 2223/96. В четвъртото съображение тази промяна в терминологията се пояснява с това, че за целите на собствените ресурси е подходящо да се използват най-новите статистически концепции.

№ 1553/89 на Съвета от 29 май 1989 година за окончателни унифицирани схеми за събирането на собствените ресурси, набирани от данък добавена стойност [12]. След това така установената база за начисляване за съответната държава членка се ограничава най-много до 50 % от определения ѝ с член 2, параграф 7 от Решение 2000/597 БНД (ограничаване на базата за начисляване на данък върху добавената стойност) [13]. После към така установената база за начисляване на собствените ресурси от данък върху добавената стойност се прилага единна за всички държави членки ставка [14]. От тези изчисления следват дължимите от всяка една държава членка собствени ресурси на Съюза от данък върху добавената стойност, които съгласно член 8, параграф 1, трета алинея от Решение 2000/597 се предоставят от държавите членки на Комисията.

54. Собствените ресурси на база БНД съгласно член 2, параграф 1, буква г) от Решение 2000/597 произтичат от прилагането на ставка, подлежаща на определяне съгласно бюджетната процедура с оглед на всички други приходи, към сбора от брутните национални продукти на всички държави членки. Тези собствени ресурси служат за балансиране на бюджета на ЕС и във връзка с това могат да бъдат окачествени като своего рода крайъгълен камък [15], необходим за системата на собствените ресурси, тъй като по принцип не се допуска кредитиране от Съюза [16]. Това означава, че структурни несъбрани вземания в другите три категории собствени ресурси по принцип трябва да бъдат компенсирани с повисоки постъпления от собствени ресурси на база БНД. Съгласно член 8, параграф 1, трета алинея от Решение 2000/597 държавите членки предоставят на Комисията собствените ресурси на база БНД.

55. Една от съществените разлики между традиционните собствени ресурси, от една страна, и собствените ресурси от данък върху добавената стойност и собствените ресурси на база БНД, от друга страна, се състои в това, че предоставяните от държавите членки на Комисията традиционни собствени ресурси по принцип трябва да съответстват на събраните от държавите членки налози в областта на селското стопанство и мита след приспадане на разходите по събирането във фиксиран размер, докато липсва подобна пряка връзка между собствените ресурси от данък върху добавената стойност и националните приходи от данък върху добавената стойност

12 — ОВ L 155, стр. 9; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 1, стр. 80. Най-общо казано, това изчисление съгласно Регламент № 1553/89 се прави по следния начин: първо, приходите от данък върху добавената стойност на държавите членки се коригират с оглед допустимите отклонения на националните разпоредби спрямо единните разпоредби (член 2, параграф 3 и член 5). След това нетните приходи от данък върху добавената стойност се разделят на националната ставка на данъка върху добавената стойност. Ако в дадена държава членка се прилагат повече от една ставки за данъка върху добавената стойност, въз основа на тях трябва да бъде изчислена претеглена средна ставка (членове 3, 4 и 5). След това определената от делимото на нетните приходи и на претеглената средна ставка база за начисляване се коригира с оглед на сделките, извършени на основание на допустимите отклонения от Шеста директива относно данъка върху оборота (членове 2 и 6). Вж.: Meermagen, B. Beitrags- und Eigenmittelsystem. München, 2002, p. 154.

13 — Тази ограничителна стойност има за цел да подобри справедливото прилагане на корекции между държавите членки; вж. Hidien, J. Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU. EuR 1997, p. 95 et 103.

14 — Начинът на изчисляване на тази ставка е описан в член 2, параграф 4 от Решение 2000/597.

15 — Във връзка с това вж. 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, p. 707 et 710.

16 — Този принцип намира израз в член 268, параграф 3 ЕО, според който приходите и разходите по бюджета трябва да бъдат балансирани.

или между собствените ресурси на база БНД и националния БНД.

56. С оглед на това член 8, параграф 1, първа алинея от Решение 2000/597 съдържа изрична разпоредба относно събирането на традиционните собствени ресурси. Според него тези собствени ресурси се събират от държавите членки в съответствие с националните законови, подзаконови или административни разпоредби, които при необходимост следва да бъдат адаптирани, за да отговорят на изискванията на правилата на Съюза. Най-важните изисквания в правото на Съюза относно събирането на традиционните собствени ресурси се съдържат в Регламент (ЕО, Евратом) № 1150/2000 на Съвета от 22 май 2000 година за прилагане на Решение 2000/597/ЕО, Евратом относно системата за собствени ресурси на Общностите [17], чийто член 17 определя някои аспекти във връзка със задължението за събиране и предоставяне на тези собствени ресурси от държавите членки [18]. Освен това съгласно член 18 от този регламент Комисията не само може да изисква от държавите членки мерки за допълнителен контрол по отношение на констатацията и предоставянето на традиционните собствени ресурси, но и има право да участва активно в тези мерки за контрол.

57. Нито Решение 2000/597, нито Регламент № 1150/2000 съдържат изрични разпоредби относно събирането на националния данък върху добавената стойност от държавите членки. Въпреки хармонизацията в тази област данъкът върху добавената стойност се разглежда като национален данък, който по принцип се събира в съответствие с националните разпоредби [19]. Член 12, параграф 1 от Регламент № 1553/89 обаче предвижда задължение за държавите членки да предоставят на Комисията информация за процедурите, които те прилагат за регистрирането на данъчнозадължените лица и за определянето и събирането на ДДС, както и за режимите и резултатите на техните системи за контрол в областта на ДДС. Съгласно параграф 2 от тази разпоредба Комисията следва да обмисли заедно със съответната държава членка дали могат да бъдат инициирани промени в тези процедури с оглед подобряване на тяхната ефикасност.

58. Значението на четирите категории собствени ресурси в контекста на финансирането на бюджета на Съюза претърпя драстични промени от средата на 90-те години насам. Ако през 1996 г. процентният дял на „традиционните собствени

17 — ОВ L 130, стр. 1, в редакцията му на Регламент (ЕО, Евратом) № 2028/2004 на Съвета от 16 ноември 2004 година за изменение на Регламент (ЕО, Евратом) № 1150/2000 за изпълнение на Решение 94/728/ЕО, Евратом относно системата на собствените ресурси на Общностите (ОВ L 352, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 5, стр. 147).

18 — Член 17, параграф 2 от Регламент № 1150/2000 установява, че държавите членки се освобождават от задължението да предоставят на разположение на Комисията сумите, които съответстват на установените предвидени бюджетни средства, които се окажат несъбираеми поради непредвидени обстоятелства или по други причини извън техния контрол.

19 — Вж. Meermagen, B. Op. cit., p. 161 (бележка под линия 12).

ресурси“ в собствените ресурси на база БНД възлизаше на 19,1 %, този на собствените ресурси от данък върху добавената стойност — на 51,3 %, а този на собствените ресурси на база БНД — на 29,6 %, то през 2005 г. делът на „традиционните собствени ресурси“ е намалял до 11,4 %, а този на собствените ресурси от данък върху добавената стойност — до 14,1 %, докато делът на собствените ресурси на база БНД е нараснал на 74,5 %[20]. Така въведените едва от 1988 г. собствени ресурси на база БНД изместиха собствените ресурси от данък върху добавената стойност и се превърнаха в най-важен източник за финансиране на бюджета на Съюза.

59. Както вече споменах, понастоящем собствените ресурси на база БНД не само представляват най-важният приходоизточник на ЕС, а спомагат и за балансираност на бюджета на Съюза. Когато дефицитът в останалите категории собствени ресурси не може да бъде компенсиран с коригиране на разходите в бюджета на ЕС, той трябва да бъде балансиран чрез по-високи собствени ресурси на база БНД.

60. Съдът изрично отчита тази връзка между различните категории собствени ресурси в съдебната си практика относно събирането на традиционните собствени ресурси от държавите членки. С оглед на констатацията, че определени собствени ресурси, събрани в размер под очаквания, трябва или да бъдат балансирани чрез други собствени ресурси, или да доведат до коригиране на разходите, в Решение от 15 ноември 2005 г. по дело Комисия/Дания Съдът е постановил, че държавите членки са длъжни да констатират установимите права на Съюза върху традиционни собствени ресурси предвид опасността да се допусне финансовото равновесие на Съюза да бъде нарушено от поведението на държава членка[21].

61. В обобщение след всичко казано дотук може да се заключи, че системата на собствени ресурси на Съюза е съставена от няколко категории собствени ресурси, а именно традиционните собствени ресурси, собствените ресурси от данък върху добавената стойност и собствените ресурси на база БНД. Във връзка с това собствените ресурси от данък върху добавената стойност, които трябва да бъдат предоставени от съответните държави членки, се определят въз основа на националните приходи от данък върху добавената стойност, като тези приходи с помощта на сложни изчисления се използват като статистическа стойност за определяне на дължимите от отделните държави членки суми за собствени ресурси от данък върху добавената стойност[22].

20 — Доклад на Комисията относно функционирането на системата на собствените ресурси, COM (2004) 505 окончателен, стр. 3.

