CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL VERICA TRSTENJAK prezentate la 25 mai 2011[1]

Cuprins

I — Introducere ..... I - 11239

II — Dreptul Uniunii ..... I - 11240

A — Dreptul primar ..... I - 11240

B — Dreptul derivat ..... I - 11240

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

2. Regulamentul nr. 1605/2002 ..... I - 11242

3. Regulamentul nr. 1798/2003 ..... I - 11243

III — Situația de fapt ..... I - 11245

IV — Procedura precontencioasă ..... I - 11247

V — Procedura în fața Curții și concluziile părților ..... I - 11248

VI — Principalele argumente ale părților ..... I - 11249

VII — Apreciere juridică ..... I - 11253

A — Observații introductive ..... I - 11253

B — Sistemul de resurse proprii în sensul Deciziei 2000/597 ..... I - 11254

C — Competențele de control ale Curții de Conturi ..... I - 11258

1 — Limba originală a concluziilor: limba germană. Limba de procedură: limba germană.

1. Obiectul, domeniul de aplicare și limitele competențelor de control ale Curții de Conturi ..... I - 11258

a) Puterea de a verifica actele instituțiilor și a statelor membre ale Uniunii care prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii ..... I - 11258

b) Domeniul de aplicare al dreptului Uniunii ca restricție a competenței în cadrul controlului actelor statelor membre de către Curtea de Conturi ..... I - 11259

c) Obligația de respectare a principiului subsidiarității și a principiului proporționalității ..... I - 11263

i) Principiul subsidiarității ..... I - 11263

ii) Principiul proporționalității ..... I - 11265

2. Criteriile de control pentru verificarea conturilor de către Curtea de Conturi ..... I - 11266

3. Concluzie intermediară ..... I - 11268

D — Competența Curții de Conturi de verificare a cooperării autorităților naționale în domeniul taxei pe valoarea adăugată potrivit Regulamentului nr. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Verificarea cooperării autorităților administrative în domeniul TVA-ului în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003 prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile Uniunii ..... I - 11269

2. Cu privire la respectarea principiului subsidiarității și a principiului proporționalității ..... I - 11272

a) Cu privire la respectarea principiului subsidiarității ..... I - 11273

b) Cu privire la respectarea principiului proporționalității ..... I - 11274

E — Cu privire la încălcarea de către Republica Federală Germania a obligațiilor de cooperare care îi revin în raport cu Curtea de Conturi ..... I - 11278

VIII — Rezumat ..... I - 11280

IX — Cheltuieli de judecată ..... I - 11281

X — Concluzie ..... I - 11281

I — Introducere

1. Prezenta cauză are ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată de Comisie în temeiul articolului 258 TFUE, prin care aceasta solicită Curții să constate că, prin refuzul de a permite Curții de Conturi a Uniunii Europene [denumită în continuare „Curtea de Conturi”] să controleze, în Germania, cooperarea transfrontalieră a autorităților naționale administrative în domeniul taxei pe valoarea adăugată [denumită în continuare „TVA”], Republica Federală Germania a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul dreptului Uniunii.

2. Din punct de vedere procedural, prezenta procedură se distinge prin particularitatea că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor a fost formulată de Comisie împotriva unui stat membru pentru că acesta nu a respectat atribuțiile de control ale Curții de Conturi. Deși, în trecut, Curtea de Conturi a pledat în mod expres pentru a i se acorda o posibilitate de a introduce acțiuni pentru a-și impune în mod autonom pe cale judiciară drepturile și prerogativele de control care îi revin în raport cu statele membre [2], totuși, nici după ultima revizuire a sistemului de căi de atac din dreptul Uniunii realizată prin Tratatul de la Lisabona, Curtea de Conturi nu dispune de o posibilitate de a formula direct acțiuni împotriva statelor membre care nu au respectat competențele sale de control [3]. Dimpotrivă, Curtea de Conturi trebuie să informeze Comisia cu privire la o astfel de încălcare pentru ca aceasta, precum în cazul de față, să introducă împotriva statului membru respectiv o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, în cadrul căreia Curtea de Conturi poate ulterior să participe în calitate de parte intervenientă.

3. Prezenta procedură oferă Curții ocazia de a preciza cu ajutorul unui exemplu de proiect concret de control întinderea și obiectul atribuțiilor Curții de Conturi cu privire la controlul acțiunii statelor membre. Într-adevăr, este prima acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care are la origine refuzul unui stat membru de a permite pe teritoriul

2 — A se vedea raportul Curții de Conturi către grupul de reflecție cu privire la funcționarea Tratatului privind Uniunea Europeană din anul 1995 (versiunea franceză publicată în *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, p. 689, punctul 2.6).

3 — În acest context trebuie să se sublinieze în general că prin Tratatul de la Lisabona nu s-a urmărit o reformă a sistemului căilor de atac în dreptul Uniunii, ci că a fost confirmat, în elementele sale fundamentale, sistemul căilor de atac preexistent. În acest sens, a se vedea Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?” în *EuR 2010*, p. 30-51. Acordarea unei posibilități autonome de atac a Curții de Conturi împotriva statelor membre ar fi fost posibilă fără a se interveni masiv în noua structură a TFUE. Astfel, de exemplu, s-ar fi putut insera o nouă literă, (e), la articolul 271 TFUE, care să prevadă că Curtea de Conturi ar putea să introducă o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE împotriva unui stat membru pentru încălcarea prerogativelor sale de control și de acces potrivit articolului 287 TFUE. A se vedea, în acest sens, și Friedrich, C./Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof” în *DÖV 1999*, p. 669, 676.

său un control planificat de Curtea de Conturi cu privire la veniturile Uniunii și de a oferi sprijin în acest sens Curții de Conturi.

4. Decizia Parlamentului European de a interveni, pentru prima dată, în susținerea Comisiei într-o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva unui stat membru confirmă importanța instituțională a prezentei proceduri.

II — Dreptul Uniunii [4]

A — *Dreptul primar*

În dreptul primar, atribuțiile Curții de Conturi sunt enunțate la articolul 248 CE.

B — *Dreptul derivat*

1. Decizia 2000/597

5. Articolul 2 din Decizia 2000/597/CE, Euratom a Consiliului din 29 septembrie 2000 privind sistemul de resurse proprii ale Comunităților Europene [5] prevede:

„(1) Constituie venituri din resurse proprii înscrise în bugetul Uniunii Europene următoarele:

(a) taxe, prime, sume compensatorii sau adiționale, sume adiționale sau elemente și alte drepturi stabilite sau care trebuie să fie stabilite de către instituțiile Comunităților în legătură cu comerțul cu țările membre în cadrul politicii agricole comunitare și, de asemenea, contribuții și alte drepturi prevăzute în cadrul organizației comunitare a piețelor de zahăr;

(b) drepturile din Tariful vamal comun și alte drepturi stabilite sau a fi stabilite de către instituțiile Comunităților în legătură cu

4 — Pornind de la denumirile utilizate în TUE și în TFUE, utilizăm aici noțiunea „drept al Uniunii” ca noțiune globală, incluzând dreptul comunitar și dreptul Uniunii. În măsura în care, în cadrul prezentelor concluzii, facem trimitere la noțiuni de drept primar, vom cita dispozițiile aplicabile *ratione temporis*.

5 — JO L 253, p. 42, Ediție specială, 01/vol. 2, p. 206.

comerțul cu țările terțe și taxele vamale la produsele care intră sub incidența Tratatului de instituire a Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului;

(c) aplicarea unui nivel uniform valabil pentru toate țările membre al bazei de evaluare armonizate a TVA, determinată în conformitate cu normele Comunității. Baza de evaluare avută în vedere în acest scop nu trebuie să depășească 50 % din PNB al fiecărui stat membru, așa cum se prevede la alineatul (7);

(d) aplicarea unei rate determinate după procedura bugetară ținând seama de toate celelalte venituri la totalul PNB al tuturor statelor membre.

[…]

(4) Rata uniformă menționată la alineatul (1) litera (c) corespunde ratei care rezultă din diferența dintre:

(a) rata maximă a TVA la resurse, care este fixată la:

0,75 % în 2002 și 2003;

0,50 % din 2004

și

b) o rată («rată înghețată») echivalentă cu raportul dintre suma compensației menționate la articolul 4 și totalul bazelor de evaluare a TVA stabilite conform alineatului (1) litera (c) ale tuturor statelor membre, ținând seama de faptul că Regatul Unit este exclus de la finanțarea corectării de care beneficiază și că partea cu care contribuie Austria, Germania, Țările de Jos și Suedia la finanțarea corectării acordate Regatului Unit este redusă la o pătrime din valoarea sa normală.

(5) Rata fixată la alineatul (1) litera (d) se aplică la PNB al fiecărui stat membru.

[…]

(7) Pentru aplicarea prezentei decizii, PNB este definit ca VNB pentru acel an la prețurile de piață, așa cum sunt determinate de Comisie prin aplicarea SEC 95 conform Regulamentului (CE) nr. 2223/96.

În cazul modificărilor la SEC 95 care determină schimbări semnificative ale VNB astfel cum a fost stabilit de Comisie, Consiliul, hotărând în unanimitate la o propunere a Comisiei și după consultarea Parlamentului European, decide dacă aceste modificări se aplică în sensul prezentei decizii."

6. Articolul 8 din Decizia 2000/597 are următorul cuprins:

„(1) Resursele proprii comunitare menționate la articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (b) se colectează de către statele membre conform actelor cu putere de lege și actelor administrative naționale care, după caz, sunt adaptate la cerințele reglementărilor comunitare.

[…]

Statele membre pun la dispoziția Comisiei resursele menționate la articolul 2 alineatul (1) literele (a)-(d).

(2) Fără a aduce atingere verificării conturilor și controalelor de conformitate și de regularitate, menționate la articolul 248 din Tratatul CE și la articolul 160 C din Tratatul Euratom, aceste verificări și controale privesc, în principal, fiabilitatea și eficiența sistemelor și a procedurilor de determinare a bazei pentru resursele proprii provenind din TVA și PNB și fără a aduce atingere controalelor efectuate în conformitate cu articolul 279 litera (c) din Tratatul CE și articolul 183 litera (c) din Tratatul Euratom, Consiliul, hotărând în unanimitate și la propunerea Comisiei, după consultarea Parlamentului European, adoptă dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentei decizii, cât și a celor cu privire la controlul colectării, punerea la dispoziția Comisiei și plata veniturilor menționate la articolele 2 și 5.”

2. Regulamentul nr. 1605/2002

7. Articolul 140 din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 1605/2002 al Consiliului din 25 iunie 2002 privind Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunităților Europene [6] prevede:

„(1) Examinarea de către Curtea de Conturi a legalității și a conformității tuturor veniturilor încasate și a tuturor cheltuielilor efectuate are loc în conformitate cu dispozițiile tratatelor, ale bugetului, ale prezentului regulament, ale normelor de aplicare și ale tuturor celorlalte acte adoptate în temeiul tratatelor.

(2) În îndeplinirea funcției sale, Curtea de Conturi poate consulta, în condițiile menționate la articolul 142, toate documentele și informațiile privind gestiunea financiară a departamentelor sau a organismelor în ceea ce privește operațiunile finanțate sau cofinanțate de Comunități. Curtea de Conturi are competența de a audia orice funcționar responsabil de o operațiune de venituri sau de cheltuieli și de a utiliza oricare dintre procedurile de audit adecvate departamentelor sau organismelor menționate anterior. În statele membre, auditul se efectuează în cooperare cu instituțiile naționale de control sau, dacă

6 — JO L 248, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 3, p. 198.

acestea nu dispun de competențele necesare, în cooperare cu departamentele naționale competente. Curtea de Conturi și instituțiile naționale de control ale statelor membre practică o cooperare bazată pe încredere și pe respectarea independenței acestora.

[…]”

8. Articolul 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002 are următorul cuprins:

„Comisia, celelalte instituții, organismele care administrează venituri sau cheltuieli în numele Comunităților și beneficiarii finali ai plăților de la buget acordă Curții de Conturi toate facilitățile și îi furnizează toate informațiile pe care aceasta le consideră necesare pentru îndeplinirea sarcinilor sale. Aceștia pun la dispoziția Curții de Conturi toate documentele privind adjudecarea și executarea contractelor finanțate din bugetul comunitar și toate conturile de numerar sau de materiale, toate registrele contabile și toate documentele justificative și, de asemenea, documentele administrative relevante, toate documentele cu privire la venituri și cheltuieli, toate inventarele, toate organigramele pe care Curtea de Conturi le consideră necesare pentru a verifica, pe bază de documente sau la fața locului, raportul privind rezultatul bugetar și financiar și, în același scop, toate documentele și datele create sau păstrate pe suport magnetic.

Celelalte servicii și organisme de audit intern ale administrațiilor naționale în cauză acordă Curții de Conturi toate facilitățile pe care aceasta le consideră necesare pentru îndeplinirea sarcinilor sale.

Primul paragraf se aplică, de asemenea, persoanelor fizice sau juridice care beneficiază de plăți din bugetul comunitar.”

3. Regulamentul nr. 1798/2003

9. Articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoare adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 [7] prevede:

„Prezentul regulament stabilește condițiile în care autoritățile administrative din statele membre responsabile pentru aplicarea legislației privind TVA la livrările de bunuri

7 — JO L 264, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 85.

și prestările de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri trebuie să coopereze între ele și cu Comisia pentru a asigura respectarea acestor legislații.

În acest scop, acesta stabilește norme și proceduri care să permită autorităților competente ale statelor membre să coopereze și să schimbe reciproc orice informații care le-ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA.

De asemenea, prezentul regulament stabilește norme și proceduri pentru schimbul anumitor informații prin mijloace electronice, în special în ceea ce privește TVA la tranzacțiile intracomunitare.

[…]”

10. În temeiul articolului 3 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1798/2003, fiecare stat membru desemnează un singur birou central de legătură, căruia i se deleagă principala responsabilitate pentru contactele cu celelalte state membre în domeniul cooperării administrative și statul membru informează Comisia și celelalte state membre cu privire la aceasta.

11. Articolul 5 din Regulamentul nr. 1798/2003 prevede:

„(1) La cererea unei autorități solicitante, autoritatea solicitată comunică informațiile menționate la articolul 1, inclusiv orice informații cu privire la unul sau mai multe cazuri specifice.

(2) În scopul comunicării informațiilor menționate la alineatul (1), autoritatea solicitată asigură efectuarea oricăror anchete administrative necesare pentru obținerea acestor informații.

(3) Cererea menționată la alineatul (1) poate conține solicitarea motivată a unei anchete administrative specifice. În cazul în care statul membru decide că nu este necesară nicio anchetă administrativă, acesta informează de îndată autoritatea solicitantă cu privire la motivele acestei decizii.