21 — Решение от 15 ноември 2005 г. по дело Комисия/Дания (C-392/02, Recueil, стр. I-9811, точки 54 и 60). Вж. също Решение от 16 май 1991 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-96/89, Recueil, стр. I-2461, точка 37), Решение от 15 юни 2000 г. по дело Комисия/Германия (C-348/97, Recueil, стр. I-4429, точка 64) и Решение от 17 юни 2010 г. по дело Комисия/Италия (C-423/08, Сборник, стр. I-5449, точка 39).

22 — Както правилно отбелязва в този смисъл Европейският парламент в своята Законодателна резолюция от 29 март 2007 година относно бъдещето на собствените ресурси на Европейския съюз (ОВ C 27E, стр. 214, съображение D).

B — *Контролни правомощия на Сметната палата*

1. Предмет, обхват и граници на контролните правомощия на Сметната палата

62. При преценката дали с отказа си да позволи на Сметната палата да упражни контрол в Германия върху административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност Федерална република Германия е нарушила правото на Съюза в крайна сметка от решаващо значение е дали Сметната палата е имала правомощия да упражни такъв контрол и дали при подготовката и осъществяването на този контрол е спазила границите на своите контролни правомощия. Държавите членки са длъжни да сътрудничат на Сметната палата само дотолкова, доколкото последната действа в рамките на предоставените ѝ контролни правомощия [23].

63. С оглед на това по-нататък първо ще анализирам предмета, обхвата и границите на контролните правомощия на Сметната палата. Освен това ще се спра и на критериите за контрол, с които Сметната палата разполага в рамките на изпълнението на своите задачи. Впоследствие въз основа на този анализ ще може да се прецени дали и по какъв начин Сметната палата е конкретно оправомощена да упражнява контрол върху административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003.

23 — Вж. точка 47 сл. от настоящото заключение.

a) Правомощие за проверка на действията на органите на Съюза и на държавите членки, които се намират в достатъчно пряка връзка с приходите или разходите на Съюза

64. Съгласно член 248, параграф 1 ЕО Сметната палата проверява отчетите за всички приходи и разходи на Съюза, както и отчетите за всички приходи и разходи на всеки орган или служба, създадени от Съюза, доколкото актът за учредяването им не изключва такава проверка. Съгласно член 248, параграф 2 ЕО при това тя проверява дали всички приходи са били събрани и дали всички разходи са направени законосъобразно и правомерно, както и дали управлението на финансовите средства е било добро. Осъществявайки това, тя сигнализира по-специално за всяка неправомерност [24]. По подобен начин член 140, параграф 1 от приетия въз основа на член 279 ЕО Регламент 1605/2002 предвижда, че Сметната палата проверява

24 — От гледна точка на законодателната техника член 248 ЕО е структуриран по следния начин: в параграф 1 се определят контролните правомощия на Сметната палата. Параграф 2 изброява критериите, въз основа на които следва да се извършват тези одити. Параграф 3 формулира конкретни правила и изисквания относно провеждането на одитите. И накрая, параграф 4 съдържа указания относно публикуването на резултатите от осъществения контрол. Във връзка с това вж. Inghelram, J. L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne? Cahiers de droit européen 2001, p. 707 et 709 sq.; Engwirda, M.B./Moonen, A.F.W. De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief. SEW, 2000, p. 246 et 249 sq.

дали всички приходи са постъпили и всички разходи са извършени по законосъобразен и правомерен начин с оглед на разпоредбите на договорите, бюджета, този регламент, правилата за неговото прилагане и всички останали актове, приети съгласно договорите [25].

65. Въз основа на тези разпоредби относно правомощията Сметната палата по принцип има правомощие за проверка на действията на органите на Съюза и на държавите членки, които се намират в достатъчно пряка връзка с приходите или разходите на Съюза. При това Сметната палата може да извършва проверка за законосъобразност на разглежданите действия на органите на Съюза и на държавите членки в светлината на всички разпоредби и изисквания на правото на Съюза, които могат да окажат въздействие върху финансите на Съюза [26]. От член 248, параграф 2, втора и трета алинея ЕО — съгласно който одитът върху приходите се осъществява и на основата на постъпилите приходи, а одитът върху разходите се осъществява и на основата на поетите задължения — е видно, че при упражняване на контролните си правомощия Сметната палата не е длъжна да изчаква приключването на съответните постъпления или плащания, а може да упражнява т.нар. „текущ контрол“ [27].

66. Следователно основна предпоставка за наличието на контролни правомощия на Сметната палата е наличието на достатъчно пряка връзка между предмета на контрол и приходите или разходите на Съюза.

б) Приложното поле на правото на Съюза като граница на правомощията в контекста на проверката на действията на държавите членки от страна на Сметната палата

67. В случай на проверка на действия на органите на Съюза наличието на пряка връзка между финансите на Съюза и избрания от Сметната палата предмет на

25 — Тъй като Регламент № 1605/2002 се основава на член 279 ЕО, който спада към първичното право, в настоящия случай не възниква въпросът за предимство на прилагането на вторичното право в съотношението между член 248 ЕО и член 140, параграф 1 от Регламент № 1605/2002. Относно принципа на предимство на прилагането на вторичното право вж. моето заключение от 11 февруари 2010 г. по дело Комисия/Германия (Решение от 29 април 2010 г., C-160/08, Сборник, стр. I-3713, точка 99 сл.).

26 — При все че в Решение от 23 април 1986 г. по дело Les Verts/Парламент (294/83, Recueil, стр. 1339, точка 28) Съдът общо е установил, че Сметната палата следва да извършва само проверка за законосъобразност на даден разход с оглед на бюджета и на акта на вторичното право, който представлява основание за този разход, в общия контекст на това решение посоченото твърдение не може да се разглежда като принципно ограничение на контролното правомощие на Сметната палата до определени норми на правото на Съюза. С оглед на това в своето заключение от 25 май 1988 г. по дело Гърция/Съвет (Решение от 27 септември 1988 г., 204/86, Recueil, стр. 5323, точка 5) генералният адвокат Mancini правилно изтъква, че Сметната палата трябва да контролира спазването не само на разпоредбите относно бюджета, съдържащи се в договорите или във финансовия регламент, а и на всяка друга разпоредба на правния ред на Съюза дотолкова, доколкото тя може да окаже въздействие върху разходите. В този смисъл вж. също: Inghelram, J. The European Court of Auditors: Current Legal Issues. CMLR, 2000, p. 129 et 133 sq.; Ekelmans, M. Op. cit. (бележка под линия 10), точки 41 и 49.

27 — Във връзка с това вж. Ehlermann, C. Der Europäische Rechnungshof. Nomos, Baden-Baden, 1976, 32 sq.; Magiera, S. — In: Das Recht der Europäischen Union. Grabitz/Hilf, член 248 ДЕО, точка 12 (40.ed., 10/2009).

одита по правило е достатъчно, за да бъдат потвърдени ео ipso контролните правомощия на Сметната палата.

68. В случай на проверка на действия на държавите членки обаче допълнително трябва да се има предвид, че държавите членки могат да вземат множество решения, които, макар и да засягат финансите на Съюза, все пак остават изцяло извън приложното поле на правото на Съюза. Тъй като в съответствие с изискванията на член 248, параграф 2 ЕО Сметната палата има право да оценява не само правомерността и доброто управление на финансовите средства, а и законосъобразността на определения от нея предмет на одита с оглед на релевантните разпоредби на правото на Съюза [28], според мен е изключено тя да поставя като основен предмет на одита решения на национално равнище, взети от държавите членки при упражняване на суверенните им права [29].

69. Затова по отношение на действията на държавите членки контролните правомощия на Сметната палата предполагат не само разглежданите действия на държавите членки да са в достатъчно пряка връзка с финансите на Съюза, а и наличието на изисквания на правото на Съюза, с които държавите членки е трябвало да се съобразят, предприемайки разглежданите действия.

70. Смятам, че за по-добро разбиране на тази допълнителна граница на правомощията при проверка на действията на държавите членки е нужно да се спра накратко на основните елементи на провежданите от Сметната палата проверки за законосъобразност.

71. Съгласно член 248, параграф 2 ЕО Сметната палата може да подлага на проверка за законосъобразност действията на органите на Съюза, както и на държавите членки, които засягат финансите на Съюза. При все че тази проверка за законосъобразност може да се припокрива с правораздавателните функции на Съда [30], упражняването и последиците от контрола за законосъобразност, извършван от Сметната палата и от Съда, коренно се

28 — Относно критериите за одит, които Сметната палата може да прилага при упражняване на контролните си правомощия, вж. точка 93 сл. от настоящото заключение.

29 — Това обаче не означава, че при планиране, определяне и провеждане на одити Сметната палата трябва да се ограничи единствено до групи от теми, които попадат в приложното поле на правото на Съюза. Напротив, следва да се приеме, че в контекста на проверката на подчинения на правото на Съюза основен предмет Сметната палата може да проверява и съответствието с принципа на добро финансово управление на национални мерки и разпоредби, въведени от държавите членки при упражняване на предоставения им законодателен суверенитет, доколкото тази проверка е подходяща, необходима и пропорционална за постигане на общите цели на одита. Във връзка с това вж. точка 134 сл. от настоящото заключение.

30 — Вж. напр. проведения от Сметната палата одит на финансирането от Комисията на мерки за борба срещу бедността и социалната изолация (Годишен доклад за 1995 г., ОВ C 340, 1996 г., стр. 1), при който Сметната палата е стигнала до заключението, че липсват правни основания за финансирането на редица мерки от бюджета на Съюза (точки 6.122—6.126). По повод на жалба от Обединеното кралство срещу Комисията Съдът е стигнал до същия извод в Решение от 12 май 1998 г. по дело Обединено кралство/Комисия (C-106/96, Recueil, стр. I-2729) и е обявил за нищожни решенията на Комисията, съставляващи предмет на това производство.

различават [31]. Що се отнася до упражняването на контрол за законосъобразност, Съдът по принцип може да предприема действия само когато е сезиран. Освен това при постановяване на решенията си Съдът като цяло е обвързан от предмета на производството. От своя страна Сметната палата може съгласно член 248, параграф 4, втора алинея ЕО да предприема действия и по собствена инициатива, като сама определи предмета на одита, съобразявайки се със своите правомощия. От гледна точка на правните последици обаче решенията на Съда пораждат формално и материално правно действие и поради това имат обвързващо действие, докато декларациите, съобщенията и становищата на Сметната палата нямат формално обвързващо действие [32].

72. Въпреки че поради това Сметната палата няма за задача в рамките на своята проверка за законосъобразност да дава еднозначни правни оценки, все пак не бива да се забравя, че становищата ѝ относно законосъобразността на разглежданите дейности на практика се ползват със сериозен експертен авторитет [33]. Във връзка с това трябва също да се подчертае, че по принцип одитите на Сметната палата представляват не само мярка за контрол, а и форма на целенасочена консултация, като установяването и отстраняването на недостатъци и негативни тенденции с оглед на правото на Съюза са насочени към промяна на установената практика [34].

73. Като се има предвид особеният авторитет на Сметната палата, нейните декларации, доклади и становища относно законосъобразността на разглежданите действия на държавите членки, въпреки липсата на формално обвързващо действие, могат да окажат значително въздействие върху действията на тези държави членки в разглежданите области. Според мен от това влияние, основаващо се на авторитета на Сметната палата, следва, че Сметната палата не може да определя действията на държавите членки, които остават изцяло извън приложното поле на правото на Съюза, като основен предмет на своите одити, дори и те да са в

31 — Във връзка с това вж. Ekelmans, M. Op. cit. (бележка под линия 10), точка 49.

32 — Във връзка с това в заключението си от 3 май 2001 г. по дело Ismeri Europa/Сметна палата (C-315/99 P, Решение от 10 юли 2001 г., Recueil, стр. I-5281, точка 50 сл.) генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer посочва, че годишните и специалните доклади на Сметната палата съдържат мненията и бележките ѝ относно одитираните счетоводни отчети. Там той обръща особено внимание на това, че поради естеството си тези доклади не могат пряко да породят права и задължения за контролираните органи или служби. Те не съдържат решение, а само изразяват мнение. С оглед на това генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer основателно стига до извода, че докладите на Сметната палата не са актове, които могат да породят правни последици по отношение на трети лица. Според съдебната практика на Съда подобен доклад съответно не може да бъде атакуван с иск за обявяване на нищожност. В същия смисъл: Inghelram, J. Op. cit. (бележка под линия 24), 726 sq.

33 — Във връзка с това в правната теория се изтъква, че при започване на дейността на Сметната палата тя е била окачествена от тогавашния председател на Съда, H. Kutscher, като „финансовата съвест“ на Съюза. Вж. напр. Inghelram, J. Op. cit. (бележка под линия 3), p. 676.

34 — Относно това съотношение между одит/контрол и консултантски функции на сметните палати вж. Freytag, M. Der Europäische Rechnungshof. Nomos, Baden-Baden, 2005, 40 sq.

пряка връзка с приходите или разходите на Съюза.

74. Ако се допусне възможността действията на държавите членки в област, в която липсват изисквания на правото на Съюза, които трябва да бъдат взети предвид, да бъдат определяни като основен предмет на одити на Сметната палата, това би породило опасност Сметната палата посредством проверката за законосъобразност да наложи на държавите членки съобразяване с правото на Съюза в области, където то изобщо не намира приложение. С оглед на това проверката за законосъобразност на действията на държавите членки в области, в които те не са длъжни да се съобразяват с изискванията на правото на Съюза, би представлявало превишаване на правомощията на Сметната палата [35].

75. В областта на разходите на Съюза според мен по принцип наличието на достатъчно пряка връзка между разглежданите действия на държавите членки и разходите на Съюза предполага тези действия да попадат в приложното поле на правото на Съюза.

76. В областта на приходите на Съюза обаче съществуват множество правила, процедури, решения и подходи на държавите членки, които остават изцяло извън приложното поле на правото на Съюза, но въпреки това могат да окажат влияние върху приходите на Съюза. Ако изходим от мотивите, изложени от германското правителство [36], във връзка с това можем да се позовем на съотношението между икономическата политика на отделните държави членки и собствените ресурси на база БНД, които тези държави членки следва да предоставят.

77. Тъй като принципните решения в областта на икономическата политика на отделните държави членки по правило винаги оказват въздействие върху техния БНД, не може да се отрече, че в крайна сметка тези решения на държавите членки се отразяват и на изчисляването на приходите на Съюза от БНД [37]. Въпреки това подобни принципни решения в областта на икономическата политика не могат да бъдат определяни като предмет на одит от Сметната палата, независимо дали имат пряка връзка с приходите на Съюза или не. В това отношение от решаващо значение е фактът, че подобни решения остават изцяло извън приложното поле на правото на Съюза.

35 — Във връзка с това вж. също член 5, първа алинея ЕО, според който Съюзът действа в границите на предоставените му с този договор компетенции и с оглед на поставените от него цели. Тази „обща компетентност“ на Съюза, която се отнася до вертикалното съотношение между държавите членки и Съюза, естествено обуславя и „компетенциите на органите“ на Съюза. Относно преливането между общата компетентност на Съюза и компетенциите на неговите органи вж. von Bogdandy/Bast. Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union. EuGRZ, 2001, p. 441 et 444 sq.

36 — Във връзка с това вж. точка 39 от настоящото заключение.

37 — Относно конкретната методика за изчисляване на собствените ресурси на база БНД вж. точка 54 от настоящото заключение.

в) Задължение за съблюдаване на принципа на субсидиарност и на принципа на пропорционалност

78. От изложените по-горе съображения следва, че действията на органите, както и попадащите в приложното поле на правото на Съюза действия на държавите членки, които имат достатъчно пряка връзка с приходите или разходите на Съюза, по принцип подлежат на одит от Сметната палата. Когато обаче реши да извърши проверка на подобни действия, в рамките на подготовката, провеждането и приключването на тази проверка Сметната палата винаги трябва да съблюдава принципа на пропорционалност, както и, по отношение на държавите членки, принципа на субсидиарност.

i) Принцип на субсидиарност

79. Съгласно член 5, параграф 2 ЕО по смисъла на принципа на субсидиарност в областите, които не са от неговата изключителна компетентност, Съюзът предприема действия само ако и доколкото целите на предлаганото действие не могат да бъдат достатъчно добре постигнати от държавите членки и поради обхвата или последиците на предлаганото действие могат да бъдат по-успешно осъществени от Съюза.

80. Съгласно точка 1 от приложения към Договора за ЕО Протокол (№ 30) относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност, при упражняване на правомощията си всеки орган осигурява съблюдаване на принципа на субсидиарност [38]. Съответно при упражняване на своите контролни правомощия Сметната палата също трябва да съблюдава принципа на субсидиарност.

81. Приложимостта на принципа на субсидиарност към действията на Сметната палата следва освен това и пряко от функцията на този принцип в структурата на правомощията на Съюза. Тъй като принципът на субсидиарност представлява установена в първичното право граница за упражняване на компетенции [39], всяко прехвърляне на правомощия върху органи на Съюза в цялостната структурна обвързаност на Договора за ЕО по необходимост става с уговорката, че тези правомощия могат да бъдат упражнявани само при съблюдаване на принципа на субсидиарност [40].

38 — Съгласно член 311 ЕО този протокол представлява част от правото на Съюза.

39 — Във връзка с това вж. напр. Zuleeg, M. — In: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft. Groeben/Schwarze, точка 1 (6.ed., Baden-Baden, 2003), член 5 ЕО, точка 26.