(4) Pentru a obține informațiile solicitate sau pentru a efectua ancheta administrativă cerută, autoritatea solicitată sau autoritatea administrativă sesizată de aceasta procedează ca și când ar acționa pe cont propriu sau la cererea unei alte autorități din statul său membru.”

12. Articolul 35 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1798/2003 prevede:

„Statele membre și Comisia examinează și evaluează funcționarea sistemului de cooperare administrativă prevăzut de prezentul

regulament. Comisia centralizează experiența statelor membre cu scopul de a îmbunătăți funcționarea acestui sistem."

13. Articolul 43 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1798/2003 are următorul cuprins:

„În scopul aplicării prezentului regulament, statele membre adoptă toate măsurile necesare pentru:

(a) a asigura o coordonare internă eficace între autoritățile competente menționate la articolul 3;

(b) a stabili o cooperare directă între autoritățile abilitate în vederea acestei coordonări;

(c) a asigura buna funcționare a sistemului de schimb de informații prevăzut de prezentul regulament."

III — Situația de fapt

14. Prin scrisoarea din 26 iunie 2006, Curtea de Conturi a comunicat Bundesrechnungshof [Curtea Federală de Conturi germană] că intenționează să efectueze o vizită de control între 10 și 13 octombrie 2006. Obiectul controlului era cooperarea administrativă în domeniul TVA-ului, astfel cum este aceasta reglementată de Regulamentul nr. 1798/2003 și în dispozițiile de aplicare aferente. Obiectivul central era de a se verifica dacă statele membre instituiseră structurile administrative și organizatorice necesare pentru cooperarea administrativă și modalitatea practică de cooperare în cazul cererilor de asistență în conformitate cu articolul 5 din Regulamentul nr. 1798/2003. Controlul privea în principal departamentele birourilor centrale de legătură prevăzute la articolul 2 alineatul (2) din acest regulament. Dacă era cazul, controlul putea să includă însă și alte departamente implicate în cooperarea administrativă.

15. Referindu-se la această primă scrisoare, Curtea de Conturi, prin scrisoarea sa din 7 septembrie 2006, a comunicat Bundesrechnungshof detalii suplimentare cu privire la control. Această scrisoare anunța în special o vizită de control la biroul central de legătură german în perioada 10-13 octombrie 2006. Acestei scrisori îi era anexat și un program de vizită, pe care Bundesrechnungshof era rugată să-l transmită biroului central de legătură.

16. În acest program al vizitei de control, biroul central de legătură este invitat să transmită informații cu privire la cererile de informații primite sau făcute în anii 2004/2005 în temeiul articolului 5 din Regulamentul nr. 1798/2003. Programul vizitei cuprinde și sinteza diverselor teme care

trebuiau să fie abordate în timpul vizitei de control. Printre acestea se numără în special 1) organizarea, dotarea și modul de lucru al biroului central de legătură, 2) schimbul de informații fără cerere prealabilă în sensul capitolului IV din Regulamentul nr. 1798/2003, 3) stocarea și schimbul de informații cu privire la operațiunile intracomunitare (baza de date VIES), 4) probleme juridice care obstrucționează cooperarea administrativă, 5) alte măsuri care vizează îmbunătățirea cooperării administrative și evitarea abuzurilor și 6) examinarea prin sondaj a cererilor de informații primite sau trimise.

17. Prin scrisoarea sa din 18 septembrie 2006, Bundesrechnungshof a confirmat că dorește să participe la controlul efectuat de Curtea de Conturi. În acest scop, la 9 octombrie 2006, trebuia să aibă loc o reuniune pregătitoare prealabilă la Bundesrechnungshof.

18. Întrucât biroul central de legătură care trebuia să fie controlat nu a părut să fie dispus să coopereze cu Curtea de Conturi, aceasta s-a adresat din nou, prin scrisoarea din 5 octombrie 2006, Bundesrechnungshof. În această scrisoare, Curtea de Conturi comunica faptul că biroul central de legătură nici nu a confirmat vizita de control, nici nu a transmis documentele solicitate în prealabil și necesare pentru pregătirea corespunzătoare a controlului. În aceste condiții, Curtea de Conturi a comunicat Bundesrechnungshof că dorește să amâne vizita de control pentru perioada 14-17 noiembrie 2006. În același timp, aceasta a solicitat Bundesrechnungshof să intervină pe lângă biroul central de legătură în vederea bunei desfășurări a acestui control.

19. Prin scrisoarea din 9 noiembrie 2006, Curtea de Conturi s-a plâns la Ministerul Federal de Finanțe de faptul că biroul central de legătură care trebuia controlat nu a confirmat datele controlului din perioada 14-17 noiembrie 2006 și nici nu a transmis informațiile necesare. Curtea de Conturi a comunicat o nouă amânare a datei pentru vizita de control, și anume pentru perioada 4-7 decembrie 2006. Totodată, aceasta a explicat din nou scopul controlului și a precizat clar în acest sens că se prevede, printre altele, examinarea prin sondaj a cererilor de informații pentru anul 2005 trimise de biroul central de legătură și cele primite de la alte state membre. Operațiunile materiale propriu-zise, inclusiv stabilirea impozitului, în măsura în care acestea pot rezulta din documentele care urmau să fie examinate, nu fac obiectul controlului. Este vorba mai degrabă despre controlul eficienței și al eficacității cooperării administrative. În scrisoarea de răspuns din 4 decembrie 2006, Ministerul Federal de Finanțe a comunicat faptul că, în absența unui temei juridic, controlul Curții de Conturi nu este posibil.

20. Prin scrisoarea din 13 decembrie 2006, Curtea de Conturi s-a adresat din nou Bundesrechnungshof, solicitându-i să îi răspundă la câteva întrebări cu privire la diferite cereri de informații care fuseseră schimbate între biroul central de legătură din Germania și

birourile centrale de legătură din alte state membre, potrivit articolului 5 din Regulamentul nr. 1798/2003. Această cerere a fost respinsă de Bundesrechnungshof la 6 martie 2007 cu menționarea faptului că, în speță, Ministerul Federal de Finanțe și-a exprimat deja opoziția față de controlul anunțat de Curtea de Conturi. În consecință, pentru motive de neutralitate, Bundesrechnungshof nu poate să transmită informațiile respective.

21. Prin scrisoarea din 4 mai 2007, Curtea de Conturi s-a adresat din nou Ministerului Federal de Finanțe și a comunicat o serie de constatări care au rezultat din controale efectuate în alte state membre. Într-o scrisoare de răspuns din 29 iunie 2007, Ministerul Federal de Finanțe a luat poziție față de aceste observații. În orice caz, în această scrisoare nu exista niciun element care să indice o modificare a punctului de vedere negativ referitor la efectuarea controlului prin intermediul unei vizite de control în Republica Federală Germania.

22. Curtea de Conturi a publicat rezultatele controlului său în Raportul special nr. 8/2007 privind cooperarea administrativă în domeniul TVA [8] (denumit în continuare „Raportul special nr. 8/2007”). Observațiile referitoare la Germania conținute în acest raport se bazează pe constatări rezultate din vizite de control efectuate în alte state membre, pe informații colectate în cadrul misiunilor de audit efectuate la Comisie, precum și pe rapoarte puse la dispoziția publicului [9].

IV — Procedura precontencioasă

23. Prin scrisoarea de punere în întârziere din 23 septembrie 2008, Comisia a informat Republica Federală Germania că, prin refuzurile sale repetate de a coopera cu Curtea de Conturi, și-a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolului 248 alineatele (1), (2) și (3) CE, al articolului 140 alineatul (2) și al articolului 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002, precum și al articolului 10 CE. Potrivit Comisiei, această încălcare rezultă din faptul că Curtea de Conturi a fost împiedicată să își exercite funcția de a controla veniturile Uniunii. În plus, controlul în discuție al Curții de Conturi viza verificarea cheltuielilor Uniunii legate de punerea în aplicare a Regulamentului nr. 1798/2003, evaluând în special eficacitatea și eficiența bazei de date VIES.

24. Prin răspunsul său din 23 decembrie 2008, Republica Federală Germania a respins obiecțiunile formulate împotriva sa. Aceasta

8 — JO 2008, C 20, p. 1.

9 — Raportul special nr. 8/2007, punctul 14.

consideră că proiectul de control al Curții de Conturi nu este acoperit de articolul 248 CE, întrucât acest control nu are drept obiect veniturile sau cheltuielile Uniunii. Guvernul german a invocat și principiul subsidiarității.

25. Prin scrisoarea din 23 martie 2009, Comisia a transmis Republicii Federale Germania un aviz motivat, în temeiul articolului 226 CE. Comisia și-a menținut punctul de vedere potrivit căruia Curtea de Conturi este abilitată să controleze cooperarea administrativă dintre statele membre în domeniul TVA-ului. În plus, Curtea de Conturi este abilitată de asemenea să evalueze cheltuielile Uniunii referitoare la baza de date VIES, întrucât acest sistem de schimb de informații cu privire la TVA este finanțat din bugetul Uniunii.

26. Răspunzând la avizul motivat, Republica Federală Germania, prin scrisoarea din 22 mai 2009, și-a reafirmat poziția conform căreia controlul în discuție nu este acoperit de articolul 248 CE, în măsura în care acesta privește controlul veniturilor rezultate din TVA. În ipoteza în care auditul a fost planificat în scopul verificării cheltuielilor Uniunii referitoare la baza de date VIES, Republica Federală Germania a acceptat în mod explicit competența Curții de Conturi de a controla cheltuielile respective ale Uniunii. Aceste cheltuieli nu au făcut însă obiectul cererii inițiale de control.

V — Procedura în fața Curții și concluziile părților

27. Întrucât, în opinia Comisiei, Republica Federală Germania nu s-a conformat avizului motivat, la 17 decembrie 2009, Comisia a introdus o acțiune în temeiul articolului 258 TFUE.

28. Comisia solicită Curții:

— constatarea faptului că, prin refuzul de a permite Curții de Conturi să efectueze controale în Germania privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată prevăzută în Regulamentul nr. 1798/2003 și în dispozițiile de aplicare relevante, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 248 alineatele (1), (2) și (3) CE, al articolului 140 alineatul (2) și al articolului 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002, precum și al articolului 10 CE;

— obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecată.

29. Republica Federală Germania solicită respingerea acțiunii și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

30. Prin Ordonanța președintelui Curții din 7 mai 2010, au fost admise cererile de intervenție în susținerea concluziilor Comisiei formulate de Parlamentul European și de Curtea de Conturi. Curtea de Conturi și Parlamentul European solicită admiterea acțiunii Comisiei.

31. În ședința din 15 martie 2011, reprezentanții Comisiei, ai Republicii Federale Germania, ai Curții de Conturi și ai Parlamentului European și-au prezentat observațiile.

VI — Principalele argumente ale părților

32. În opinia Comisiei, a Parlamentului European și a Curții de Conturi, refuzul Republicii Federale Germania de a permite Curții de Conturi să efectueze controlul cooperării administrative în domeniul taxei pe valoarea adăugată conduce la o încălcare a articolului 248 alineatele (1), (2) și (3) CE, a articolului 140 alineatul (2) și a articolului 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002, precum și a articolului 10 CE. Guvernul german consideră, dimpotrivă, că atitudinea sa negativă este conformă cu dreptul Uniunii.

33. *Comisia*, *Parlamentul European* și *Curtea de Conturi* pledează pentru o interpretare largă a competențelor de control ale Curții de Conturi și a obligațiilor aferente de cooperare ale statelor membre. În acest sens, ele subliniază rolul Curții de Conturi, astfel cum a fost consacrat în dreptul primar, de a evalua încasarea și utilizarea mijloacelor financiare ale Uniunii și de a verifica dacă operațiunile financiare au fost înregistrate și declarate corect, precum și dacă acestea au fost efectuate și administrate în mod legal și corespunzător. În calitatea sa de auditor extern independent, Curtea de Conturi contribuie de asemenea la îmbunătățirea gestiunii financiare a Uniunii, protejând astfel interesele financiare ale cetățenilor Uniunii. În aceste condiții și în scopul de a asigura un *effet utile* al dispozițiilor relevante, competențele de control ale Curții de Conturi ar trebui să fie interpretate în mod larg. În plus, din dispozițiile dreptului Uniunii rezultă că, în cazul controalelor efectuate în statele membre, acestea trebuie să ofere un sprijin amplu Curții de Conturi în desfășurarea activității sale.

34. Statele membre sunt, prin urmare, obligate să admită toate controalele Curții de Conturi destinate evaluării încasării și utilizării mijloacelor financiare ale Uniunii, precum și să ofere Curții de Conturi o amplă susținere în această privință. Or, tocmai aceste posibilități i-ar fi fost refuzate Curții de Conturi de autoritățile germane. Deși Regulamentul nr. 1798/2003 nu reglementează în sine încasările veniturilor Uniunii, acesta prezintă însă o legătură clară și directă cu veniturile menționate. Acest regulament vizează combaterea fraudelor și a evaziunii fiscale în domeniul TVA-ului, permițând, în

consecință, statelor membre să încaseze corect TVA-ul și Uniunii, să dispună, în cele mai bune condiții, de resursele proprii provenite din TVA care îi revin. Aceasta deoarece, în final, veniturile din TVA ale statelor membre constituie baza pentru determinarea resurselor proprii provenite din TVA ale Uniunii. Din această perspectivă, faptul de a verifica dacă statele membre au instituit un sistem eficient de cooperare și de asistență administrativă în domeniul TVA-ului ține de controlul resurselor proprii provenite din TVA. Nu trebuie însă să se ignore faptul că celelalte state membre trebuie să compenseze eventualele deficite la nivelul resurselor proprii provenind din TVA prin contribuții mai mari în domeniul resurselor proprii provenind din VNB [venitul național brut].

35. *Curtea de Conturi* și *Parlamentul European* au subliniat în acest context și diferența dintre controalele efectuate de Curtea de Conturi și eventualele controale efectuate de Comisie. Obiectivul controalelor efectuate de Curtea de Conturi nu constă în examinarea aplicării Regulamentului nr. 1798/2003 de către statele membre în scopul de a le aplica acestora sancțiuni în cazul unor eventuale încălcări ale obligațiilor lor, ci constă mai curând în verificarea aspectului dacă sistemul cooperării administrative funcționează bine în practică și în propunerea de îmbunătățiri, dacă este cazul. În această privință, *Curtea de Conturi* subliniază că interpretarea restrictivă a competențelor Curții de Conturi, astfel cum propune guvernul german, ar avea drept consecință faptul că în domeniul resurselor proprii provenind din TVA aceasta ar avea posibilitatea de a efectua numai controale foarte limitate, ceea ce ar împiedica Curtea de Conturi să efectueze audituri ale performanței („performance audits"). Aceste audituri sunt însă necesare, pentru ca Curtea de Conturi să își poată îndeplini obligațiile în temeiul dispozițiilor articolului 248 CE.