40 — Във връзка с това вж. Bast/von Bogdandy. — In: Das Recht der Europäischen Union. Grabitz/Hilf/Nettesheim, член 5 ДЕС, точка 50 (42.ed., 9/2010), които във връзка с това правилно изтъкват, че принципът на субсидиарност се прилага като критерий за проверка, когато Съюзът „предприеме действия", като с това по принцип се имат предвид всякакви действия на орган или служба на Съюза, за които се отнася изискването за норма за предоставяне на компетентност.

82. Във връзка с това обаче следва да се подчертае, че на практика нарушаване на принципа на субсидиарност от страна на Сметната палата се допуска само в изключителни случаи. В случаите, когато в рамките на контролни мерки в областта на разходите на Съюза Сметната палата проверява действията на държавите членки, по принцип контекстът на уреденото в правото на Съюза финансиране предполага същевременно, че трябва да се извършва проверка на тези действия на равнище на Съюза, т.е. от Сметната палата. След като в областта на приходите на Съюза трябва да бъдат разгледани действията на множество държави членки, струва ми се логично по принцип Сметната палата да е подходящият орган за извършване на подобен одит с трансграничен характер.

83. Ако обаче Сметната палата трябва да ограничи одита в областта на приходите на Съюза само върху една държава членка, са напълно мислими хипотези, при които целите на одита могат да бъдат постигнати в пълен обем от националните одиторски органи, и следователно прекият одит на Сметната палата би представлявал нарушение на принципа на субсидиарност. В такъв случай Сметната палата би трябвало да поиска от компетентния национален одиторски орган първо да проведе планирания одит и да му съобщи резултатите от одита и всички релевантни сведения. Ако националният одиторски орган отхвърли подобна проверка или ако Сметната палата не е съгласна с резултатите от националния одит, след това Сметната палата сама би могла да проведе одита, без да нарушава принципа на субсидиарност, защото в такъв случай отказът на националния одитор да проведе одита или незадоволителните от гледна точка на Сметната палата резултати от националния одит биха представлявали ясен аргумент, че целите на въпросния одит в областта на приходите на Съюза не са могли да бъдат постигнати в достатъчна степен на равнище на държавите членки.

84. В съдебното заседание в отговор на въпрос относно принципа на субсидиарност Европейският парламент твърди, че в основата си този принцип е ориентиран към действията на законодателя на Съюза и следователно би могъл да намира приложение само в контекста на приемане на правнообвързващи актове от страна на органи на Съюза. Тъй като не разполагала с правомощия за вземане на решения, а само упражнявала предоставените ѝ контролни правомощия, принципът на субсидиарност поначало бил неприложим спрямо Сметната палата.

85. Тези доводи не са убедителни. При все че елементите на фактическия състав на принципа на субсидиарност на първо място се отнасят до законодателната дейност, в основата си този принцип е насочен към Съюза, а следователно и към всички органи на Съюза, и то независимо от функцията, която те изпълняват. Единственото предвидено в Договора за ЕО ограничение на приложното поле на този принцип се

отнася до вида на упражняваните от органите на Съюза правомощия, тъй като съгласно член 5, параграф 2 ЕО органите на Съюза не са длъжни да съблюдават принципа на субсидиарност само ако упражняват дейността си в някоя от областите, които са от изключителната компетентност на Съюза [41].

86. След като с обсъждания в настоящия случай одит Сметната палата не е упражнявала дейност в някоя от областите, които са от изключителната компетентност на Съюза, при провеждане на одита тя трябва да съблюдава принципа на субсидиарност [42].

ii) Принцип на пропорционалност

87. Член 5, трета алинея от Договора за ЕО предвижда, че „действията на Общността не могат да надхвърлят необходимото за постигане на целите на настоящия договор“. Така формулираният принцип на пропорционалност, който според постоянната съдебна практика същевременно е и част от общите принципи на общностното право, изисква актовете на общностните институции да не надхвърлят границите на подходящото и необходимото за постигането на легитимните цели, следвани от разглежданата правна уредба, като се има предвид че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни с тези цели [43].

88. Относно приложимостта на принципа на пропорционалност спрямо действията на Сметната палата ще се позова на горните съображения във връзка с приложимостта на принципа на субсидиарност. В структурата на правомощията на Съюза принципът на пропорционалност следва да бъде разглеждан и като граница за упражняване на компетенции, чиято приложимост спрямо действията на Сметната палата освен това може да бъде изведена пряко от точка 1 от Протокол (№ 30)

41 — Във връзка с това вж. Bast/von Bogdandy. Op. cit. (бележка под линия 40), точка 53.

42 — По време на действието на Договора за ЕО според преобладаващото схващане като попадащи в изключителната компетентност на Съюза се разглеждаха най-вече областите обща търговска политика, определяне на единна митническа тарифа, опазване на морските ресурси, вътрешни административни и процедурни правила и икономическа и парична политика (вж. Lienbacher, G. — In: EU-Kommentar. Schwarze, 2.ed., Baden-Baden, 2009, член 5 ДЕО, точка 17, с допълнителни позовавания). След влизането в сила на Договора от Лисабон изключителните компетенции на Съюза вече са изчерпателно изброени в член 3 ДФЕС.

43 — Решение от 13 ноември 1990 г. по дело Fedesa и др. (C-331/88, Recueil, стр. I-4023, точка 13), Решение от 5 октомври 1994 г. по дело Crispoltoni и др. (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Recueil, стр. I-4863, точка 41), Решение от 12 юли 2001 г. по дело Jippes и др. (C-189/01, Recueil, стр. I-5689, точка 81), Решение от 7 септември 2006 г. по дело Испания/Съвет (C-310/04, Recueil, стр. I-7285, точка 97), Решение от 11 юни 2009 г. по дело Agrana Zucker (C-33/08, Сборник, стр. I-5035, точка 31), Решение от 20 май 2010 г. по дело Agrana Zucker (C-365/08, Сборник, стр. I-4341, точка 29) и Решение от 8 юли 2010 г. по дело Afton Chemical (C-343/09, Сборник, стр. I-7027, точка 45).

относно прилагането на принципите на субсидиарност и пропорционалност.

89. В съдебното заседание в отговор на въпрос относно принципа на пропорционалност Комисията, Европейският парламент и Сметната палата се обявяват против прилагането на този принцип спрямо действията на Сметната палата. Във връзка с това Европейският парламент заявява, че този принцип намира приложение само спрямо законодателни актове. Сметната палата подчертава, че няма правило de minimis за упражняване на контролните ѝ правомощия.

90. Тези доводи не са убедителни. При все че критичните въпроси относно прекомерна намеса в сферата на компетенциите на държавите членки на практика възникват предимно във връзка с правнообвързващи нормативни актове на Съюза, приложното поле на принципа на пропорционалност обхваща всички мерки на Съюза [44]. Следователно Сметната палата също трябва да съблюдава този принцип в контекста на упражняването на своите правомощия.

91. Както вече съм пояснявала по други поводи, в рамките на съдебния контрол за съблюдаване на принципа на пропорционалност от органите на Съюза по принцип може да се приеме, че е налице тристепенна контролна схема [45], при която следва да се проверят: 1) пригодността, 2) необходимостта и 3) съразмерността на съответните действия.

92. Следователно в обобщение може да се заключи, че действията на Сметната палата също трябва да се преценяват въз основа на принципа на пропорционалност. Нарушаване на този принцип би било налице по-специално когато посочените действия не са подходящи, не са необходими или не са съразмерни с оглед на преследваните с одита цели.

2. Одитни критерии на Сметната палата за одит на отчети

93. Критериите за преценка, които Сметната палата може да прилага в рамките на упражняването на контролните си

44 — Във връзка с това вж. Bast/von Bogdandy. Op. cit. (бележка под линия 40), точка 69.

45 — Относно тристепенната схема на проверката за пропорционалност вж. напр. моите заключения от 7 септември 2010 г. по дело по дело AJD Tuna (Решение от 17 март 2011 г., C-221/09, Сборник, стр. I-1655, точка 94); от 24 юни 2010 г. по дело Chabo (Решение от 25 ноември 2010 г., C-213/09, Сборник, стр. I-12109, точка 67) и от 21 януари 2010 г. по дело Agrana Zucker (Решение от 20 май 2010 г., C-365/08, посочено по-горе в бележка под линия 43, точка 60). Вж. освен това Simon, D. Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes. Petites affiches, 2009, 46, p. 17 et 20 sq. Според този автор обаче контролът за законосъобразност на преследваните цели и субективните мотиви за постановяване на съответната мярка съставляват два допълнителни контролни етапа в някои решения.

правомощия, са изброени в член 248, параграф 2 ЕО. Според него Сметната палата проверява (1) законосъобразността и (2) правомерността на приходите и разходите, както и (3) дали управлението на финансите е било добро, като (4) сигнализира за всяка неправомерност.

94. На практика Сметната палата по принцип не разграничава изрично проверката за законосъобразност и проверката за правомерност на приходите и разходите на Съюза [46]. Ако трябва тези две понятия да бъдат разграничени, под контрол за правомерност най-общо се разбира контролът за коректно водена счетоводна отчетност. Контролът за законосъобразност се отнася до контрол за съответствие на предмета на одита с релевантните разпоредби на правото на Съюза [47].

95. Проверката на Сметната палата за добро финансово управление по същество се отнася до съотношението между целта, преследвана с разглежданите действия, и използваните средства. При това по-специално се проверява дали са използвани оптималните средства за постигане на поставената цел [48]. При все че обикновено според традиционното разбиране одит на изпълнението се извършва с оглед на разходите на Съюза [49], според мен е възможен и одит на изпълнението съгласно член 248, параграф 2 ЕО с оглед на приходите на Съюза. Това е видно по-специално от структурата на член 248 ЕО, чийто параграф 1 определя контролните задачи на Сметната палата, докато в параграф 2 са дадени критериите за проверка, които следва да се прилагат във връзка с това [50]. Тъй като контролните задачи на Сметната палата съгласно член 248, параграф 1 ЕО се отнасят както до разходите, така и до приходите на Съюза, няма разумна причина проверките въз основа на зададения в член 248, параграф 2 ЕО критерий за добро финансово управление да бъдат ограничени само върху разходите на Съюза.

96. В рамките на проверката на финансите на Съюза Сметната палата трябва освен това да сигнализира за всяка неправомерност. Под „неправомерност“ в този смисъл следва да се разбират нарушения на законосъобразността, правомерността и доброто финансово управление, които се

46 — Вж. напр. Ekelmans, M. Op. cit. (бележка под линия 10), точка 42.

47 — В този смисъл Ekelmans, M. Op. cit. (бележка под линия 10), точка 41 sq.; Freytag, M. Op. cit. (бележка под линия 34), p. 44. Относно съществените елементи на осъществявания от Сметната палата контрол за законосъобразност вж. точка 71 сл. от настоящото заключение.

48 — Вж. Inghelram, J. Art. 287 AEUV. — In: EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon, Lenz/Borchardt, Köln, 2010, точка 5.

49 — Във връзка с това вж. напр. Freytag, M. Op. cit. (бележка под линия 34), p. 44, според когото принципът на добро финансово управление по принцип обхваща две измерения: в рамките на доброто финансово управление трябва или да се постигне оптимален резултат при използване на предварително определени по размер финансови средства, или да се постигне определена по съдържание политическа цел при възможно най-нисък финансов разход.

50 — Във връзка с това вж. бележка под линия 24 от настоящото заключение.

отразяват негативно върху приходите или разходите на Съюза [51].

3. Междинно заключение

97. След всичко казано дотук стигам до заключението, че Сметната палата по принцип е компетентна да проверява всякакви действия на органите на Съюза и на държавите членки, които са в достатъчно пряка връзка с приходите или разходите на Съюза. В този контекст обаче действията на държавите членки могат да съставляват основен предмет на одит на Сметната палата само ако попадат в приложното поле на правото на Съюза. Такъв е случаят по-специално когато при приемане или определяне на разглежданите правила, процедури, подходи или решения държавите членки трябва да се съобразяват с изискванията на правото на Съюза.

98. При упражняване на контролните си правомощия Сметната палата трябва да съблюдава както принципа на субсидиарност, така и принципа на пропорционалност. В рамките на извършваните от нея проверки Сметната палата може да разглежда както законосъобразността и правомерността на проверяваните действия, така и тяхната ефективност и във връзка с това да сигнализира за всяка неправомерност.

51 — Magiera, S. Op. cit. (бележка под линия 27), точка 11; вж. във връзка с това също Inghelram, J. Op. cit. (бележка под линия 24), 724 sq.

Г — *Правомощия на Сметната палата за контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003*

99. От горните съображения следва, че за да се приеме, че Сметната палата разполага с правомощия за контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност, е необходимо предметът на одита да е в достатъчно пряка връзка с финансите на Съюза и да попада в приложното поле на правото на Съюза.

100. Въпросът дали разглежданото от Сметната палата сътрудничество между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност попада в приложното поле на правото на Съюза предполага недвусмислен положителен отговор, тъй като одитът, за който става дума, има за цел контрола по прилагането на това сътрудничество „съгласно Регламент № 1798/2003“. Оттук пряко следва, че разглежданото административно сътрудничество по принцип попада в приложното поле на правото на Съюза.

101. Затова от решаващо значение за отговора на въпроса дали Сметната палата има правомощия да извърши разглеждания в случая одит е наличието на достатъчно пряка връзка между предмета на одита и приходите или разходите на Съюза. Като начало ще разгледам въпроса дали съществува подобна връзка. Тъй като според мен трябва да се приеме, че е налице

достатъчно пряка връзка с финансите на Съюза, след това ще се спра на въпроса дали при проверката Сметната палата е спазила принципа на субсидиарност и принципа на пропорционалност. В тази връзка ще коментирам критичните бележки на германското правителство към отделни твърдения на Сметната палата, съдържащи се в нейния Специален доклад № 8/2007.

1. Контролът за прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 е в достатъчно пряка връзка с приходите на Съюза

102. В рамките на разглеждането на въпроса дали одитът на Сметната палата, за който става дума, е в достатъчно пряка връзка с финансите на Съюза, на първо място следва да бъде отхвърлено като недопустимо твърдението на Комисията, че разглежданият в настоящия случай одит се отнасял до разходи на Съюза.

103. Действително понастоящем страните единодушно приемат, че изграждането и експлоатацията на определени информационни системи, въведени в държавите членки с цел прилагане и осъществяване на предвиденото в Регламент № 1798/2003 сътрудничество, са (съ)финансирани от бюджета на Съюза, така че тези разходи по принцип подлежат на одит от Сметната палата. Германското правителство обаче с право изтъква, че в рамките на подготовката и установяването на контакт с компетентните германски служби Сметната палата не е определила изрично тези разходи като предмет на обсъждания одит. Освен това Комисията е предявила това правно основание не в исковата си молба, а едва в отговора. Дори и само на това основание доводът на Комисията трябва да бъде отхвърлен като недопустим на основание на член 42, параграф 2 от Процедурния правилник.

104. Следователно в настоящия случай остава да се провери дали планираният от Сметната палата и отхвърлен от Федерална република Германия контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност е в достатъчно пряка връзка с приходите на Съюза.

105. Според мен в крайна сметка на този въпрос трябва да се отговори положително.

106. Във връзка с това най-напред следва да се напомни, че установената с Регламент № 1798/2003 система на административно сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност по същество цели предотвратяване на избягването на плащането или отклоняването на облагането с данък отвъд границите на държавите членки, като подобрява обмена на информация между държавите членки, необходим за надлежното прилагане на разпоредбите в областта на данъка върху

добавената стойност [52]. С оглед на това Сметната палата по-специално е искала да узнае дали участващите в одита държави членки са създали административните и организационни структури за осигуряване на предвиденото в Регламент № 1798/2003 административно сътрудничество. Освен това Сметната палата е искала да проучи и оцени въз основа на множество конкретни искания за обмен как на практика протича уреденият в член 5 и сл. „обмен на информация при поискване“ между компетентните органи на участващите в одита държави членки [53].

107. Следователно одитът на Сметната палата се отнася до правното и фактическото прилагане на изискванията на правото на Съюза за подобряване на обмена на информация между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност. Тъй като това сътрудничество в крайна сметка служи за надлежно определяне на дължимия на държавите членки данък върху добавената стойност за трансгранични доставки на стоки и услуги, както и за вътреобщностно придобиване на вещи и внос на стоки, одитът, както с право отбелязва Федерална република Германия, засяга на първо място финансовите интереси на съответните държави членки, тъй като ограничаването на избягването на плащането на данък върху добавената стойност или на отклоняването на облагането с данък върху добавената стойност в крайна сметка води до по-високи приходи на държавите членки от данък върху добавената стойност.

108. От изложеното по-горе относно системата на собствените ресурси на Съюза обаче също следва, че размерът на приходите на държавите членки от данък върху добавената стойност по най-различни начини влияе върху системата на собствените ресурси на Съюза. Тъй като при изчисляване на релевантната за всяка държава членка база за начисляване за собствените ресурси от данък върху добавената стойност се изхожда от действителните приходи от данък върху добавената стойност на всяка държава членка, увеличението на националните приходи от данък върху добавената стойност по принцип автоматично води до увеличение на собствените ресурси от данък върху добавената стойност, дължими от тази държава — членка на Съюза [54]. При еднакви разходи подобно увеличение на собствените ресурси от данък върху добавената стойност води освен това и до намаляване на собствените ресурси на база БНД, необходими за финансиране на бюджета на ЕС [55].

109. Във връзка с това, разбира се, не бива да се забравя, че по-високите приходи на дадена държава членка от данък върху добавената стойност се отразяват на размера на дължимите от тази държава членка собствени ресурси от данък върху добавената стойност само ако няма ограничаване

52 — Във връзка с това вж. напр. съображения 1—3 от Регламент № 1798/2003.

53 — Предметът на одита е представен по този начин в няколко писма на Сметната палата до Bundesrechnungshof, както и до Федералното министерство на финансите. Относно кореспонденцията между Сметната палата и Федерална република Германия вж. точка 14 сл. от настоящото заключение.