36. *Comisia* consideră că opinia sa este susținută și de articolul 43 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1798/2003, de articolul 8 alineatul (2) din Decizia nr. 2000/597 și de articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002. Potrivit Comisiei, din aceste dispoziții rezultă că înseși statele membre au dat competențelor Curții de Conturi, în conformitate cu articolul 248 CE, o interpretare largă care include controlul privind cooperarea administrativă a statelor membre în domeniul TVA-ului conform dispozițiilor din Regulamentul nr. 1798/2003.

37. *Guvernul german* pledează, dimpotrivă, pentru o interpretare mai restrictivă a competențelor Curții de Conturi. Potrivit acesteia, misiunea Curții de Conturi este limitată clar la controlul operațiunilor care prezintă o legătură directă cu veniturile și cheltuielile Uniunii.

38. În opinia guvernului german, Regulamentul nr. 1798/2003 nu privește veniturile Uniunii. Veniturile provenind din TVA ale statelor membre care sunt protejate prin Regulamentul nr. 1798/2003 nu reprezintă venituri ale Uniunii, ci sunt luate în considerare numai ca valoare fixă pentru calcularea resurselor proprii provenind din TVA ale Uniunii. Dispozițiile relevante pentru acest calcul nu conțin niciun mod de corecție prin care să poată fi luate în considerare veniturile din TVA pe care un stat membru le-ar fi putut obține în mod suplimentar, de exemplu, prin funcționarea mai eficientă a asistenței administrative interstatale.

39. În acest context, guvernul german realizează și o comparație cu resursele proprii provenind din VNB. Acest guvern subliniază în special că, în acest sens, calculul resurselor proprii provenind din VNB se întemeiază în final pe VNB al statelor membre individuale. Dacă modalitatea de constituire a bazei pentru resursele proprii ar trebui să fie supusă controlului Curții de Conturi, aceasta ar fi abilitată să controleze, în cadrul unei verificări a resurselor proprii provenind din VNB, întreaga politică economică a statului membru respectiv, întrucât această politică influențează tocmai VNB al fiecărui stat membru.

40. Aceste considerații conduc guvernul german la concluzia că competențele de control ale Curții de Conturi nu se pot referi decât la determinarea și la calculul veniturilor nete provenind din TVA obținute efectiv, precum și la calculele pe care statele membre le efectuează pe baza acestor venituri pentru a determina baza de calcul pentru resursele proprii provenind din TVA. Dimpotrivă, diferitele proceduri administrative, proceduri de încasare și de determinare, și anume procedurile fiscale propriu-zise, nu sunt supuse controlului Curții de Conturi, întrucât aceste proceduri nu fac absolut deloc obiectul determinării și al calculării resurselor proprii provenind din TVA. În acest context, nici din articolul 8 alineatul (2) din Decizia nr. 2000/597 nu se poate deduce competența Curții de Conturi de a controla transpunerea Regulamentului nr. 1798/2003 în statele membre.

41. De asemenea, există un dezacord între părți cu privire la problema dacă un control al Curții de Conturi referitor la cooperarea administrativă între statele membre în domeniul TVA-ului încalcă principiul subsidiarității.

42. *Guvernul german* răspunde afirmativ la această întrebare. Controlul perceperii TVA trebuie să se realizeze în principiu de curțile naționale de conturi. În măsura în care Comisia consideră că un control al aspectelor transfrontaliere este posibil numai prin

intermediul Curții de Conturi, Comisia nu recunoaște faptul că, potrivit articolului 35 din Regulamentul nr. 1798/2003, sunt deja prevăzute un control și o evaluare a regulamentului de către Comisie în cooperare cu statele membre. Cu alte cuvinte, legiuitorul comunitar a luat deja măsuri pentru a ține seama de competențele limitate ale curților naționale de conturi. Un control efectuat prin intermediul Curții de Conturi nu este necesar în această privință.

43. În acest context, guvernul german subliniază de asemenea că structura organizatorică a administrației fiscale, controalele fiscale și recuperarea impozitelor intră în domeniul de competență al statelor membre. Această repartizare a competențelor de drept administrativ între Uniune și statele membre nu poate fi, în opinia acestui guvern, disociată de problema stabilirii organului de control care poate să controleze respectivele activități administrative. Delimitarea competențelor de control ale Curții de Conturi trebuie, de aceea, să corespundă delimitării competențelor administrative. În absența unui temei expres menționat în tratat, controlul actelor administrative care intră sub incidența competenței statelor membre nu este, prin urmare, admisibil.

44. În opinia *Comisiei*, a *Parlamentului European* și a *Curții de Conturi*, argumentul principiului subsidiarității nu este convingător. Aspectul transfrontalier al cooperării administrative în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003 pledează, mai curând, în favoarea competențelor de control ale Curții de Conturi. *Comisia* subliniază, în plus, caracterul autonom al controalelor efectuate de Curtea de Conturi. Din ansamblul considerațiilor precedente rezultă că o competență de control a Comisiei sau a curților naționale de conturi nu exclude automat o competență de control a Curții de Conturi.

45. În memoriul său în replică, *Comisia* evidențiază, în plus, că transpunerea Regulamentului nr. 1798/2003 antrenează și cheltuieli ale Uniunii, întrucât instituirea și funcționarea sistemelor de informații prevăzute în acest regulament sunt (co)finanțate din bugetul Uniunii. În consecință, controlul transpunerii și al aplicării Regulamentului nr. 1798/2003 face de asemenea parte din controlul legalității și al corectitudinii cheltuielilor Uniunii.

46. *Guvernul german* susține că aceste afirmații sunt inadmisibile din două puncte de vedere. Pe de o parte, acest argument nu este prezentat în cererea introductivă, astfel încât, potrivit articolului 42 alineatul (2) primul paragraf din Regulamentul de procedură al Curții, trebuie considerat tardiv și, prin aceasta, trebuie respins ca inadmisibil. Pe de altă parte, acest control al cheltuielilor nu a făcut obiectul cererii de control a Curții de Conturi.

VII — Apreciere juridică

A — *Observații introductive*

47. Aprecierea legalității, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, a refuzului Republicii Federale Germania de a permite Curții de Conturi să efectueze un control al cooperării administrative între statele membre în domeniul TVA-ului depinde în concluzie de răspunsul la întrebarea dacă Curtea de Conturi a fost sau nu a fost competentă să realizeze acest control. Dacă Curtea de Conturi nu ar fi abilitată să efectueze un astfel de control, Republica Federală Germania ar avea dreptul să refuze, fără nicio altă justificare, cooperarea cu Curtea de Conturi. În cazul în care, dimpotrivă, Curtea de Conturi, astfel cum susțin Comisia Europeană, Parlamentul European și Curtea de Conturi, ar fi abilitată să efectueze acest control, refuzul Republicii Federale Germania ar putea fi calificat drept o încălcare a obligațiilor de cooperare care îi revin potrivit dreptului Uniunii.

48. Potrivit articolului 7 alineatul (1) CE, Curtea de Conturi este una dintre instituțiile Uniunii și acționează în limitele atribuțiilor care îi sunt conferite prin acest tratat. În dreptul primar, aceste atribuții sunt formulate la articolul 248 CE care, potrivit alineatului (1), dispune că Curtea de Conturi verifică toate conturile de venituri și cheltuieli ale Uniunii, precum și toate conturile de venituri și cheltuieli ale fiecărui organism înființat de Uniune, în măsura în care actul constitutiv nu exclude acest lucru.

49. Competențele de control ale Curții de Conturi se referă, prin urmare, în principiu, la veniturile și cheltuielile Uniunii [10]. În acest context, problema care se pune, în primul rând, în speță, este dacă un control al cooperării administrative dintre statele membre în domeniul TVA-ului privește sau nu privește veniturile și cheltuielile Uniunii. Ținând seama în special de circumstanța că jurisprudența Curții nu conține, până în prezent, decât puține afirmații cu privire la întinderea competențelor de control care revin Curții de Conturi, apreciem că pentru a se răspunde la această întrebare este necesar, în primul rând, să delimităm structura de bază a sistemului de venituri al Uniunii în lumina Deciziei 2000/597, aplicabilă *ratione temporis*. Pe această bază, vom aborda ulterior problema dacă și în ce condiții controlul refuzat de Republica Federală Germania poate fi

10 — A se vedea în acest sens Ekelmans, M., „Cour des comptes" în *Rép. communautaire Dalloz* (ediția 08/2008), punctul 47.

calificat drept un control al veniturilor și cheltuielilor Uniunii, la a cărui efectuare Republica Federală Germania era obligată să acorde sprijin.

B — *Sistemul de resurse proprii în sensul Deciziei 2000/597*

50. Potrivit articolului 269 alineatul (1) CE, bugetul Uniunii este finanțat integral din resurse proprii, fără a aduce atingere altor venituri. Potrivit alineatului (2) al acestui articol, Consiliul, hotărând în unanimitate, la propunerea Comisiei și după consultarea Parlamentului European, stabilește dispozițiile aplicabile sistemului de resurse proprii ale Uniunii.

51. Pentru perioada relevantă pentru prezenta procedură, sistemul de resurse proprii a fost stabilit în Decizia 2000/597. Articolul (2) alineatul (1) din această decizie face distincție între veniturile care provin din drepturi și contribuții din domeniul agrar [litera (a)], veniturile din taxele vamale aplicate la import [litera (b)], resursele proprii din TVA [litera (c)] și resursele proprii din PNB [11] [litera (d)].

52. Potrivit articolului 8 alineatul (1) din Decizia 2000/597, drepturile și contribuțiile din domeniul agrar, precum și taxele vamale care revin Uniunii, denumite și „resurse proprii tradiționale", se colectează de către statele membre în conformitate cu actele cu putere de lege, cu normele și cu actele administrative naționale. În conformitate cu articolul 2 alineatul (3) din această decizie, statele membre au dreptul să rețină în schimb, cu titlu de costuri de colectare, o indemnizație forfetară de 25 %.

53. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Decizia 2000/597, resursele proprii provenind din TVA ale Uniunii se stabilesc pe baza unor calcule complexe. În acest sens, se calculează într-o primă etapă pentru fiecare stat membru, pornind de la veniturile efective provenind din TVA, baza de evaluare armonizată a TVA-ului. Normele detaliate pentru determinarea acestei baze de evaluare sunt cuprinse în Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89 al Consiliului din 29 mai 1989

11 — În pofida faptului că la articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Decizia 2000/597 nu este vorba despre venitul național brut (VNB), ci, mai curând, despre produsul național brut (PNB) al statelor membre, la articolul 2 alineatul (7) din această decizie se precizează că, pentru aplicarea acestei decizii, „PNB" este definit ca „VNB" anual la prețurile pieței, astfel cum este determinat de Comisie prin aplicarea SEC 95 în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 2223/96/CE. În considerentul (4), această înlocuire terminologică este explicată prin faptul că este adecvat să se folosească cele mai recente noțiuni statistice în sensul resurselor proprii.

privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată [12]. Ulterior, baza de evaluare calculată astfel pentru statul membru respectiv se limitează la cel mult 50 % din VNB al acestuia, definit potrivit articolului 2 alineatul (7) din Decizia 2000/597 (plafonarea bazei de evaluare a TVA-ului) [13]. Asupra bazei de evaluare a resurselor proprii provenind din TVA astfel stabilită se aplică apoi o rată armonizată valabilă pentru toate statele membre [14]. Din aceste calcule rezultă resursele proprii provenite din TVA datorate de fiecare stat membru Uniunii pe care statele membre trebuie să le pună la dispoziția Comisiei în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) al treilea paragraf din Decizia 2000/597.

54. Resursele proprii provenind din VNB rezultă conform articolului 2 alineatul (1) litera (d) din Decizia 2000/597 din aplicarea unei rate determinate conform procedurii bugetare, ținând seama de toate celelalte venituri la totalul VNB al tuturor statelor membre. Aceste resurse proprii servesc la echilibrarea bugetului UE și, în acest context, pot fi calificate drept un fel de cheie de boltă [15] de care sistemul de resurse proprii are nevoie, întrucât, în principiu, nu este admis un împrumut al Uniunii [16]. Acest lucru înseamnă că pierderile structurale de venituri în celelalte trei categorii de resurse proprii trebuie, în principiu, să fie compensate prin venituri mai mari de resurse proprii provenind din VNB. În conformitate cu articolul 8 alineatul (1) al treilea paragraf din Decizia 2000/597, statele membre trebuie să pună la dispoziția Comisiei resursele proprii provenind din VNB.

55. O diferență importantă între resursele proprii tradiționale, pe de o parte, și resursele proprii provenind din TVA și din VNB, pe de altă parte, constă în faptul că resursele proprii tradiționale pe care statele membre trebuie să le transfere Comisiei trebuie, în principiu, să corespundă taxelor agricole și taxelor vamale colectate de statele membre din care se scade indemnizația forfetară cu titlu de costuri de colectare, însă nu există o astfel de legătură directă între resursele proprii provenind din TVA și veniturile naționale din TVA,

12 — JO L 155, p. 9, Ediție specială, 01/vol. 2, p. 85. Generalizând, acest calcul se realizează în conformitate cu Regulamentul nr. 1553/89 după cum urmează: mai întâi, veniturile din TVA ale statelor membre se ajustează pentru a se ține seama de derogările legale din dispozițiile naționale față de dispozițiile armonizate [articolul 2 alineatul (3) și articolul 5]. Ulterior, veniturile din TVA ajustate se împart la coeficientul național de TVA. Dacă într-un stat membru se aplică mai mulți coeficienți de TVA, din aceștia trebuie să se calculeze un coeficient mediu ponderat (articolele 3, 4 și 5). Baza de evaluare, determinată ca raportul dintre veniturile ajustate și coeficientul mediu ponderat, este apoi ajustată pentru a se ține seama de operațiunile efectuate în cadrul derogărilor legale din A șasea Directivă cu privire la TVA (articolele 2 și 6). A se vedea: Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München, 2002, p. 154.

13 — Această limită de plafonare trebuie să îmbunătățească echitatea compensațiilor financiare dintre statele membre; a se vedea Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU" în *EuR 1997*, p. 95, 103.

14 — Modul de calcul al acestui coeficient este descris la articolul 2 alineatul (4) din Decizia 2000/597.

15 — A se vedea în acest sens 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?" în *EuR 2007*, p. 707, 710.

16 — Acest principiu este exprimat la articolul 268 al treilea paragraf CE potrivit căruia veniturile și cheltuielile bugetare trebuie să fie echilibrate.

respectiv între resursele proprii provenind din VNB și VNB.