54 — Във връзка с това вж. точка 53 от настоящото заключение.

55 — Относно това взаимно влияние между размера на собствените ресурси на база БНД, от една страна, и размера на другите собствени ресурси, от друга, вж. точка 54 от настоящото заключение.

на базата за начисляване на данък върху добавената стойност [56]. Това изключение обаче не е релевантно в настоящото производство, тъй като структурните и практическите проблеми във функционирането на дадено национално централно звено за връзка се отразяват не само върху коректното определяне на данъка върху добавената стойност в собствената държава членка, а и върху коректното определяне на данъка върху добавената стойност във всички останали държави членки, които подават молби за информация до въпросната държава членка.

110. Тясната връзка между приходите на държавите членки от данък върху добавената стойност и приходите на Съюза от собствени ресурси от данък върху добавената стойност е изтъкната неведнъж в Шеста директива относно данъка върху добавената стойност [57]. Така например още във второто съображение от нея се съдържа указание в смисъл, че бюджетът на Съюза, независимо от другите приходи, се финансира изцяло от собствените ресурси на Съюза, към които спадат и собствените ресурси от данък върху добавената стойност. С оглед на това в единадесето и четиринадесето съображение се посочва необходимостта от хармонизиране на материалните разпоредби относно данъка върху добавената стойност, за да се осигури събиране по еднакъв начин на собствените ресурси от данък върху добавената стойност във всички държави членки.

111. Тясната връзка между събирането на данък върху добавената стойност от държавите членки и плащането на собствените ресурси от данък върху добавената стойност на Съюза от страна на тези държави е потвърждавана многократно в практиката на Съда.

112. Особено показателни са три решения от 12 септември 2000 г. [58], с които Съдът е потвърдил, че неопределянето на националния данък върху добавената стойност по отношение на доставки, които съгласно Шеста директива относно данъка върху добавената стойност по принцип подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, представлява не само нарушение на тази директива от страна на държавата членка, компетентна да събира данъка върху добавената стойност, но и в същата степен на правната уредба на Съюза относно събирането на собствени ресурси от данък върху добавената стойност. В мотивите си Съдът изтъква по-специално, че ако подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност доставка не бъде обложена с данък върху добавената стойност, съответните суми ще липсват и при определянето на база за начисляване за собствените ресурси от данък върху добавената стойност. Това е достатъчно, за да се приеме, че става дума за нарушение на правната уредба на собствените ресурси на Съюза [59].

113. В по-новата си практика Съдът е използвал разглеждането на една италианска разпоредба за опрощаване в областта на данъка върху добавената стойност като повод отново да подчертае връзката между разпоредбите на правото на Съюза относно определянето на собствените

56 — Във връзка с това вж. точка 53 от настоящото заключение.

57 — Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

58 — Решение по дело Комисия/Франция (C-276/97, Recueil, стр. I-6251), Решение по дело Комисия/Ирландия (C-358/97, Recueil, стр. I-6301) и Решение по дело Комисия/Обединено кралство (C-359/97, Recueil, стр. I-6355).

59 — Споменати в бележка под линия 58 Решение по дело Комисия/Франция (точка 55 сл.), Решение по дело Комисия/Ирландия (точка 64 сл.) и Решение по дело Комисия/Обединено кралство (точка 76 сл.).

ресурси от данък върху добавената стойност и задължението на държавите членки да гарантират коректно събиране на данък върху добавената стойност. В този случай Съдът на първо място е установил, че държавите членки трябва да гарантират, че данъчнозадължените лица съблюдават произтичащите от общата система на данъка върху добавената стойност задължения. Въпреки че признава, че държавите членки имат известна свобода на преценка при използването на наличните средства, Съдът все пак подчертава, че тази свобода на преценка е ограничена от задължението им да гарантират ефикасно събиране на собствените ресурси на Съюза и да не допускат съществени различия в третирането на данъчнозадължените лица [60]. С тази констатация накрая Съдът изрично е потвърдил, че от задълженията на държавите членки за предоставяне на собствените ресурси от данък върху добавената стойност могат да произтекат и конкретни задължения в контекста на събирането на данък върху добавената стойност от тези държави членки.

114. Така в обобщение стигам до извода, че сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 служи за надлежно определяне на дължимия на държавите членки данък върху добавената стойност, с което трябва да се преустанови избягването на плащането на данък върху добавената стойност или отклоняването на облагането с данък върху добавената стойност и следователно да се повишат националните приходи от данък върху добавената стойност. Като се има предвид по-специално обстоятелството, че в постоянната си практика Съдът потвърждава пряката връзка между приходите на държавите членки от данък върху добавената стойност и собствените ресурси на Съюза от данък върху добавената стойност, не може аргументирано да се оспори тезата, че сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 е в достатъчно пряка връзка с приходите на Съюза. Тъй като това сътрудничество попада и в приложното поле на правото на Съюза, то по принцип подлежи на одит от Сметната палата.

115. След всичко казано дотук стигам до извода, че разглежданият контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003 следва да бъде разглеждан като одит, който по принцип спада към контролните правомощия на Сметната палата, в областта на приходите на Съюза по смисъла на член 248, параграфи 1 и 2 ЕО, както и на член 140, параграф 1 от Регламент № 1605/2002.

2. По съблюдаването на принципа на субсидиарност и на принципа на пропорционалност

116. С оглед на констатацията, че Сметната палата е била компетентна да проведе разглеждания одит, следва да се провери дали тя е упражнила тези контролни

60 — Решение от 17 юли 2008 г. по дело Комисия/Италия (C-132/06, Сборник, стр. I-5457, точка 37 сл.)

правомощия в съответствие с правото на Съюза. За тази цел отначало ще проверя дали разглежданият одит е съвместим с принципа на субсидиарност. След това ще се спра върху пропорционалността му.

а) По съблюдаването на принципа на субсидиарност

117. Тъй като с разглеждания одит Сметната палата не е предприела действия в област, която попада в изключителната компетентност на Съюза, при провеждането на този одит тя трябва да съблюдава принципа на субсидиарност [61]. От преписката по делото обаче не могат да бъдат изведени основания, от които да се заключи, че Сметната палата е нарушила този принцип в контекста на разглеждания одит.

118. В рамките на подготовката на одита Сметната палата е уведомила Федерална република Германия [62], че иска да провери дали участващите в одита държави членки са създали административните и организационни структури за осигуряване на предвиденото в Регламент № 1798/2003 административно сътрудничество. Освен това Сметната палата е искала да проучи и оцени въз основа на множество конкретни искания за обмен как на практика протича уреденият в член 5 и сл. „обмен на информация при поискване“ между компетентните органи на участващите в одита държави членки.

119. Сблъсквайки се с резерви от страна на германското правителство, Сметната палата пояснява с писмо от 9 ноември 2006 г. до федералния министър на финансите [63], че се предвижда проучване на база случаен подбор на подадените от централното звено за връзка молби за информация през 2005 г. и на получените от други държави членки молби за информация, за да се оцени как протича на практика административното сътрудничество при подаване на молби за информация. Същинските материални действия, включително определянето на данъка, доколкото могат да бъдат установени от подлежащите на одит документи, не били предмет на одита. Такъв предмет по-скоро представлявали ефикасността и ефективността на административното сътрудничество. От резултатите от одита трябвало да бъдат направени изводи с цел по-ефективно предотвратяване на избягването на плащането на данък върху добавената стойност или отклоняването на облагането с данък върху добавената стойност.

120. Отчитайки по-специално трансграничния аспект на предмета на одита, на одитната процедура и на целите на одита, можем веднага да се уверим, че

61 — Вж. точка 79 сл. от настоящото заключение.

62 — Относно прегледа на кореспонденцията между Сметната палата и Федерална република Германия вж. точка 14 сл. от настоящото заключение.

63 — Приложение 4 към исковата молба.

разглежданият одит не е могъл да бъде надлежно подготвен и проведен нито от националните сметни палати, нито от други национални одитни институции.

121. Предвидената в член 35 от Регламент № 1798/2003 процедура за проучване и оценка на този регламент от страна на Комисията в сътрудничество с държавите членки също не представлява реална алтернатива на контрола по прилагане на сътрудничеството между съответните административни органи, осъществяван от Сметната палата. Всъщност предвидената в член 35 от Регламент № 1798/2003 процедура едва ли може да осигури централизирана и системна проверка и оценка на международното сътрудничество между различните национални административни органи, при която наред с другото релевантният обмен на информация се контролира и оценява с помощта на широко проучване на база случаен подбор.

122. След всичко казано дотук стигам до извода, че провеждането на разглеждания в настоящия случай одит от Сметната палата не противоречи на принципа на субсидиарност.

б) По съблюдаването на принципа на пропорционалност

123. С разглеждания в настоящия случай одит Сметната палата е възнамерявала да извърши оценка както на структурните, така и на практическите аспекти на административното сътрудничество съгласно Регламент № 1798/2003, за да направи изводи с оглед на по-ефективно предотвратяване на избягването на плащането на данък върху добавената стойност или отклоняването на облагането с данък върху добавената стойност. Целта на одита е била да се прецени дали обменът на информация между държавите членки се извършва експедитивно и ефикасно и дали са налице подходящи административни структури и процедури за укрепване на административното сътрудничество [64].

124. От това описание на целите на одита, както и от съдържащата се в преписката по делото информация става ясно, че по същество Сметната палата е възнамерявала да извърши проверка на административното сътрудничество въз основа на предвидените в член 248, параграф 2 ЕО критерии за „законосъобразност“ и „добро финансово управление“ [65].

125. Особено показателна във връзка с това е изпратената до Bundesrechnungshof на 7 септември 2006 г. програма за посещение, в която Сметната палата изброява различните теми, по които е предвидено да се работи в рамките на планираната одитна

64 — Изрично в този смисъл: Специален доклад № 8/2007, точка 12.

65 — Във връзка с това вж. точка 93 сл. от настоящото заключение.

мисия в централното звено за връзка [66]. От програмата за посещение по-специално е видно, че в рамките на проверката за законосъобразност Сметната палата, от една страна, е възнамерявала да провери дали в изпълнение на изискванията на Регламент № 1798/2003 Федерална република Германия е създала централно звено за връзка и дали обменът на информация между административните органи отговаря на изискванията на този регламент. От друга страна, в рамките на проверка на изпълнението Сметната палата е възнамерявала да провери дали съществуват възможности за повишаване на ефективността на административното сътрудничество.

126. В рамките на така предвидения контрол по прилагане на административното сътрудничество Сметната палата трябва да съблюдава принципа на пропорционалност. Този принцип по-специално изисква отделните одитни процедури да са *подходящи, необходими* и *съразмерни* за осъществяване на целите на одита [67].

127. Според практиката на Съда дадена мярка е *подходяща* за осъществяването на посочената цел, ако действително отговаря на задачата за съгласуваното и систематичното ѝ постигане [68]. Дадена мярка е *необходима*, ако именно тя, в сравнение с други подходящи за постигането на преследваната цел мерки, засяга в най-малка степен въпросния интерес или въпросното благо [69]. *Несъразмерно* ограничение на засегнатите интереси или блага е налице, ако мярката, въпреки че допринася за постигането на преследваната с нея законосъобразна цел, води до прекомерно накърняване на тези интереси или блага.

128. Що се отнася до това дали разглежданият одит е *подходящ* за осъществяването на преследваните с него цели, според мен е ясно, че одитните процедури на Сметната палата са били насочени към последователна и систематична проверка както на структурните, така и на практическите аспекти на административното сътрудничество. Следователно този одит е подходящ за осъществяването на преследваната с него цел, а именно да се направи оценка на обмена на информация между държавите членки, както и на съществуващите във връзка с това административни структури и процедури с оглед на тяхната законосъобразност и ефективност.

129. Според мен одитните процедури на Сметната палата са *необходими* и за постигането на целите на одита. По-специално не виждам как чрез друга, не толкова задълбочена проверка на националните данъчни администрации, както и

66 — Приложена към писменото становище при встъпване на Сметната палата. Вж. точка 15 сл. от настоящото заключение.

67 — Вж. точка 91 сл. от настоящото заключение.

68 — Вж. Решение от 17 ноември 2009 г. по дело Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Сборник, стр. I-10821, точка 42) и Решение от 11 март 2010 г. по дело Attanasio Group (C-384/08, Сборник, стр. I-2055, точка 51).

69 — Решение от 11 юли 1989 г. по дело Schräder (265/87, Recueil, стр. 2237, точка 21).

на отделните процедури би могла да бъде получена желаната информация.

130. В рамките на контрола за *съразмерност* на разглеждания одит трябва поспециално да се провери дали одитните процедури на Сметната палата са довели до прекомерно накърняване на сферата на компетентност на съответните държави членки.

131. С разглеждания одит Сметната палата е възнамерявала, от една страна, да провери дали в изпълнение на изискванията на Регламент № 1798/2003 Федерална република Германия е създала централно звено за връзка и дали обменът на информация между административните органи отговаря на изискванията на този регламент. От друга страна, Сметната палата е възнамерявала да провери дали съществуват възможности за повишаване на ефективността на административното сътрудничество. При все че тази проверка на изпълнението на конкретни административни процедури включва и критичен анализ на някои решения на държавите членки, които са от сферата на националната административна автономия, преписката по делото не съдържа сведения, с оглед на които отделните одитни процедури да изглеждат несъразмерни в цялостния контекст на разглеждания одит.

132. Тези съображения относно пропорционалността на действията на Сметната палата в контекста на разглеждания одит могат да бъдат илюстрирани с помощта на анализ на критиките на германското правителство срещу отделни констатации на Сметната палата, съдържащи се в Специален доклад № 8/2007.

133. Според германското правителство Специален доклад № 8/2007 съдържа оценки на структурирането от гледна точка на организацията и компетенциите на данъчните администрации в отделните държави членки, които представляват неоснователно и съответно непропорционално накърняване на правомощията на държавите членки. Във връзка с това германското правителство по-специално твърди, че в точка 38 и сл. от своя специален доклад Сметната палата разглежда организационната структура на централното звено за връзка в проверяваните държави членки, при което установява, че задачите на германското централно звено за връзка са разпределени между три звена на Централната федерална данъчна дирекция (Bundeszentralamt für Steuern), едното от които е със седалище в Бон, а другите две — в Saarlouis [70]. Освен това германското правителство възразява срещу констатацията, съдържаща се в точка 22 и сл. от специалния доклад на Сметната палата, че държавите членки не се възползват в достатъчна степен от предоставените им

70 — Независимо че Федерална република Германия е отказала да сътрудничи на Сметната палата в рамките на разглеждания одит, Специален доклад № 8/2007 съдържа твърдения и бележки и по отношение на германското централно звено за връзка и неговата дейност. Последните се основават на констатации от одитни мисии в останалите държави членки, на информация на Комисията, събрана в рамките на одитни мисии, както и на публично достъпни доклади; вж. точка 22 от настоящото заключение.

с Регламент № 1798/2003 възможности за децентрализация.

134. Тази критика на германското правителство срещу пропорционалността на действията на Сметната палата е неубедителна.

135. При все че германското правителство с право твърди, че с анализа си на структурирането от гледна точка на организацията и компетенциите на националните данъчни администрации Сметната палата е извършила проверка на решения на засегнатите държави членки, срещу които не могат да бъдат повдигнати възражения от гледна точка на правото на Съюза, оттук не може да бъде направен извод, че Сметната палата е упражнила предоставените ѝ контролни правомощия по непропорционален начин.

136. Във връзка с това следва по-специално да се подчертае, че твърденията за липса на децентрализация имат за цел да пояснят защо възможностите за обмен на информация между държавите членки съгласно член 5 от Регламент № 1798/2003 не се използват достатъчно пълноценно [71]. Анализът на организационната структура на германското централно звено за връзка на свой ред се вписва в рамките на разглеждането на констатацията, че на половината от молбите за информация съгласно член 5 от Регламент № 1798/2003 е отговорено със закъснение [72]. Във връзка с това Сметната палата установява, че в някои държави членки, броят на забавените отговори в които е голям, усложнената организационна структура води до закъснения и може да предизвика проблеми във връзка с контрола [73]. Като примери за държави членки с усложнена организационна структура са посочени Италия, Нидерландия и Германия [74].

137. От изложеното веднага става ясно, че анализът на структурирането от гледна точка на организацията и компетенциите на националните данъчни администрации, срещу който германското правителство възразява, служи по един последователен и систематичен начин за постигане на целта на одита, която именно е да се извърши оценка на обмена на информация между държавите членки и на съществуващите във връзка с това административни структури и процедури с оглед на тяхната целесъобразност. В светлината на тази цел на одита тези анализи на Сметната палата са също така и необходими за указване и изясняване на обективно установените недостатъци на сътрудничеството между административните органи.

138. Като се има предвид по-специално обстоятелството, че констатациите на

71 — Точка 19 и сл. от Специален доклад № 8/2007.

72 — Пак там, точка 24 и сл.

73 — Пак там, точка 38.

74 — Пак там, точки 39—41.

Сметната палата, срещу които германското правителство възразява, съставляват част от одита на изпълнението, при което Сметната палата на няколко места подчертава, че критикуваните решения не противоречат на правото на Съюза [75], и по този начин пояснява, че от този анализ не може да бъде направен извод, че на засегнатите държави членки се вменяват нарушения от гледна точка на правото на Съюза, тези констатации не представляват и несъразмерно накърняване на сферата на компетентност на държавите членки от страна на Сметната палата [76].

139. С оглед на това според мен не може да бъде оспорена пропорционалността на предприетия от Сметната палата в рамките на одит на изпълнението анализ на разпределението на правомощията между отделните национални административни звена, както и на организационната структура на централното звено за връзка.