56. În acest context, articolul 8 alineatul (1) primul paragraf din Decizia 2000/597 conține o regulă explicită pentru colectarea resurselor proprii tradiționale. Potrivit acestuia, aceste resurse proprii sunt colectate de statele membre în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative care, la nevoie, sunt adaptate cerințelor reglementărilor Uniunii. Cele mai importante norme de drept ale Uniunii referitoare la colectarea resurselor proprii tradiționale sunt cuprinse în Regulamentul (CE, Euratom) nr. 1150/2000 al Consiliului din 22 mai 2000 privind punerea în aplicare a Deciziei 2000/597, referitoare la sistemul de resurse proprii ale Comunităților [17], care reglementează la articolul 17 anumite aspecte privind obligația de colectare și de punere la dispoziție a acestor resurse proprii de către statele membre [18]. În plus, potrivit articolului 18 din acest regulament, Comisia nu numai că are posibilitatea să solicite statelor membre să efectueze controale suplimentare referitor la constatarea și la punerea la dispoziție a resurselor proprii tradiționale, ci îi revine și dreptul de a participa activ la aceste verificări.

57. Referitor la colectarea TVA-ului național de către statele membre, nici Decizia 2000/597, nici Regulamentul nr. 1150/2000 nu conțin reglementări explicite. În pofida armonizării în acest domeniu, TVA-ul trebuie considerat o taxă națională care se colectează, în principiu, în conformitate cu dispozițiile naționale [19]. Totuși, articolul 12 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1553/89 stabilește obligația statelor membre de a informa Comisia cu privire la procedurile lor de înregistrare a persoanelor impozabile și de stabilire și recuperare a TVA-ului, precum și cu privire la normele și la rezultatele sistemelor lor de control în domeniul acestei taxe. Potrivit alineatului (2) al aceluiași articol, Comisia examinează în colaborare cu fiecare stat membru interesat dacă pot fi preconizate eventuale îmbunătățiri ale procedurilor în vederea creșterii eficienței.

58. Importanța celor patru categorii de resurse proprii în cadrul finanțării bugetului Uniunii s-a modificat drastic de la mijlocul anilor ’90. În timp ce în 1996 cota procentuală de „resurse proprii tradiționale” din resursele proprii ale UE s-a ridicat la 19,1 %, iar cea a

17 — JO L 130, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 2, p. 184, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2028/2004 al Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO L 352, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 147).

18 — Articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1150/2000 prevede, printre altele, că statele membre nu sunt obligate să pună la dispoziția Comisiei suma corespunzând drepturilor din resursele proprii tradiționale constatate, dacă a fost imposibilă colectarea acestor sume, din motive de forță majoră sau din motive care nu pot fi imputate statelor membre.

19 — A se vedea Meermagen, B., citat anterior (nota de subsol 12), p. 161.

resurselor proprii provenind din TVA a fost de 51,3 % și cea a resurselor proprii provenind din VNB a reprezentat 29,6 %, în anul 2005, cota procentuală a „resurselor proprii tradiționale” s-a redus la 11,4 % și cea a resurselor proprii provenind din TVA a coborât la 14,1 %, în timp ce cota resurselor proprii provenind din VNB a crescut la 74,5 % [20]. Astfel, resursele proprii provenind din VNB, care au fost introduse abia în anul 1988, au devenit cea mai importantă sursă de finanțare a bugetului Uniunii, în locul resurselor proprii provenind din TVA.

59. Astfel cum am menționat deja, resursele proprii provenind din VNB reprezintă de altfel nu numai cea mai importantă sursă de venit a UE, ci servesc și la echilibrarea bugetului Uniunii. În măsura în care eventuale pierderi de venituri în celelalte categorii de resurse proprii nu pot fi neutralizate în bugetul UE prin adaptarea cheltuielilor, ele trebuie să fie compensate, în consecință, prin resurse proprii mai mari provenind din VNB.

60. Curtea a ținut seama în mod explicit de această legătură între diversele categorii de resurse proprii în jurisprudența referitoare la colectarea de către statele membre a resurselor proprii tradiționale. În temeiul constatării conform căreia veniturile din anumite resurse proprii, mai mici decât cele așteptate, trebuie compensate fie prin alte resurse proprii, fie prin adaptarea cheltuielilor, Curtea de Justiție a statuat în Hotărârea din 15 noiembrie 2005 că statele membre sunt obligate să constate creanțele determinabile ale Uniunii asupra resurselor proprii tradiționale, întrucât, în caz contrar, echilibrul financiar al Uniunii ar fi perturbat prin comportamentul unui stat membru [21].

61. În concluzie, trebuie să se constate, în lumina considerațiilor de mai sus, că sistemul resurselor proprii al Uniunii este compus din mai multe categorii de resurse proprii, și anume din resursele proprii tradiționale, din resursele proprii provenind din TVA și din resursele proprii provenind din VNB. În acest context, resursele proprii provenind din TVA pe care diferitele state membre trebuie să le pună la dispoziție sunt determinate pe baza veniturilor naționale din TVA, aceste venituri fiind luate în considerare sub forma unei mărimi statistice în cadrul unor calcule complexe pentru stabilirea contribuțiilor pe care diferitele state membre le datorează cu titlu de resurse proprii provenind din TVA [22].

20 — Raportul Comisiei privind funcționarea sistemului resurselor proprii COM(2004) 505 final, p. 3.

21 — Hotărârea din 15 noiembrie 2005, Comisia/Danemarca (C-392/02, Rec., p. I-9811, punctele 54 și 60). A se vedea de asemenea Hotărârea din 16 mai 1991, Comisia/Țările de Jos (C-96/89, Rec., p. I-2461, punctul 37), Hotărârea din 15 iunie 2000, Comisia/Germania (C-348/97, Rec., p. I-4429, punctul 64), și Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Italia (C-423/08, Rep., p. I-5449, punctul 39).

22 — Astfel cum a menționat, în mod întemeiat, Parlamentul European în Rezoluția din 29 martie 2007 privind viitorul resurselor proprii ale Uniunii Europene (JO C 27 E, p. 214, litera D).

C — *Competențele de control ale Curții de Conturi*

1. Obiectul, domeniul de aplicare și limitele competențelor de control ale Curții de Conturi

62. Pentru a aprecia dacă Republica Federală Germania, prin refuzul său de a permite Curții de Conturi să controleze, în Germania, cooperarea administrativă în domeniul TVA-ului, a încălcat dreptul Uniunii, aspectul decisiv este, în final, dacă Curtea de Conturi era abilitată să efectueze acest control și dacă, în cadrul pregătirii și al efectuării acestui control, ea a respectat limitele puterii sale de control. Statele membre au obligația de a coopera cu Curtea de Conturi numai în măsura în care aceasta acționează în limitele competențelor de control care i-au fost conferite [23].

a) Puterea de a verifica actele instituțiilor și a statelor membre ale Uniunii care prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii

63. În acest context, vom analiza în continuare, mai întâi, obiectul, domeniul de aplicare și limitele competențelor de control ale Curții de Conturi. Vom aborda, în plus, criteriile de control de care dispune Curtea de Conturi în cadrul îndeplinirii misiunii sale. Această analiză ne va permite ulterior să apreciem dacă și în ce mod este Curtea de Conturi abilitată în mod concret pentru a supune unui control cooperarea administrativă în domeniul TVA-ului în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003.

64. În temeiul articolului 248 alineatul (1) CE, Curtea de Conturi verifică toate conturile de venituri și cheltuieli ale Uniunii, precum și toate conturile de venituri și cheltuieli ale fiecărui organism înființat de Uniune, în măsura în care actul constitutiv nu exclude acest lucru. Potrivit articolului 248 alineatul (2) CE, Curtea de Conturi examinează legalitatea și corectitudinea veniturilor și cheltuielilor și asigură buna gestiune financiară, semnalând îndeosebi orice neregulă [24]. Articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002, adoptat în temeiul articolului 279 CE, prevede în mod similar că Curtea de Conturi

23 — A se vedea punctul 47 și următoarele din prezentele concluzii.

24 — Din punctul de vedere al tehnicii legislative, articolul 248 CE este structurat în sensul că la primul alineat sunt definite misiunile de control ale Curții de Conturi. Al doilea alineat conține enumerarea criteriilor pe baza cărora trebuie să se efectueze aceste controale. Al treilea alineat formulează reguli și norme concrete cu privire la efectuarea acestor controale. Al patrulea alineat conține în final normele privind publicarea rezultatelor controalelor efectuate. A se vedea în acest sens Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?" în *Cahiers de droit européen* 2001, p. 707, 709 și următoarele, și Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief" în *SEW 2000*, p. 246, 249 și următoarele.

examinează legalitatea și conformitatea tuturor veniturilor încasate și a tuturor cheltuielilor efectuate ale Uniunii, în conformitate cu dispozițiile tratatelor, ale bugetului, ale acestui regulament, ale normelor de aplicare și ale tuturor celorlalte acte adoptate în temeiul tratatelor [25].

65. Pe baza acestor norme de competență, Curtea de Conturi este abilitată în principiu să examineze toate actele instituțiilor și ale statelor membre ale Uniunii care prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii. În acest sens, Curtea de Conturi poate evalua legalitatea actelor examinate ale instituțiilor Uniunii și ale statelor membre în lumina tuturor regulilor și normelor din dreptul Uniunii care pot să producă un efect asupra finanțelor Uniunii [26]. Din articolul 248 alineatul (2) al doilea și al treilea paragraf, potrivit cărora controlul veniturilor se poate efectua și pe baza veniturilor de realizat, iar controlul cheltuielilor se poate face și pe baza angajamentelor, rezultă că, pentru efectuarea controlului, Curtea de Conturi nu trebuie să aștepte finalizarea operațiunilor respective de încasare sau de plată, ci, mai curând, aceasta este autorizată să efectueze un așa-numit „control în paralel” [27].

66. Condiția principală pentru existența unei competențe de control a Curții de Conturi este constituită, prin urmare, de existența unei legături directe suficiente între obiectul controlului și veniturile sau cheltuielile Uniunii.

b) Domeniul de aplicare al dreptului Uniunii ca restricție a competenței în cadrul controlului actelor statelor membre de către Curtea de Conturi

67. În cazul controlului actelor instituțiilor Uniunii, în general este suficient să existe o legătură directă între finanțele Uniunii și obiectul ales pentru control de Curtea de Conturi

25 — Întrucât Regulamentul nr. 1605/2002 a fost adoptat în temeiul dreptului primar constituit de articolul 279 CE, nu se pune problema supremației dreptului secundar în raportul dintre articolul 248 CE și articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002. Cu privire la principiul supremației dreptului secundar, a se vedea Concluziile prezentate la 11 februarie 2010 în cauza Comisia/Germania (C-160/08, Rep., p. I-3713, punctul 99 și următoarele).

26 — Deși Curtea, în Hotărârea din 23 aprilie 1986, Les Verts/Parlamentul European (294/83, Rec., p. 1339, punctul 28), a constatat în mod general că Curtea de Conturi trebuie să verifice numai legalitatea unei cheltuieli în raport cu bugetul și cu actul de drept derivat care se află la baza acestei cheltuieli, această afirmație, considerată în contextul general al acestei hotărâri, nu poate fi apreciată drept o limitare principială a competenței de control a Curții de Conturi la anumite norme din dreptul Uniunii. În acest sens, avocatul general Mancini a subliniat în mod întemeiat în Concluziile prezentate la 25 mai 1988 în cauza Grecia/Consiliul (204/86, Rec., p. 5323, punctul 5) că Curtea de Conturi are puterea să verifice nu numai respectarea dispozițiilor cu privire la buget din tratate sau din regulamentul financiar, ci și orice altă prevedere din ordinea juridică comunitară, în măsura în care aceasta poate să producă un efect asupra cheltuielilor. A se vedea, în acest sens, și Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues” în *CMLR 2000*, p. 129, 133 și următoarele, și Ekelmans, M., citat anterior (nota de subsol 10), punctele 41 și 49.

27 — În acest sens, a se vedea Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden, 1976, p. 32 și urm., Mageira, S., *Das Recht der Europäischen Union* (Ed. Grabitz/Hilf), articolul 248 din TCE, punctul 12 (a patruzecea fasciculă de actualizare, octombrie 2009).

pentru a se putea afirma *eo ipso* o competență de control a Curții de Conturi.

68. În cazul controlului actelor statelor membre trebuie, dimpotrivă, să se țină seama de faptul că statele membre pot să adopte numeroase decizii care, deși pot să se refere la finanțele Uniunii, se află însă complet în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii. Întrucât, potrivit dispozițiilor de la articolul 248 alineatul (2) CE, Curtea de Conturi are dreptul să evalueze nu doar corectitudinea și buna gestiune financiară a bugetului, ci și legalitatea obiectului controlului care a fost stabilit de aceasta în lumina reglementărilor relevante din dreptul Uniunii [28], în opinia noastră, este exclus ca Curtea de Conturi să stabilească drept obiect principal al unui control deciziile naționale pe care statele membre le-au adoptat în exercitarea suveranității de reglementare care le-a rămas la dispoziție fără restricții [29].

69. Astfel, în privința actelor statelor membre, competența de control a Curții de Conturi nu numai că presupune că actele examinate ale statelor membre prezintă o legătură directă suficientă cu finanțele Uniunii, ci și că statele membre au respectat prevederile din dreptul Uniunii cu ocazia îndeplinirii actelor controlate.

70. Pentru o înțelegere mai bună a acestei restricții suplimentare a competenței în cazul controlului actelor statelor membre, considerăm că este necesar să abordăm pe scurt caracteristicile principale ale controlului legalității efectuat de Curtea de Conturi.

71. În temeiul articolului 248 alineatul (2) CE, Curtea de Conturi poate controla legalitatea actelor instituțiilor Uniunii, precum și ale statelor membre care privesc finanțele Uniunii. Deși această verificare a legalității se poate suprapune cu funcțiile judiciare ale Curții de Justiție [30], realizarea și efectele controalelor legalității efectuate de Curtea de Conturi, respectiv Curtea de Justiție, diferă

28 — În privința criteriilor de control pe care Curtea de Conturi le poate utiliza în cadrul exercitării competențelor sale de control, a se vedea punctul 93 și următoarele din prezentele concluzii.

29 — Totuși, acest lucru nu înseamnă că, în ceea ce privește concepția, organizarea și efectuarea controalelor sale, Curtea de Conturi trebuie să se limiteze exclusiv la domeniile tematice care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Mai curând, trebuie să se considere că, în contextul verificării unui obiect principal de audit, supus dreptului Uniunii, Curtea de Conturi are dreptul să controleze și buna gestiune a măsurilor și a dispozițiilor naționale pe care statele membre le-au adoptat în exercitarea suveranității de reglementare care le-a rămas, în măsura în care acest control este adecvat, necesar și proporțional pentru atingerea obiectivelor generale de control. A se vedea în acest sens punctul 134 și următoarele din prezentele concluzii.

30 — Cu titlu de exemplu, a se vedea controlul efectuat de Curtea de Conturi pentru finanțarea de către Comisie a măsurilor de combatere a sărăciei și a excluziunii sociale (Raportul anual privind exercițiul 1995, JO 1996, C 340, p. 1), Curtea de Conturi ajungând la concluzia că nu ar exista temei legal pentru finanțarea din bugetul Uniunii a unei serii de măsuri (punctul 6.122-6.126). Cu ocazia unei acțiuni introduse de Regatul Unit împotriva Comisiei, Curtea de Justiție, în Hotărârea din 12 mai 1998, Regatul Unit/Comisia (C-106/96, Rec., p. I-2729), a ajuns la aceeași concluzie și a anulat deciziile respective ale Comisiei care au făcut obiectul acțiunii.

în mod fundamental [31]. În ceea ce privește controlul legalității, Curtea de Justiție poate să acționeze, în principiu, numai dacă a fost sesizată în mod valabil prin introducerea unei acțiuni. În plus, în vederea pronunțării hotărârii sale, Curtea de Justiție trebuie, în general, să se orienteze în funcție de obiectul litigiului. Dimpotrivă, în temeiul articolului 248 alineatul (4) al doilea paragraf CE, Curtea de Conturi poate să acționeze și din proprie inițiativă și are posibilitatea să stabilească ea însăși obiectul controlului, în limita competențelor sale. În ceea ce privește efectele juridice, hotărârile Curții de Justiție dobândesc însă putere de lucru judecat formal și material și au, astfel, un efect obligatoriu. Comunicările, rapoartele și avizele Curții de Conturi sunt, dimpotrivă, lipsite de un efect obligatoriu formal [32].

72. Deși Curții de Conturi nu îi revine, așadar, misiunea de a face aprecieri juridice definitive în cadrul controalelor legalității efectuate de aceasta, nu trebuie omis faptul că, în practică, opiniile ei cu privire la legalitatea operațiilor controlate au o autoritate tehnică considerabilă [33]. În acest context, trebuie de asemenea să se sublinieze că auditurile efectuate de Curtea de Conturi nu constituie în mod normal numai un control, ci reprezintă, totodată, și o formă de consiliere legată de obiectivul acestora, de identificarea și de tratarea abuzurilor și a neregulilor în lumina dreptului Uniunii vizând modificarea practicii constatate [34].

73. Ținând seama în mod deosebit de autoritatea Curții de Conturi, comunicările, rapoartele și avizele acesteia privind legalitatea actelor verificate ale statelor membre, deși lipsite de un efect obligatoriu formal, exercită o influență considerabilă asupra actelor acestor state membre în domeniile verificate. În opinia noastră, această posibilitate de influențare, învestită cu autoritate, exercitată de Curtea de Conturi, are drept rezultat faptul că aceasta nu este abilitată să facă din actele statelor membre, care se află în totalitate în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, obiectul principal al controalelor sale, chiar și în cazul în care aceste acte ar

31 — În acest sens, a se vedea Ekelmans, M., citat anterior (nota de subsol 10), punctul 49.

32 — În acest context, avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer, în Concluziile prezentate la 3 mai 2001 în cauza Ismeri Europa/Curtea de Conturi (C-315/99 P, Rec., p. I-5281, punctul 50 și următoarele), a menționat că rapoartele anuale sau rapoartele speciale ale Curții de Conturi conțin opiniile și observațiile Curții de Conturi privind gestiunea financiară examinată de aceasta. Astfel, avocatul general a subliniat în mod deosebit că, prin natura lor, aceste rapoarte nu sunt susceptibile să constituie direct drepturi și obligații pentru organismele sau pentru instituțiile controlate. Ele nu cuprind o decizie, ci exprimă doar o opinie. În aceste condiții, avocatul general a ajuns în mod întemeiat la concluzia că un raport al Curții de Conturi nu reprezintă un act susceptibil să producă efecte juridice în raport cu terții. Conform jurisprudenței constante a Curții de Justiție, acesta nu poate, prin urmare, nici să fie atacat prin intermediul unei acțiuni în anulare. În acest sens, a se vedea Inghelram, J., citat anterior (nota de subsol 24), p. 726 și următoarele.

33 — În acest sens, în doctrină se subliniază că Curtea de Conturi, cu ocazia începerii activității acesteia, a fost descrisă de H. Kutscher, președintele de atunci al Curții de Justiție, drept „conștiința financiară" a Uniunii. A se vedea Inghelram, J., citat anterior (nota de subsol 3), p. 676.

34 — Referitor la acest raport între activitățile de audit/control și de consiliere prin intermediul curților de conturi, a se vedea Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden, 2005, p. 40 și următoarele.

prezenta o legătură directă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii.

74. În cazul în care actele statelor membre dintr-un domeniu în care nu trebuie să se respecte cerințele dreptului Uniunii ar putea să fie verificate de Curtea de Conturi, ar exista astfel pericolul ca, prin intermediul controlului legalității, Curtea de Conturi să poată să impună statelor membre aprecieri cu privire la dreptul Uniunii în domenii în care acest drept nu trebuie să fie aplicat. În aceste condiții, controlul legalității actelor statelor membre în domenii în care acestea nu trebuie să respecte dispozițiile prevăzute de dreptul Uniunii reprezintă o încălcare a limitelor de competență ale Curții de Conturi [35].

75. În opinia noastră, în domeniul cheltuielilor Uniunii, existența unei legături directe suficiente între actele care trebuie controlate ale statelor membre și cheltuielile Uniunii implică, de regulă, faptul că aceste acte intră de asemenea în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

76. În domeniul cheltuielilor Uniunii există, dimpotrivă, o multitudine de reguli, de proceduri, de decizii și de operațiuni ale statelor membre care sunt complet în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, însă pot să producă efecte asupra veniturilor Uniunii. Pornind de la argumentația dezvoltată de guvernul german [36], se poate face trimitere, în acest context, la raportul dintre politica economică a diferitelor state membre și resursele proprii provenind din VNB pe care aceste state membre trebuie să le furnizeze.

77. Dat fiind că deciziile de principiu ale diferitelor state membre în materie de politică economică produc, în mod normal, întotdeauna efecte asupra VNB al acestor state membre, nu se poate nega că aceste decizii ale statelor membre produc, în final, un efect asupra calculului veniturilor provenind din VNB ale Uniunii [37]. Totuși, astfel de decizii de principiu nu pot să facă obiectul unui control din partea Curții de Conturi, și anume independent de faptul că acestea prezintă sau nu prezintă o legătură directă cu veniturile Uniunii. Astfel, în acest context, determinant este aspectul dacă asemenea decizii se află în totalitate în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii.

35 — În acest sens, a se vedea și articolul 5 alineatul (1) CE potrivit căruia Uniunea acționează în limitele atribuțiilor sale și ale obiectivelor care sunt stabilite prin acest tratat. Această „competență colectivă" a Uniunii, care se referă la raportul vertical dintre statele membre și Uniune, influențează desigur și „competențele instituționale" ale instituțiilor Uniunii. Cu privire la integrarea competenței colective a Uniunii și a competenței instituțiilor acesteia, a se vedea von Bogdandy/Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union" în *EuGRZ 2001*, p. 441, 444 și următoarele.

36 — În acest sens, a se vedea punctul 39 din prezentele concluzii.

37 — Pentru modul concret de calcul al resurselor proprii provenind din VNB, a se vedea punctul 54 din prezentele concluzii.

c) Obligația de respectare a principiului subsidiarității și a principiului proporționalității

78. Din considerațiile care precedă rezultă că actele instituțiilor, precum și actele statelor membre – care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii – care prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii pot, în principiu, să fie verificate de Curtea de Conturi. În cazul în care Curtea de Conturi decide să verifice un astfel de act, aceasta trebuie totuși, în cadrul pregătirii, al efectuării și al finalizării acestui control, să respecte permanent principiul proporționalității, precum și – în raport cu statele membre – principiul subsidiarității.

i) Principiul subsidiarității

79. În temeiul articolului 5 alineatul (2) CE, în domeniile care nu sunt de competența sa exclusivă, Uniunea nu intervine, în temeiul principiului subsidiarității, decât în cazul și în măsura în care obiectivele acțiunii preconizate nu pot să fie realizate într-un mod satisfăcător de statele membre, însă pot fi realizate mai bine la nivelul Uniunii datorită dimensiunilor sau efectelor acțiunii preconizate.

80. Potrivit punctului 1 din Protocolul (nr. 30) privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității, anexat la Tratatul CE, fiecare instituție asigură, în exercitarea competențelor sale, respectarea principiului subsidiarității [38]. În consecință, și Curtea de Conturi trebuie, în exercitarea puterii sale de control, să respecte principiul subsidiarității.

81. Aplicabilitatea principiului subsidiarității în privința actelor Curții de Conturi rezultă, de altfel, și direct din funcția acestui principiu în structura competențelor Uniunii. Dat fiind că principiul subsidiarității reprezintă o limitare a exercitării competențelor, prevăzută în dreptul primar [39], în cadrul sistemului general al Tratatului CE, orice delegare de competențe către instituțiile Uniunii se efectuează în mod necesar sub rezerva că aceste competențe pot fi exercitate numai cu respectarea principiului subsidiarității [40].

38 — Potrivit articolului 311 CE, acest protocol este considerat parte integrantă a dreptului Uniunii.

39 — În acest sens, a se vedea în special Zuleeg, M., *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (Ed. Groeben/Schwarze), vol. 1 (ediția a șasea, Baden-Baden, 2003), articolul 5 CE, punctul 26.

40 — În acest sens, a se vedea Bast/von Bogdandy, *Das Recht der Europäischen Union* (Ed. Grabitz/Hilf/Nettesheim), articolul 5 TUE, punctul 50 (fascicula 42 de actualizare, septembrie 2010), care, în acest context, subliniază în mod întemeiat că principiul subsidiarității se aplică drept criteriu de verificare, în cazul în care Uniunea „intervine", prin aceasta înțelegându-se, în principiu, orice act al unei instituții sau al unui organism al Uniunii pentru care se aplică cerința unei norme de competență.

82. Trebuie totuși să se sublinieze în această privință că, în practică, o încălcare a principiului subsidiarității de către Curtea de Conturi ar putea să fie luată în considerare numai în cazuri excepționale. În măsura în care, în cadrul controalelor în domeniul cheltuielilor Uniunii, Curtea de Conturi controlează actele statelor membre, contextul finanțării conform dreptului Uniunii implică, în general, și faptul că trebuie să se efectueze un control la nivelul Uniunii al acestor acte și, prin urmare, din partea Curții de Conturi. De asemenea, în cazul în care în domeniul veniturilor Uniunii, trebuie să se verifice actele mai multor state membre, considerăm evident faptul că, de regulă, Curtea de Conturi este organismul adecvat pentru a efectua un astfel de control cu caracter transfrontalier.

83. În cazul în care în domeniul veniturilor Uniunii Curtea de Conturi ar trebui să limiteze un control numai la un stat membru, dimpotrivă, ar fi posibile totuși situații în care obiectivele de control pot fi atinse în totalitate de instituțiile naționale de control financiar și, în consecință, în cazul unui control direct efectuat de Curtea de Conturi, s-ar încălca principiul subsidiarității. Dacă ar interveni o astfel de situație, Curtea de Conturi ar trebui să îi solicite, mai întâi, instituției naționale de control financiar să efectueze controlul vizat și să comunice rezultatele controlului împreună cu toate informațiile relevante. În cazul în care instituția națională de control financiar ar refuza un astfel de control sau Curtea de Conturi nu ar fi de acord cu rezultatele controlului național, Curtea de Conturi ar putea ulterior să efectueze ea însăși controlul, fără a încălca principiul subsidiarității. Astfel, în acest caz, refuzul instituției naționale de control financiar de a efectua acest control, respectiv rezultatele nesatisfăcătoare, din punctul de vedere al Curții de Conturi, ale controlului național constituie o dovadă evidentă că obiectivele respectivului control din domeniul veniturilor Uniunii nu pot fi atinse în mod satisfăcător tocmai la nivelul statelor membre.

84. În cursul ședinței, fiind interogat cu privire la principiul subsidiarității, Parlamentul European a susținut că principiul subsidiarității se referă pe fond la actele legiuitorului Uniunii și, în consecință, poate să fie aplicat numai în condițiile adoptării unor acte normative obligatorii de către instituțiile Uniunii. Or, întrucât Curtea de Conturi nu dispune de competențe decizionale, ci își exercită exclusiv competențele de control care i-au fost conferite, principiul subsidiarității nu este aplicabil, în principiu, în privința Curții de Conturi.

85. Această argumentare nu este convingătoare. Deși elementele constitutive ale principiului subsidiarității privesc, în primul rând, activitățile normative, acest principiu vizează, în principiu, Uniunea și, în consecință, toate instituțiile Uniunii, și anume, independent de funcția pe care o exercită respectivele instituții ale Uniunii. Singura limitare prevăzută în Tratatul CE pentru domeniul de

aplicare al acestui principiu se referă la natura competențelor exercitate de instituțiile Uniunii. Astfel, potrivit articolului 5 alineatul (2) CE, instituțiile Uniunii nu sunt obligate să respecte principiul subsidiarității numai dacă ele intervin într-un domeniu care intră sub incidența competențelor exclusive ale Uniunii [41].

86. Dat fiind că prin controlul în discuție Curtea de Conturi nu a intervenit într-un domeniu care intră sub incidența competențelor exclusive ale Uniunii, ea trebuie, în consecință, să respecte principiul subsidiarității în cadrul efectuării acestui control [42].

ii) Principiul proporționalității

87. Potrivit articolului 5 al treilea paragraf CE, acțiunea Uniunii nu depășește ceea ce este necesar în vederea atingerii obiectivelor acestui tratat. Potrivit principiului proporționalității, formulat astfel, care, potrivit jurisprudenței, constante este considerat de asemenea ca fiind un principiu general al dreptului Uniunii, actele instituțiilor Uniunii trebuie să nu depășească limitele a ceea ce este adecvat și necesar pentru realizarea obiectivelor legitime urmărite de actul în cauză, fiind stabilit că, atunci când este posibilă alegerea dintre mai multe măsuri adecvate, trebuie să se recurgă la cea mai puțin constrângătoare și că inconvenientele cauzate nu trebuie să fie disproporționate în raport cu scopurile vizate [43].