140. Въз основа на тези съображения стигам до заключението, че Сметната палата е спазила принципа на пропорционалност както на равнище обща концепция, така и на равнище конкретно оформяне, изпълнение и приключване на контрола по прилагане на административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003.

Д — *По неизпълнението на задълженията за сътрудничество на Федерална република Германия спрямо Сметната палата*

141. Ако, както в настоящия случай, при упражняване на предоставените ѝ правомощия и при съблюдаване на принципа на субсидиарност и на принципа на пропорционалност Сметната палата реши да предприеме контрол по прилагане на сътрудничеството между националните административни органи в областта на данъка върху добавената стойност, то държавите членки са длъжни да ѝ оказват лоялно сътрудничество.

75 — Сметната палата започва анализа си с липсата на прехвърляне на правомощия към териториални звена, като констатира, че неосъществената децентрализация представлява възможност, предоставена в рамките на регламента (точка 22 от Специален доклад № 8/2007). Съдържащите се в специалния доклад твърдения относно организационната структура на централните звена за връзка се изчерпват с общата констатация, че в някои от посетените държави членки броят на забавените отговори е голям поради усложнената организационна структура на централните звена за връзка.

76 — Съществено в случая е, че в частите от доклада от одита, срещу които се повдигат възражения, Сметната палата дава оценка на ефективността на структурирането от гледна точка на организацията и компетенциите на националните данъчни администрации, но не и на неговата законосъобразност. Изборът на критерий за одит, който Сметната палата прилага при оценката на действията на държавите членки, е от значение за интензивността на евентуалното накърняване на сферата на компетентност на проверяваните държави членки. Така например е очевидно, че една проверка за законосъобразност на действията на държавите членки може да представлява много по-сериозно накърняване на сферата на компетентност на държавите членки, отколкото проверката за ефективност на тези действия. Това е така, защото докато проверката за законосъобразност от страна на Сметната палата се отнася до въпроса дали държавите членки са упражнили правомощията си в съответствие с изискванията на правото на Съюза, одитът на изпълнението засяга по-незначителния от чисто правна гледна точка въпрос дали националните мерки са целесъобразни, при това без оглед на тяхната съвместимост с правото на Съюза.

142. Съответните задължения за сътрудничество на държавите членки следват първо от специфичните изисквания, съдържащи се в член 248, параграф 3 ЕО[77]. Съгласно член 248, параграф 3, първа алинея ЕО одитът се основава на документи и ако е необходимо, се провежда на място в държавите членки съвместно с националните одиторски органи или, ако последните нямат необходимите правомощия, с компетентните национални служби. Сметната палата и националните органи за одит на държавите членки си сътрудничат в дух на доверие, като запазват своята независимост. Съгласно член 248, параграф 3, втора алинея ЕО националните одиторски органи, а ако те нямат необходимите правомощия — компетентните национални служби, изпращат на Сметната палата по нейно искане всички документи или информация, които са необходими за изпълнението на нейната задача.

143. В допълнение към изрично установените в член 248, параграф 3 ЕО задължения за сътрудничество на държавите членки важи и общото задължение на държавите членки за лоялно сътрудничество със Сметната палата съгласно член 10 ЕО във връзка с член 248, параграфи 1 и 2 ЕО.

77 — Относно задълбочения анализ на изискванията на член 248, параграф 3 ЕО в контекста на провеждането на одити на Сметната палата в държавите членки вж. Inghelram, J. Op. cit. (бележка под линия 26), 138 sq.

144. Приетият въз основа на член 279 ЕО Регламент № 1605/2002 също съдържа изисквания в този смисъл относно сътрудничеството между държавите членки и Сметната палата. Така например член 140, параграф 2 от този регламент наред с другото предвижда, че одитът в държавите членки се извършва заедно с националните институции за одит или, когато те не разполагат с необходимите правомощия, с компетентните национални служби, както и че Сметната палата и националните органи за одит на държавите членки си сътрудничат в дух на доверие, като запазват своята независимост.

145. В светлината на тези изисквания на правото на Съюза отказът на германското централно звено за връзка, на Федералното министерство на финансите, както и на Bundesrechnungshof да позволят на Сметната палата да осъществи разглеждания одит и да ѝ окажат съдействие, както твърди Комисията в исковата си молба, следва да се разглежда като неизпълнение от страна на Федерална република Германия на задълженията ѝ, произтичащи от член 10 ЕО във връзка с член 248, параграфи 1 и 2 ЕО, член 248, параграф 3 ЕО и член 140, параграф 2 от Регламент № 1605/2002.

146. С исковата си молба обаче Комисията повдига още едно твърдение за нарушение от страна на Федерална република Германия на член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002, според който Комисията, останалите институции, органите, които се

разпореждат с приходи и разходи от името на Съюза, както и крайните бенефициери на плащания от бюджета осигуряват на Сметната палата всички материални условия и предоставят цялата информация, която Сметната палата счита за необходима за изпълнение на задачата си.

147. С оглед на обстоятелствата това правно основание може да бъде разбрано единствено в смисъл, че органи, които се разпореждат с приходи от името на Съюза, са отказали да сътрудничат лоялно на Сметната палата. Комисията обаче не е уточнила кои германски служби могат да бъдат квалифицирани като „органи, които се разпореждат с приходи от името на Съюза“, в контекста на искането за одит на Сметната палата. Като се има предвид по-специално обстоятелството, че въпреки хармонизацията в тази област данъкът върху добавената стойност се разглежда като национален данък, който по принцип се събира в съответствие с националните разпоредби [78], нито централното звено за връзка, нито федералното министерство на финансите могат безусловно да бъдат квалифицирани като органи, които се разпореждат с приходи от името на Съюза.

148. Тъй като в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения от държави членки по член 258 ДФЕС Комисията следва да докаже наличието на твърдяното неизпълнение, като представи пред Съда всички доказателства, необходими за решаване на делото [79], и тъй като тя не е изпълнила това си задължение за излагане на факти и за доказване на твърдяното нарушение на член 142, параграф 1 от Регламент № 1605/2002, това правно основание следва да се отхвърли като неоснователно.

VIII — Обобщение

149. В обобщение стигам до извода, че съгласно член 248, параграфи 1 и 2 ЕО и член 140, параграф 2 от Регламент № 1605/2002 Сметната палата е имала правомощия да осъществи контрол по прилагането на административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност съгласно Регламент № 1798/2003. При упражняването на тези контролни правомощия Сметната палата е спазила както принципа на субсидиарност, така и принципа на пропорционалност. Следователно Федерална република Германия е била задължена съгласно член 248, параграф 3 ЕО, член 10 ЕО във връзка с член 248, параграфи 1 и 2 ЕО, както и съгласно член 140, параграф 2 от Регламент № 1605/2002 да позволи на Сметната палата да извърши този одит и да ѝ

78 — Вж. точка 57 от настоящото заключение.

79 — Вж. Решение от 13 ноември 2007 г. по дело Комисия/Ирландия (C-507/03, Сборник, стр. I-9777, точка 33), Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Комисия/Швеция (C-438/07, Сборник, стр. I-9517, точка 49), Решение от 29 октомври 2009 г. по дело Комисия/Финландия (C-246/08, Сборник, стр. I-10605, точка 52) и Решение от 29 април 2010 г. по дело Комисия/Германия (C-160/08, посочено по-горе в бележка под линия 25, точка 116).

окаже лоялно съдействие в съответствие с изискванията на тези разпоредби.

IX — Разноски

150. С оглед на това отказът на централното звено за връзка, на Федералното министерство на финансите и на Bundesrechnungshof да позволят на Сметната палата да осъществи контрол по прилагането на административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и да ѝ окажат съдействие следва да се разглежда като неизпълнение от страна на Федерална република Германия на задълженията ѝ по член 10 ЕО във връзка с член 248, параграфи 1 и 2 ЕО, член 248, параграф 3 ЕО и член 140, параграф 2 от Регламент № 1605/2002.

151. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е отправила искане за осъждане на Федерална република Германия и представените от последната правни основания следва да бъдат отхвърлени, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. Съгласно член 69, параграф 4 от Процедурния правилник държавите членки и институциите, встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски.

X — Заключение

152. С оглед на така изложените съображения предлагам на Съда да постанови следното:

„1) Като не е позволила на Сметната палата да осъществи в Германия контрол съгласно предвиденото в Регламент № 1798/2003 на Съвета от 7 октомври 2003 година относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 сътрудничество между административните органи на държавите членки в

областта на данъка върху добавената стойност и като не ѝ е оказала съответното съдействие, Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си по член 10 ЕО във връзка с член 248, параграфи 1 и 2 ЕО, член 248, параграф 3 ЕО и член 140, параграф 2 от Регламент № 1605/2002 на Съвета от 25 юни 2002 година относно Финансовия регламент, приложим за общия бюджет на Европейските общности.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Осъжда Федерална република Германия да заплати съдебните разноски.

4) Европейският парламент и Сметната палата понасят направените от тях съдебни разноски.“