88. În ceea ce privește aplicabilitatea principiului proporționalității în privința actelor Curții de Conturi, facem trimitere la considerațiile de mai sus referitoare la aplicabilitatea principiului subsidiarității. Astfel, în structura competențelor din Uniune, principiul proporționalității trebuie considerat de asemenea ca o limitare a exercitării competențelor, a cărui incidență asupra actelor Curții de Conturi poate rezulta, de altfel, și direct din cuprinsul punctului 1 din

41 — În acest sens, a se vedea Bast/von Bogdandy, citat anterior (nota de subsol 40), punctul 53.

42 — În perioada de aplicare a Tratatului CE, doctrina dominantă considera în principal politica comercială comună, stabilirea tarifului vamal comun, conservarea resurselor de pește, dreptul intern de organizare și drept procedural și politica monetară drept domenii care intră sub incidența competenței exclusive a Uniunii (a se vedea Lienbacher, G., *EU-Kommentar* (Ed Schwarze), ediția a doua, Baden-Baden, 2009, articolul 5 TCE, punctul 17, cu alte referințe). Odată cu intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona, competențele exclusive ale Uniunii sunt, în prezent, enumerate exhaustiv la articolul 3 TFUE.

43 — A se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 1990, Fedesa și alții (C-331/88, Rec., p. I-4023, punctul 13), Hotărârea din 5 octombrie 1994, Crispoltoni și alții (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Rec., p. I-4863, punctul 41), Hotărârea din 12 iulie 2001, Jippes și alții (C-189/01, Rec., p. I-5689, punctul 81), Hotărârea din 7 septembrie 2006, Spania/Comisia (C-310/04, Rec., p. I-7285, punctul 97), Hotărârea din 11 iunie 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Rep., p. I-5035, punctul 31), Hotărârea din 20 mai 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Rep., p. I-4341, punctul 29), și Hotărârea din 8 iulie 2010, Afton Chemical (C-343/09, Rep., p. I-7027, punctul 45).

Protocolul (nr. 30) privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității.

89. În ședință, fiind interogate cu privire la principiul proporționalității, Comisia, Parlamentul European și Curtea de Conturi s-au pronunțat împotriva unei aplicări a acestui principiu în cazul actelor Curții de Conturi. În acest sens, Parlamentul European a afirmat că acest principiu este valabil numai în ceea ce privește actele normative. Curtea de Conturi a subliniat că nu există o regulă *de minimis* pentru exercitarea competențelor sale de control.

90. Aceste argumente nu sunt convingătoare. Cu toate că, în practică, problemele critice ale unei intervenții excesive în sfera de competență a statelor membre ar putea să se pună preponderent în cazul actelor juridice obligatorii ale Uniunii, domeniul de aplicabilitate al principiului proporționalității se întinde asupra tuturor măsurilor Uniunii [44]. Prin urmare, și Curtea de Conturi trebuie să respecte acest principiu în contextul exercitării propriilor competențe.

91. Astfel cum am analizat anterior, în cadrul controlului judiciar în privința respectării principiului proporționalității de către instituțiile Uniunii, este necesar să se pornească teoretic de la o schemă de evaluare în trei etape [45] conform căreia trebuie verificat 1) caracterul adecvat, 2) caracterul necesar și 3) caracterul proporțional al actului în cauză.

92. În concluzie, trebuie, prin urmare, să se afirme că este necesar să se evalueze potrivit principiului proporționalității și actele Curții de Conturi. Ar fi posibilă constatarea unei încălcări a acestui principiu în special în cazul caracterului neadecvat, nenecesar sau disproporționat al actelor acesteia în privința obiectivelor de control urmărite.

2. Criteriile de control pentru verificarea conturilor de către Curtea de Conturi

93. Criteriile de control pe care Curtea de Conturi le poate utiliza în cadrul exercitării competențelor sale de control sunt

44 — În acest sens, a se vedea Bast/von Bogdandy, citat anterior (nota de subsol 40), punctul 69.

45 — În ceea ce privește această structură cu trei elemente a controlului proporționalității, a se vedea Concluziile prezentate la 7 septembrie 2010 în cauza AJD Tuna (C-221/09, Rep., p. I-12109, punctul 94), Concluziile prezentate la 24 iunie 2010 în cauza Chabo (C-213/09, Rep., p. I-12109, punctul 67) și Concluziile prezentate la 21 ianuarie 2010 în cauza Agrana Zucker (C-365/08, Rep., p. I-4341, punctul 60). A se vedea de asemenea Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes" în *Petites affiches 2009*, nr. 46, p. 17, 20 și următoarele. Totuși, potrivit acestui autor, controlul legalității obiectivelor urmărite și al motivelor subiective pentru adoptarea respectivei măsuri constituie, în unele hotărâri, două etape suplimentare de control.

enumerate la articolul 248 alineatul (2) CE. Potrivit acestei dispoziții, Curtea de Conturi examinează 1) legalitatea și 2) corectitudinea veniturilor și cheltuielilor și 3) asigură buna gestiune financiară, (4) semnalând îndeosebi orice neregulă.

94. În practică, Curtea de Conturi nu face de regulă distincție expresă între controlul legalității și controlul corectitudinii veniturilor și cheltuielilor Uniunii [46]. Dacă este cazul să se facă distincție între aceste două noțiuni, atunci prin controlul corectitudinii se înțelege în general controlul corectitudinii contabile a înregistrărilor bugetare. Controlul legalității se referă la controlul conformității obiectului controlului cu dispozițiile relevante din dreptul Uniunii [47].

95. Controlul efectuat de Curtea de Conturi a bunei gestiuni financiare se referă în principal la raportul dintre scopul urmărit prin actele verificate și mijloacele utilizate. În acest sens, se examinează în special dacă au fost utilizate mijloacele optime pentru atingerea obiectivelor urmărite [48]. Cu toate că, potrivit concepției tradiționale, controlul bunei gestiuni financiare se efectuează de regulă în raport cu cheltuielile Uniunii [49], considerăm că un control al bunei gestiuni financiare în sensul articolului 248 alineatul (2) CE este de asemenea posibil și în raport cu veniturile Uniunii. Aceasta rezultă în special din structura economiei articolului 248 CE al cărui alineat (1) definește misiunea de control a Curții de Conturi, iar la alineatul (2) sunt stabilite criteriile de control care trebuie aplicate în acest context [50]. Dat fiind că misiunea de control a Curții de Conturi se referă, potrivit articolului 248 alineatul (1) CE, atât la cheltuielile, cât și la veniturile Uniunii, nu există un motiv logic pentru a limita la cheltuielile Uniunii controalele efectuate în temeiul criteriului bunei gestiuni financiare prevăzut la articolul 248 alineatul (2) CE.

96. În cadrul controlului finanțelor Uniunii, Curtea de Conturi trebuie de asemenea să semnaleze orice neregulă. Prin „neregulă" trebuie să se înțeleagă, în acest context, încălcările legalității, corectitudinii și bunei

46 — În acest sens, a se vedea Ekelmans, M., citat anterior (nota de subsol 10), punctul 42.

47 — A se vedea în acest sens Ekelmans, M., citat anterior (nota de subsol 10), punctul 41 și următoarele, și Freytag, M., citat anterior (nota de subsol 34), p. 44. Referitor la caracteristicile esențiale ale controalelor de legalitate efectuate de Curtea de Conturi, a se vedea punctul 71 și următoarele din prezentele concluzii.

48 — A se vedea Inghelram, J., articolul 287 TFUE, *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (Ed. Lenz/Borchardt), Köln, 2010, punctul 5.

49 — A se vedea, în acest context, Freytag, M., citat anterior (nota de subsol 34), p. 44, conform căruia principiul bunei gestiuni financiare cuprinde, în principiu, două dimensiuni: în cadrul unei bune gestiuni financiare, trebuie fie să se obțină un rezultat optim printr-o anumită utilizare, stabilită anterior, de mijloace financiare, fie să se realizeze, printr-o cheltuială financiară cât mai mică, un anumit obiectiv politic, cu conținut definit.

50 — În acest sens, a se vedea punctul 24 din prezentele concluzii.

gestiuni care au efect negativ asupra veniturilor sau a cheltuielilor Uniunii [51].

3. Concluzie intermediară

97. Având în vedere considerațiile de mai sus, ajungem la concluzia că Curtea de Conturi este abilitată în principiu să examineze toate actele instituțiilor și ale statelor membre ale Uniunii care prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile sau cu cheltuielile Uniunii. În acest context, actele statelor membre pot constitui obiectul principal al unui control efectuat de Curtea de Conturi numai în cazul în care acestea intră sub incidența dreptului Uniunii. Acesta este îndeosebi cazul în care statele membre trebuie să respecte dispozițiile din dreptul Uniunii în cadrul adoptării sau a stabilirii regulilor, a procedurilor, a operațiunilor sau a deciziilor controlate.

98. În exercitarea competențelor sale de control, Curtea de Conturi trebuie să respecte atât principiul subsidiarității, cât și principiul proporționalității. În cadrul controalelor sale, Curtea de Conturi poate să examineze atât legalitatea și corectitudinea actelor controlate, cât și buna gestiune a acestora, precum și să semnaleze orice neregulă.

51 — Mageira, S., citat anterior (nota de subsol 27), punctul 11. A se vedea, de asemenea, și Inghelram, J., citat anterior (nota de subsol 24), p. 724 și următoarele.

D — *Competența Curții de Conturi de verificare a cooperării autorităților naționale în domeniul taxei pe valoarea adăugată potrivit Regulamentului nr. 1798/2003*

99. Din considerațiile noastre de mai sus rezultă că recunoașterea competenței Curții de Conturi pentru verificarea cooperării autorităților naționale în domeniul TVA-ului presupune că acest obiect principal de control prezintă o legătură directă suficientă cu finanțele Uniunii și că acesta intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

100. Se poate da cu ușurință un răspuns afirmativ la problema dacă cooperarea autorităților naționale în domeniul TVA-ului, verificată de Curtea de Conturi, intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii. Controlul în discuție are drept obiectiv o verificare a acestei cooperări „în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003”. Rezultă în mod direct că cooperarea administrativă verificată intră, în principiu, în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.

101. Existența unei legături directe suficiente între obiectul controlului și veniturile sau cheltuielile Uniunii este, prin urmare, determinantă pentru a se răspunde la problema dacă Curtea de Conturi are competența de a efectua controlul aflat în discuție. Într-o primă etapă, vom examina dacă există o astfel de legătură. Întrucât, în opinia noastră, trebuie să se considere că există o legătură directă suficientă cu finanțele Uniunii, vom aborda

ulterior problema dacă, cu ocazia controlului său, Curtea de Conturi a respectat principiul subsidiarității și principiul proporționalității. În acest sens, vom analiza și criticile aduse de guvernul german cu privire la diferitele observații exprimate de Curtea de Conturi în Raportul special nr. 8/2007 al acesteia.

Conturi. Totuși, guvernul german a subliniat în mod întemeiat că Comisia nu a invocat acest motiv în cererea introductivă, ci doar în memoriul în replică. Chiar și numai pentru acest considerent, trebuie să se respingă ca inadmisibil acest argument invocat de Comisie, în temeiul articolului 42 alineatul (2) din Regulamentul de procedură.

1. Verificarea cooperării autorităților administrative în domeniul TVA-ului în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003 prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile Uniunii

104. În speță rămâne, prin urmare, să se analizeze aspectul dacă controlul prevăzut de Curtea de Conturi și respins de Republica Federală Germania privind cooperarea între autoritățile administrative naționale în domeniul TVA-ului prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile Uniunii.

102. În cadrul examinării aspectului dacă controlul Curții de Conturi, aflat în discuție, prezintă o legătură directă suficientă cu finanțele Uniunii, trebuie, mai întâi, să se respingă ca inadmisibil argumentul Comisiei conform căruia controlul în cauză al Curții de Conturi privește cheltuielile Uniunii.

105. În opinia noastră, la această întrebare trebuie să se răspundă afirmativ.

103. Desigur, între părți nu mai există divergențe cu privire la faptul că crearea și funcționarea anumitor sisteme de informații, care au fost introduse în statele membre în vederea transpunerii și a realizării cooperării prevăzute de Regulamentul nr. 1798/2003, au fost (co)finanțate din bugetul Uniunii, astfel încât aceste cheltuieli pot face, în principiu, obiectul unui control din partea Curții de

106. În acest sens, trebuie să se amintească, mai întâi, că sistemul de cooperare administrativă în domeniul TVA-ului, prevăzut în Regulamentul nr. 1798/2003, vizează, în esență, combaterea fraudelor și a evaziunii fiscale dincolo de granițele statelor membre, îmbunătățind schimbul de informații dintre statele membre care este necesar pentru aplicarea corectă a reglementărilor privind

TVA-ul [52]. În acest context, Curtea de Conturi a solicitat să se stabilească în special dacă statele membre care au participat la control au instituit structurile administrative și organizatorice cu scopul de a asigura cooperarea dintre autoritățile administrative prevăzută în Regulamentul nr. 1798/2003. În plus, Curtea de Conturi dorea ca, pe baza exemplului oferit de mai multe cereri concrete de schimb de informații, să analizeze și să evalueze derularea practică a „schimbului de informații la cerere" dintre autoritățile competente ale statelor membre implicate în control, prevăzut la articolul 5 și următoarele din regulamentul menționat [53].

107. În consecință, controlul Curții de Conturi se referă la aplicarea juridică și practică a dispozițiilor din dreptul Uniunii privind îmbunătățirea schimbului de informații dintre autoritățile administrative naționale în domeniul TVA-ului. Dat fiind că această cooperare servește în final la stabilirea corectă a TVA-ului datorat statelor membre pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii transfrontaliere, precum și pentru achizițiile intracomunitare de bunuri și importul de mărfuri, controlul privește, în primul rând, interesele financiare ale statelor membre respective, astfel cum a afirmat în mod întemeiat Republica Federală Germania. Aceasta deoarece reducerea evaziunii fiscale și a fraudelor în domeniul TVA-ului are drept rezultat venituri din TVA mai mari pentru statele membre.

108. Totuși, din expunerea făcută mai sus cu privire la sistemul resurselor proprii ale Uniunii rezultă de asemenea faptul că nivelul veniturilor provenite din TVA ale statelor membre influențează în multe moduri sistemul resurselor proprii ale Uniunii. Dat fiind că baza de evaluare a resurselor proprii provenind din TVA se calculează pornind de la veniturile efective provenite din TVA ale fiecărui stat membru, creșterea veniturilor naționale din TVA conduce, în principiu, în mod automat la o creștere a resurselor proprii provenind din TVA pe care acest stat membru le datorează Uniunii [54]. Dacă cheltuielile rămân constante, o astfel de creștere a resurselor proprii provenind din TVA determină de asemenea și o scădere a resurselor proprii provenind din VNB necesare finanțării bugetului UE [55].

109. În acest context, este desigur necesar să se aibă permanent în vedere că veniturile din TVA mai mari ale unui stat membru influențează nivelul resurselor proprii datorate de acest stat membru numai în cazul în care nu se procedează la o plafonare a bazei de evaluare a resurselor proprii provenind

52 — În acest sens, a se vedea și considerentele (1)-(3) ale Regulamentului nr. 1798/2003.

53 — Obiectul controlului a fost prezentat în acest mod în mai multe scrisori ale Curții de Conturi adresate Bundesrechnungshof și Ministerului Federal de Finanțe. Referitor la corespondența dintre Curtea de Conturi și Republica Federală Germania, a se vedea punctul 14 și următoarele din prezentele concluzii.

54 — În acest sens, a se vedea punctul 53 din prezentele concluzii.

55 — Cu privire la această interacțiune între nivelul resurselor proprii provenind din VNB, pe de o parte, și nivelul celorlalte resurse proprii, pe de altă parte, a se vedea punctul 54 din prezentele concluzii.

din TVA [56]. Totuși, această excepție nu este relevantă în speță. Astfel, problemele structurale sau practice care afectează modul de funcționare a unui birou central de legătură național nu influențează numai stabilirea corectă a TVA-ului în propriul stat membru, ci și stabilirea corectă a TVA-ului în toate celelalte state membre, care adresează cereri de informații statului membru respectiv.

110. Legătura strânsă dintre veniturile provenind din TVA ale statelor membre și resursele proprii provenind din TVA ale Uniunii sunt subliniate în mai multe locuri în A șasea directivă privind TVA-ul [57]. Astfel, considerentul (2) al acestei directive indică deja faptul că bugetul Uniunii, fără a aduce atingere celorlalte venituri, va fi finanțat în totalitate din resursele proprii ale Uniunii, printre care se numără inclusiv resursele proprii provenind din TVA. Considerentele (11) și (14) fac în acest context trimitere la necesitatea armonizării reglementărilor materiale în materie de TVA pentru a se asigura o colectare uniformă a resurselor proprii provenind din TVA în toate statele membre.

111. Și în jurisprudența Curții de Justiție a fost confirmată în mod repetat legătura strânsă dintre colectarea de TVA de către statele membre și plata către Uniune a resurselor proprii provenind din TVA de către aceste state membre.

112. Deosebit de concludente sunt trei Hotărâri din 12 septembrie 2000 [58] în care Curtea de Justiție a confirmat că omiterea stabilirii TVA-ului național în ceea ce privește prestații care, în conformitate cu A șasea directivă, sunt în principiu supuse TVA-ului nu reprezintă o încălcare numai a acestei directive de către statul membru competent pentru colectarea TVA-ului, ci și a reglementărilor Uniunii privind colectarea resurselor proprii provenind din TVA. În motivare, Curtea de Justiție a subliniat în mod deosebit că, în măsura în care, pentru o prestație care intră sub incidența TVA-ului, nu se colectează TVA, respectivele sume nu sunt luate în considerare nici la stabilirea bazei de evaluare a resurselor proprii provenind din TVA. Acest lucru este suficient pentru a se reține o încălcare a reglementărilor privind resursele proprii ale Uniunii [59].

113. În jurisprudența sa mai recentă, Curtea de Justiție a utilizat oportunitatea oferită de examinarea unei reglementări italiene cu privire la o amnistie în materie de TVA pentru a sublinia încă o dată legătura dintre reglementarea Uniunii privind stabilirea resurselor

56 — În acest sens, a se vedea punctul 53 din prezentele concluzii.

57 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

58 — Hotărârile Comisia/Franța (C-276/97, Rec., p. I-6251), Comisia/Irlanda (C-358/97, Rec., p. I-6301) și Comisia/Regatul Unit (C-359/97, Rec., p. I-6355).

59 — A se vedea Hotărârile citate la nota de subsol 58, Comisia/Franța (punctul 55 și următorul), Comisia/Irlanda (punctul 64 și următorul) și Comisia/Regatul Unit (punctul 76 și următorul).

proprii provenind din TVA și obligația statelor membre de a asigura o colectare corectă a TVA-ului. Astfel, Curtea de Justiție a precizat, mai întâi, că statele membre trebuie să garanteze că contribuabilii respectă obligațiile care decurg din sistemul comun de TVA. Deși a recunoscut statelor membre o anume latitudine în ceea ce privește utilizarea mijloacelor de care dispun acestea, Curtea a subliniat, în același timp, și că această marjă de acțiune este limitată de obligația de a garanta o colectare eficientă a resurselor proprii ale Uniunii și de a nu crea diferențe semnificative în tratamentul contribuabililor [60]. Prin această constatare, Curtea de Justiție a confirmat, în concluzie, faptul că, din obligațiile cu privire la punerea la dispoziție de către statele membre a resurselor proprii provenind din TVA, pot să rezulte și obligații concrete în contextul colectării TVA-ului de către aceste state membre.

114. Sintetizând, constatăm, prin urmare, că cooperarea dintre autoritățile administrative naționale în domeniul TVA-ului conform Regulamentului nr. 1798/2003 servește la determinarea corectă a TVA-ului în statele membre, reducând evaziunea fiscală și fraudele în domeniul TVA-ului și determinând în consecință venituri naționale din TVA mai mari. Ținând seama în mod special de circumstanța că într-o jurisprudență constantă Curtea de Justiție a confirmat legătura directă dintre veniturile din TVA ale statelor membre și resursele proprii provenind din TVA ale Uniunii, nu se poate nega în mod rezonabil că cooperarea dintre autoritățile administrative naționale în domeniul TVA-ului în conformitate cu Regulamentul nr. 1798/2003 prezintă o legătură directă suficientă cu veniturile Uniunii. Dat fiind că această cooperare intră, în plus, sub incidența domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, ea poate, în principiu, să constituie obiectul unui control efectuat de Curtea de Conturi.

115. Având în vedere considerațiile de mai sus, ajungem la concluzia că controlul cooperării dintre autoritățile administrative naționale în domeniul TVA-ului în conformitate cu Regulamentul nr. 1798/2003, aflat în discuție, trebuie considerat control care intră, în principiu, sub incidența competențelor de control ale Curții de Conturi în domeniul veniturilor Uniunii în sensul articolului 248 alineatele (1) și (2) CE, precum și al articolului 140 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002.

2. Cu privire la respectarea principiului subsidiarității și a principiului proporționalității

116. După ce am stabilit că Curtea de Conturi era abilitată să efectueze controlul în cauză, trebuie să se examineze acum dacă aceasta a exercitat competența respectivă

60 — Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Italia (C-132/02, Rep., p. I-5457, punctul 37 și următoarele).

în conformitate cu dreptul Uniunii. În acest scop vom examina mai întâi aspectul dacă controlul în cauză este compatibil cu principiul subsidiarității. Ulterior, vom analiza proporționalitatea acestui control.

a) Cu privire la respectarea principiului subsidiarității

117. Dat fiind că, prin controlul în cauză, Curtea de Conturi nu a intervenit într-un domeniu care intră sub incidența competențelor exclusive ale Uniunii, Curtea de Conturi trebuie să respecte principiul subsidiarității în cadrul efectuării acestui control [61]. Din dosar nu rezultă totuși elemente care ar permite să se concluzioneze că, în contextul controlului în cauză, Curtea de Conturi a încălcat acest principiu.

118. În cadrul pregătirii controlului, Curtea de Conturi a informat Republica Federală Germania [62] că intenționa să controleze dacă statele membre implicate în control au instituit structurile administrative și organizatorice în vederea asigurării cooperării dintre autoritățile administrative prevăzute în Regulamentul nr. 1798/2003. În plus, Curtea de Conturi dorea ca, pe baza exemplului oferit de mai multe cereri concrete de schimb de informații, să analizeze și să evalueze derularea practică a „schimbului de informații la cerere", reglementat la articolul 5 și următoarele, între autoritățile competente ale statelor membre implicate în control.

119. Confruntată cu rezervele guvernului german, Curtea de Conturi, prin scrisoarea din 9 noiembrie 2006, adresată ministrului federal de finanțe [63], a precizat că este prevăzută verificarea prin sondaj a cererilor de informații trimise de biroul central de legătură și a celor primite de la alte state membre în anul 2005 cu scopul de a se evalua în practică cooperarea administrativă în cazul cererilor de informații. Operațiunile materiale propriu-zise, inclusiv stabilirea impozitului, în măsura în care acestea pot rezulta din documentele care trebuie verificate, nu făceau obiectul controlului. Mai curând, era vorba despre controlul eficienței și despre eficacitatea cooperării administrative. Din rezultatele controlului trebuia să se tragă concluzii cu privire la combaterea mai eficace a evaziunii fiscale și a fraudelor în domeniul TVA-ului.

120. Ținând seama în mod deosebit de aspectele transfrontaliere ale obiectului controlului, ale procedurii de control și ale obiectivelor controlului, rezultă în mod direct că nu era posibil ca respectivul control să

61 — A se vedea punctul 79 și următoarele din prezentele concluzii.

62 — Pentru a avea o imagine de ansamblu privind corespondența dintre Curtea de Conturi și Republica Federală Germania, a se vedea punctul 14 și următoarele din prezentele concluzii.

63 — Anexa 4 la cererea introductivă.

fie pregătit și efectuat în mod rezonabil nici de curțile naționale de conturi, nici de alte instanțe naționale de control.

121. Procedura prevăzută la articolul 35 din Regulamentul nr. 1798/2003 pentru examinarea și evaluarea acestui regulament de către Comisie în cooperare cu statele membre nu reprezintă în aceste condiții o alternativă valabilă la un control efectuat de Curtea de Conturi cu privire la colaborarea dintre statele membre în cauză. Procedura prevăzută la articolul 35 din Regulamentul nr. 1798/2003 aproape că nu permite controlul și evaluarea în mod centralizat și sistematic a cooperării transfrontaliere dintre diversele autorități administrative naționale în care să se controleze, printre altele, și schimbul de informații relevante pe baza mai multor probe alese prin sondaj.

122. În temeiul considerațiilor de mai sus tragem concluzia că principiul subsidiarității nu se opune efectuării controlului în speță de către Curtea de Conturi.

b) Cu privire la respectarea principiului proporționalității

123. Prin intermediul controlului în speță, Curtea de Conturi dorea să evalueze atât aspectele structurale, cât și pe cele practice ale cooperării administrative în sensul Regulamentului nr. 1798/2003 cu scopul de a trage astfel concluzii în privința combaterii mai eficace a evaziunii fiscale și a fraudelor în domeniul TVA-ului. Obiectivul acestui control era de a se evalua dacă schimbul de informații dintre statele membre se realizează la timp și în mod eficace și dacă există structuri și proceduri administrative adecvate pentru susținerea cooperării administrative [64].

124. Din această descriere a obiectivelor de control, precum și din informațiile conținute în dosar rezultă că Curtea de Conturi intenționa, în esență, să controleze cooperarea administrativă pe baza criteriilor de control „legalitate", precum și „bună gestiune", prevăzute la articolul 248 alineatul (2) CE [65].

125. În acest sens, deosebit de revelator este programul vizitei, transmis de Curtea de Conturi la 7 septembrie 2006, în care Curtea de Conturi enumera domeniile tematice care ar fi urmat să fie abordate în cadrul vizitei de control efectuate la biroul central de legătură

64 — A se vedea, în mod expres, Raportul special nr. 8/2007, punctul 12.

65 — A se vedea în acest sens punctul 93 și următoarele din prezentele concluzii.

programată [66]. Din acest program al misiunii rezultă în special că, pe de o parte, Curtea de Conturi dorea să verifice în cadrul controlului legalității aspectul dacă Republica Federală Germania, aplicând dispozițiile Regulamentului nr. 1798/2003, a instituit un birou central de legătură și dacă schimbul de informații dintre autoritățile administrative îndeplinește cerințele din acest regulament. Pe de altă parte, Curtea de Conturi dorea să verifice, în cadrul controlului bunei gestiuni, dacă există posibilități pentru organizarea mai eficientă a cooperării administrative.

126. În cadrul controlului referitor la cooperarea administrativă astfel organizat, Curtea de Conturi trebuie să respecte principiul proporționalității. Acest principiu impune în special ca diferitele acte de control să fie *adecvate*, *necesare* și *proporționale* pentru atingerea obiectivelor de control [67].

127. Potrivit jurisprudenței Curții, o măsură este *adecvată* pentru atingerea obiectivului vizat, dacă răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia într-un mod coerent și sistematic [68]. O măsură este *necesară* atunci când, dintre mai mult e măsuri adecvate pentru realizarea obiectivului urmărit, este cea mai puțin constrângătoare pentru interesul sau pentru valoarea juridică în cauză [69]. O măsură constituie o restricție *disproporționată* pentru interesul sau pentru valoarea juridică în cauză dacă, în pofida contribuției pe care o are pentru atingerea obiectivelor legitime urmărite, aduce atingere în mod excesiv acestor interese sau valori juridice.

128. În ceea ce privește *caracterul adecvat* al controlului în cauză pentru atingerea obiectivului pe care acesta îl urmărește, este clar, în opinia noastră, că actele de control ale Curții de Conturi au vizat să supună atât aspectele structurale, cât și aspectele practice ale cooperării administrative unui control coerent și sistematic. Controlul este, prin urmare, adecvat pentru atingerea obiectivului pe care acesta îl urmărește, constând în evaluarea schimbului de informații dintre statele membre, precum și a structurilor și a procedurilor administrative existente în acest scop, în ceea ce privește legalitatea și buna gestiune a acestora.

129. În opinia noastră, actele de control ale Curții de Conturi sunt de asemenea *necesare* pentru atingerea acestor obiective de control. În special, nu este clar în ce mod un control mai puțin aprofundat al administrațiilor

66 — Acest document este anexat la memoriul în intervenție al Curții de Conturi. A se vedea punctul 15 și următoarele din prezentele concluzii.

67 — A se vedea punctul 91 și următorul din prezentele concluzii.

68 — A se vedea printre altele Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Rep., p. I-10821, punctul 42), și Hotărârea din 11 martie 2010, Attanasio Group (C-384/08, Rep., p. I-2055, punctul 51).

69 — Hotărârea din 11 iulie 1989, Schräder (265/87, Rec., p. 2237, punctul 21).

financiare naționale, precum și prin diverse proceduri ar fi putut furniza informațiile dorite.

130. În cadrul analizării *proporționalității* controlului în cauză, trebuie să se examineze în special dacă actele de control ale Curții de Conturi nu aduc atingere în mod excesiv sferei de competență a statelor membre în cauză.

131. Prin controlul în discuție, Curtea de Conturi dorea, pe de o parte, să verifice dacă Republica Federală Germania, aplicând dispozițiile Regulamentului nr. 1798/2003, a instituit un birou central de legătură și dacă schimbul de informații dintre autoritățile administrative îndeplinește cerințele din acest regulament. Pe de altă parte, Curtea de Conturi dorea să verifice dacă există posibilități de organizare mai eficientă a cooperării administrative. Cu toate că această verificare a bunei gestiuni a unor procese administrative concrete implică și o analiză critică a deciziilor statelor membre care intră sub incidența autonomiei administrative naționale, dosarul nu conține informații susceptibile să indice posibilitatea ca diferitele acte de control să fie disproporționate în contextul general al controlului în cauză.

132. Aceste considerații privind proporționalitatea actelor Curții de Conturi în contextul controlului în cauză pot fi ilustrate pe baza unei analize a criticilor aduse de guvernul german cu privire la diferitele constatări ale Curții de Conturi consemnate în Raportul special nr. 8/2007 al acesteia.

133. În opinia guvernului german, Raportul special nr. 8/2007 cuprinde aprecieri referitoare la structura organizatorică și la competențele juridice ale administrațiilor financiare în diferitele state membre, care reprezintă o ingerință inacceptabilă și, prin urmare, disproporționată în competențele statelor membre. În această privință, guvernul german contestă în special faptul că, la punctul 38 și următoarele din raportul său special, Curtea de Conturi a abordat structura organizatorică a birourilor centrale de legătură din statele membre controlate și a constatat în acest sens, printre altele, că sarcinile biroului central de legătură german au fost repartizate între trei unități ale biroului fiscal federal german, dintre care unul are sediul la Bonn, iar celelalte două la Saarlouis [70]. În plus, guvernul german se plânge de faptul că la punctul 22 și următoarele din raportul special, Curtea de Conturi constată că statele membre nu au exploatat suficient

70 — Cu toate că Republica Federală Germania a refuzat să coopereze cu Curtea de Conturi pentru controlul în cauză, Raportul special nr. 8/2007 conține afirmații și observații referitoare la biroul central de legătură german și la eficacitatea acestuia. Ele se bazează pe constatări rezultate din vizite de control efectuate în celelalte state membre, pe informații colectate în cadrul misiunilor de audit efectuate la Comisie, precum și pe rapoarte cu acces public; a se vedea punctul 22 din prezentele concluzii.

posibilitățile de descentralizare oferite facultativ prin Regulamentul nr. 1798/2003.

134. Această critică adusă de guvernul german cu privire la proporționalitatea actelor Curții de Conturi nu este convingătoare.

135. În pofida faptului că guvernul german subliniază în mod întemeiat că, analizând structura organizatorică și a competențelor juridice ale administrațiilor juridice ale statelor membre în cauză, Curtea de Conturi a verificat decizii ale administrațiilor financiare ale statelor membre în cauză, care nu pot fi contestate din punctul de vedere al dreptului Uniunii, nu se poate trage totuși concluzia că Curtea de Conturi a exercitat în mod disproporționat competențele de control care i-au fost conferite.

136. În această privință, trebuie să se sublinieze în special că, prin afirmațiile referitoare la lipsa descentralizării, se intenționează să se explice motivul pentru care posibilitățile de schimb de informații între statele membre în sensul articolului 5 din Regulamentul nr. 1798/2003 nu sunt exploatate intensiv [71]. Analiza structurii organizaționale a biroului central de legătură german este efectuată, de asemenea, în cadrul examinării constatării conform căreia jumătate din cererile de informații în temeiul articolului 5 din Regulamentul nr. 1798/2003 au primit răspuns tardiv [72]. În această privință, Curtea de Conturi observă că, în unele state membre în care există un mare număr de răspunsuri tardive, este posibil ca structura organizațională complicată să contribuie la întârzieri și să genereze probleme de monitorizare [73]. Italia, Țările de Jos, precum și Germania sunt citate ca exemple de state membre cu o structură organizațională complexă [74].

137. Din această expunere rezultă în mod clar că analiza structurii organizatorice și a competențelor juridice ale administrațiilor naționale, care este contestată de guvernul german, servește în mod coerent și sistematic obiectului controlului care constă în evaluarea, din punctul de vedere al eficacității, a schimbului de informații dintre statele membre, precum și a structurilor și a procedurilor administrative care există în acest scop. În lumina acestui obiectiv de control, analizele Curții de Conturi sunt de asemenea necesare pentru interpretarea și pentru explicarea deficiențelor constatate obiectiv în cadrul cooperării administrative dintre autorități.

138. Ținând seama în mod deosebit de circumstanța că constatările Curții de

71 — Punctul 19 și următoarele din Raportul special nr. 8/2007.

72 — *Ibidem*, punctul 24 și următoarele.

73 — *Ibidem*, punctul 38.

74 — *Ibidem*, punctele 39-41.

Conturi care sunt contestate de guvernul german fac parte dintr-un audit de performanță, Curtea de Conturi subliniind în câteva locuri conformitatea cu dreptul Uniunii a deciziilor criticate [75] și prin aceasta clarificând faptul că din aceste analize nu derivă nicio critică din punctul de vedere al dreptului Uniunii împotriva statelor membre în cauză, aceste constatări nu reprezintă nicio ingerință disproporționată în sfera de competență a statelor membre [76].

139. În aceste condiții, este incontestabil, în opinia noastră, că și analiza repartizării competențelor între diferitele servicii administrative naționale, precum și a structurii organizatorice a biroului central de legătură, efectuată de Curtea de Conturi printr-un control de bună gestiune, este de asemenea proporțională.

140. Pe baza acestor considerații ajungem la concluzia că atât la nivelul concepției generale, cât și la nivelul organizării, efectuării și finalizării concrete a controlului cooperării administrative în domeniul TVA-ului în temeiul Regulamentului nr. 1798/2003, Curtea de Conturi a respectat principiul proporționalității.

E — *Cu privire la încălcarea de către Republica Federală Germania a obligațiilor de cooperare care îi revin în raport cu Curtea de Conturi*

141. În cazul în care Curtea de Conturi decide, precum în speță, să efectueze un control al cooperării administrative în domeniul TVA-ului, prin exercitarea competențelor care i-au fost conferite și cu respectarea principiului proporționalității, statele membre sunt obligate să coopereze loial cu Curtea de Conturi.

75 — Curtea de Conturi introduce analiza sa cu privire la lipsa transferului de competențe către oficii teritoriale prin constatarea că transferul teritorial care nu a fost efectuat constituie una dintre posibilitățile oferite în cadrul regulamentului (punctul 22 din Raportul special nr. 8/2007). Observațiile formulate în raportul special cu privire la structura organizatorică a biroului central de legătură nu depășesc constatarea generală că, în unele dintre statele membre vizitate, în care numărul de răspunsuri tardive la cererile de informații este ridicat, complexitatea structurii organizatorice a biroului central de legătură contribuie la aceste întârzieri.

76 — Așadar, este important că în punctele de audit contestate, Curtea de Conturi a evaluat nu legalitatea, ci buna gestiune a structurii organizatorice și a competențelor juridice ale administrațiilor financiare naționale. Alegerea criteriului de control aplicat de Curtea de Conturi pentru aprecierea actelor statelor membre influențează intensitatea unei eventuale ingerințe în sfera de competență a statului membru controlat. Astfel, este evident că controlul legalității actelor statelor membre poate declanșa o ingerință mult mai intensă în sfera de competență a statelor membre decât controlul bunei gestiuni a acestor acte. În timp ce controlul legalității de către Curtea de Conturi se referă la problema dacă statele membre și-au exercitat competențele conform dispozițiilor din dreptul Uniunii, controlul bunei gestiuni se referă la problema – mai puțin gravă din punct de vedere pur juridic – dacă măsurile naționale sunt adecvate, independent de conformitatea lor cu dreptul Uniunii.

142. Respectivele obligații de cooperare a statelor membre rezultă, mai întâi, din dispozițiile specifice de la articolul 248 alineatul (3) CE[77]. Potrivit articolului 248 alineatul (3) primul paragraf CE, controlul se efectuează asupra actelor justificative și, dacă este cazul, la fața locului în statele membre, în colaborare cu instituțiile naționale de control sau, în cazul în care acestea nu dispun de competențele necesare, cu serviciile naționale competente. Curtea de Conturi și instituțiile naționale de control ale statelor membre trebuie să practice o cooperare bazată pe încredere și pe respectarea independenței acestora. Potrivit celui de al doilea paragraf al alineatului (3) al articolului 248 CE, instituțiile naționale de control sau, în cazul în care acestea nu dispun de competențele necesare, serviciile naționale competente comunică Curții de Conturi, la cererea acesteia, orice document sau informație necesară îndeplinirii misiunii sale.

143. În plus față de obligațiile de cooperare stabilite în mod expres la articolul 248 alineatul (3) CE, statele membre au, în plus, obligația generală de cooperare loială cu Curtea de Conturi în temeiul articolului 10 CE coroborat cu articolul 248 alineatele (1) și (2) CE.

144. Regulamentul nr. 1605/2002, adoptat în temeiul articolului 279 CE, conține de asemenea, în acest context, dispoziții cu privire la cooperarea dintre statele membre și Curtea de Conturi. Astfel, articolul 140 alineatul (2) din acest regulament prevede, printre altele, că auditul se efectuează în cooperare cu instituțiile naționale de control sau, dacă acestea nu dispun de competențele necesare, în cooperare cu departamentele naționale competente și că Curtea de Conturi și organismele naționale de audit cooperează într-o atmosferă de încredere, respectându-și reciproc independența.

145. În lumina acestor dispoziții din dreptul Uniunii, refuzul biroului central de legătură german, a Ministerului Federal de Finanțe și al Bundesrechnungshof de a permite Curții de Conturi să efectueze controlul în cauză, acordându-i sprijin în acest sens, astfel cum a susținut Comisia în cererea sa introductivă, trebuie să fie apreciat ca o încălcare de către Republica Federală Germania a articolului 10 CE coroborat cu articolul 248 alineatele (1) și (2) CE, a articolului 248 alineatul (3) CE și a articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1605/2002.

146. Prin intermediul acțiunii formulate, Comisia reproșează și încălcarea de către Republica Federală Germania a articolului 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002 potrivit căruia Comisia, celelalte instituții,

77 — Pentru o analiză deosebit de instructivă a dispozițiilor de la articolul 248 alineatul (3) CE în contextul efectuării de controale de către Curtea de Conturi în statele membre, a se vedea Inghelram, J., citat anterior (nota de subsol 26), p. 138 și următoarele.

organismele care administrează venituri sau cheltuieli în numele Comunităților și beneficiarii finali ai plăților de la buget acordă Curții de Conturi toate facilitățile și îi furnizează toate informațiile pe care aceasta le consideră necesare pentru îndeplinirea sarcinilor sale.

147. Din situația de fapt rezultă că acest motiv poate fi înțeles numai în sensul că instituțiile care administrează veniturile Uniunii ar fi refuzat cooperarea loială cu Curtea de Conturi. Totuși, Comisia nu a explicat care este instituția germană care poate fi considerată „instituție care administrează veniturile Uniunii" în contextul cererii de control formulate de Curtea de Conturi. Ținând seama în mod special de circumstanța că TVA-ul, în pofida armonizării din acest domeniu, trebuie considerat un impozit național care este, în principiu, colectat conform dispozițiilor naționale [78], nici biroul central de legătură, nici Ministerul Federal de Finanțe nu pot fi pot considerate în mod automat instituții care administrează veniturile Uniunii.

148. Întrucât, în cadrul unei acțiuni de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE, revine Comisiei sarcina de a stabili existența neîndeplinirii obligațiilor și de a prezenta Curții toate elementele necesare pentru soluționarea cauzei [79], iar Comisia nu și-a îndeplinit obligația de a prezenta această probă, motivul întemeiat pe invocarea încălcării articolului 142 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1605/2002 trebuie respins ca neîntemeiat.

VIII — Rezumat

149. Sintetizând, ajungem la concluzia că, în temeiul articolului 248 alineatele (1) și (2) CE, precum și al articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1605/2002, Curtea de Conturi este abilitată să controleze cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată conform Regulamentului nr. 1798/2003. În exercitarea acestei competențe de control, Curtea de Conturi a respectat atât principiul subsidiarității, cât și principiul proporționalității. În consecință, în temeiul articolului 248 alineatul (3) CE, al articolului 10 CE coroborat cu articolul 248 alineatele (1) și (2) CE, precum și în temeiul articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1605/2002, Republica Federală Germania avea obligația să permită Curții de Conturi să efectueze controlul în cauză, acordându-i

78 — A se vedea punctul 57 din prezentele concluzii.

79 — A se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2007, Comisia/Irlanda (C-507/03, Rep., p. I-9777, punctul 33), Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Suedia (C-438/07, Rep., p. I-9517, punctul 49), Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda (C-246/08, Rep., p. I-10605, punctul 52), și Hotărârea din 29 aprilie 2010, Comisia/Germania (C-160/08, Rep., p. I-3713, punctul 116).

un sprijin loial, conform prevederilor acestor dispoziții.

150. În aceste condiții, refuzul biroului central de legătură german, al Ministerului Federal de Finanțe și al Bundesrechnungshof de a permite Curții de Conturi să efectueze controlul cooperării administrative în domeniul taxei pe valoarea adăugată, acordându-i sprijin în acest sens, trebuie să fie considerat ca fiind o încălcare de către Republica Federală Germania a obligațiilor care îi revin în temeiul articolului 10 CE coroborat cu articolul 248 alineatele (1) și (2) CE, al articolului 248 alineatul (3) CE și al articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1605/2002.

IX — Cheltuieli de judecată

151. Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta din urmă a căzut în pretenții cu privire la partea esențială a motivelor sale, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată. În conformitate cu articolul 69 alineatul (4) din Regulamentul de procedură, instituțiile care intervin în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.

X — Concluzie

152. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să dispună următoarele:

„1) Prin refuzul de a permite Curții de Conturi să efectueze controale în Germania privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată prevăzută în Regulamentul (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de

abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92 și de a acorda sprijin în acest sens Curții de Conturi, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 10 CE coroborat cu articolul 248 alineatele (1) și (2) CE, al articolului 248 alineatul (3) CE și al articolului 140 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1605/2002 al Consiliului din 25 iunie 2002 privind regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunităților Europene.

2) Respinge în rest acțiunea.

3) Obligă Republica Federală Germania la plata cheltuielilor de judecată.

4) Parlamentul European și Curtea de Conturi Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată."