

Sprawa C-539/09

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Zamiar dokonania przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w państwie członkowskim – Sprzeciw wniesiony przez rzeczono państwo członkowskie – Kompetencje Trybunału Obrachunkowego – Artykuł 248 WE – Kontrola współpracy krajowych organów administracyjnych w dziedzinie podatku od wartości dodanej – Rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 – Dochody Wspólnoty – Źródki własne pochodzące z podatku od wartości dodanej

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Wspólny system wymiany informacji – Współpraca administracyjna w dziedzinie podatku od wartości dodanej – Kompetencja kontrolna Trybunału Obrachunkowego – Zakres

(art. 248 ust. 1–3 WE; rozporządzenie Rady nr 1798/2003)

Państwo członkowskie sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej kontroli na swoim terytorium, dotyczących współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i sposobów jego stosowania, uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.

Artykuł 248 WE, który doprecyzowuje sposób, w jaki Trybunał Obrachunkowy powinien wykonywać swoją misję jaką jest kontrola rachunków, przewiduje, że Trybunał kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków, zgodnie z prawem i prawidłowość dochodów i wydatków i zapewnia należyte zarządzanie finansami. Artykuł 248 ust. 3 WE upoważnia Trybunał Obrachunkowy do dokonywania kontroli dokumentów, w razie potrzeby na miejscu, między innymi w państwach członkowskich.

System źródek własnych ustanowiony w wykonaniu traktatu ma na celu w odniesieniu do źródek uzyskanych z podatku od wartości dodanej stworzenie po stronie państw członkowskich obowiązku przekazania Wspólnocie, jako źródek własnych, części kwot, które otrzymują tytułem owego podatku. Ponieważ zmierzają one do zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w dziedzinie podatku od wartości dodanej we wszystkich państwach członkowskich, mechanizmy współpracy nałożone na państwa członkowskie na podstawie rzeczono rozporządzenia same mogą wywoływać bezpośredni i istotny wpływ na rzeczywisty pobór przychodów z owego podatku, a w związku z tym – na przekazanie do budżetu wspólnotowego źródek z podatku od wartości dodanej. Rzeczywiste stosowanie przez państwo członkowskie zasad dotyczących współpracy ustanowionych przez rozporządzenie nr 1798/2003 jest zatem w stanie uwarunkować nie tylko zdolność tego państwa do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na jego własnym terytorium, ale również zdolność innych państw członkowskich do zapewnienia takiego zwalczania na ich odpowiednich terytoriach, szczególnie wówczas, gdy prawidłowe stosowanie podatku od wartości dodanej w

innych państwach członkowskich zależy od informacji posiadanych przez rzeczne państwo członkowskie lub informacji, która mogłaby łatwiej zostać uzyskana przez ostatnie z wymienionych państw.

Kontrola przez Trybunał Obrachunkowy w kwestii współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003, dotyczy istotnie środków w ramach Wspólnoty rozważanych z punktu widzenia ich zgodności z prawem i związanego z tym prawidłowego zarządzenia finansami oraz pozostaje w ten sposób w bezpośrednim związku z uprawnieniami przyznanymi tej instytucji przez art. 248 WE.

(por. pkt 59–61, 71, 77, 79, 81; pkt 1 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 15 listopada 2011 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Zamiar dokonania przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w państwie członkowskim – Sprzeciw wniesiony przez rzeczne państwo członkowskie – Kompetencje Trybunału Obrachunkowego – Artykuł 248 WE – Kontrola współpracy krajowych organów administracyjnych w dziedzinie podatku od wartości dodanej – Rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 – Dochody Wspólnoty – Środki własne pochodzące z podatku od wartości dodanej

W sprawie C-539/09

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 21 grudnia 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez A. Caeiroa oraz B. Conte, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez:

Parlament Europejski, reprezentowany przez R. Passosa oraz E. Waldherr, działających w charakterze pełnomocników,

Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej, reprezentowany początkowo przez R. Crowe’a, a następnie przez T. Kennedy’ego oraz B. Schäfer, działających w charakterze pełnomocników,

interwenienci,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez C. Blaschkego oraz N. Grafa Vitzthuma, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNA (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot, J. Malenovský i M. Safjan, prezesi izb, K. Schiemann (sprawozdawca), G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, C. Toader i J.J. Kasel, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 marca 2011 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 maja 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez sprzeciwienie się temu, aby Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej przeprowadził kontrole w Niemczech dotyczące współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1) i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE i art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 248, s. 1), a także art. 10 WE.

Ramy prawne

2 Rozporządzenie nr 1605/2002 zostało przyjęte na podstawie art. 279 WE i art. 183 EWEA. Artykuł 140 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia stanowi:

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

2. Wykonując swoje zadania, Trybunał Obrachunkowy ma prawo zapoznać się, w sposób przewidziany w art. 142, ze wszystkimi dokumentami i informacjami dotyczącymi zarządzania finansami służb lub organów w odniesieniu do operacji finansowanych lub współfinansowanych przez Wspólnoty. Trybunał ma uprawnienia do zasięgania informacji u każdego urzędnika odpowiedzialnego za operacje po stronie dochodów lub wydatków oraz do stosowania dowolnych procedur kontroli właściwych dla wyżej wspomnianych służb lub instytucji. Kontrola w państwach członkowskich przeprowadzana jest razem z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, w przypadku gdy nie posiadają niezbędnych uprawnień, z właściwymi służbami krajowymi. Trybunał Obrachunkowy oraz krajowe instytucje kontrolne państw członkowskich współpracują na

zasadzie wzajemnego zaufania, zachowuj?c swoj? niezale?no??.

[...]".

3 Artyku? 142 ust. 1 rozporz?dzenia nr 1605/2002 stanowi:

„Komisja, pozosta?e instytucje, organy zarz?dzaj?ce dochodami i wydatkami w imieniu Wspólnot oraz ko?cowi beneficjenci wyp?at z bud?etu s? obowi?zani zapewni? Trybuna?owi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia oraz udzieli? mu wszelkich informacji, jakie Trybuna? uzna za niezb?dne do wykonania swoich zada?. Obowi?zane s? udost?pni? do dyspozycji Trybuna?u Obrachunkowego wszystkie dokumenty dotycz?ce zawierania i wykonywania umów finansowanych z bud?etu wspólnotowego oraz wszystkie rozliczenia ?rodków pieni?nych i materia?ów, wszystkie rejestry ksi?gowe i dokumenty pomocnicze oraz zwi?zane z nimi dokumenty administracyjne, wszystkie dokumenty dotycz?ce dochodów i wydatków, wszystkie spisy inwentarza, wszystkie schematy organizacyjne komórek organizacyjnych, które Trybuna? Obrachunkowy uzna za niezb?dne do kontroli sprawozda? bud?etowych i finansowych dotycz?cych wyniku na podstawie ewidencji oraz kontroli na miejscu, jak równie? wszystkie dokumenty i dane stworzone lub przechowywane na no?nikach magnetycznych.

Pozosta?e s?u?by, organy audytu wewn?trznego danej administracji krajowej s? obowi?zane zapewni? Trybuna?owi Obrachunkowemu wszelkie udogodnienia, jakie Trybuna? uzna za niezb?dne do wykonania swoich zada?

Pierwszy akapit ma równie? zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych otrzymuj?cych ?rodki z bud?etu wspólnotowego”.

4 Przyj?ta na podstawie art. 269 WE i art. 173 EWEA decyzja Rady 2000/597/WE, Euratom z dnia 29 wrze?nia 2000 r. w sprawie systemu ?rodków w?asnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 253, s. 42) stanowi w art. 2 ust. 1 lit. c) i d):

„Przychody z nast?puj?cych ?róde? b?d? sk?ada? si? na ?rodki w?asne okre?lone w bud?ecie Unii Europejskiej:

[...]

c) stosowanie jednolitej stawki wa?nej dla wszystkich pa?stw cz?onkowskich do zharmonizowanej bazy naliczania [podatku od warto?ci dodanej, zwanego dalej »podatkiem VAT«] zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Podstawa naliczania brana pod uwag? w tym celu nie b?dzie przekracza? 50% PNB dla ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego, jak to okre?lono w ust. 7;

d) stosowanie stawki – która ma by? okre?lona stosownie do procedury bud?etowej, maj?c na uwadze sum? wszystkich innych przychodów – do sumy PNB wszystkich pa?stw cz?onkowskich”.

5 Artyku? 8 ust. 2 decyzji 2000/597 stanowi:

„Bez uszczerbku dla rewizji rachunków i dla sprawdzenia, czy s? one legalne i prawid?owe, jak ustanowiono w art. 248 traktatu WE i w art. 160C traktatu Euratom – takie rewizje i sprawdziany dotycz? g?ównie rzetelno?ci i skuteczno?ci krajowych systemów i procedur okre?lania bazy dla ?rodków w?asnych liczonych od wysoko?ci VAT i PNB – oraz bez wp?ywu na zastosowanie rozwi?za? w zakresie inspekcji przewidzianych w art. 279 lit. c) traktatu WE i w art. 183 lit. c) traktatu Euratom, Rada, dzia?aj?c jednomy?lnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, przyjmie przepisy niezb?dne do zastosowania niniejszej decyzji i umo?liwienia inspekcji poboru, udost?pniania Komisji i wp?at przychodów, okre?lonych w art. 2 i 5”.

6 Decyzja 2000/597 zosta?a zast?piona decyzj? Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów w?asnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), która wesz?a w ?ycie z dniem 1 stycznia 2007 r. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) i c) ostatniej z wymienionych decyzji na zasoby w?asne zapisane w bud?ecie ogólnym Unii Europejskiej nadal sk?adaj? si? dochody pochodz?ce mi?dzy innymi z zastosowania stawki jednolitej obowi?zuj?cej wszystkie pa?stwa cz?onkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT okre?lonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi, jak równie? z zastosowania stawki jednolitej – która okre?lona zostanie zgodnie z procedur? bud?etow? z uwzgl?dnieniem ??cznej kwoty wszystkich innych dochodów – do sumy [dochodów narodowych brutto, zwanych dalej „DNB”] wszystkich pa?stw cz?onkowskich.

7 Artyku? 2 ust. 1 rozporz?dzenia Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru ?rodków w?asnych pochodz?cych z podatku [VAT] (Dz.U. L 155, s. 9) stanowi:

„Podstaw? ?rodków uzyskanych z podatku VAT ustala si? z transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, okre?lonych w art. 2 dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [(Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej »szóst? dyrektyw? VAT«)] [...]”.

8 Zgodnie z art. 3 rozporz?dzenia nr 1553/89:

„Dla danego roku kalendarzowego, bez uszczerbku dla przepisów art. 5 i 6, podstaw? ?rodków uzyskanych z podatku VAT oblicza si? poprzez podzielenie ??cznych przychodów z VAT netto uzyskanych przez pa?stwo cz?onkowskie w tym roku przez stawk? VAT obowi?zuj?c? w tym samym roku.

Je?eli w pa?stwie cz?onkowskim stosowana jest wi?cej ni? jedna stawka VAT, podstaw? ?rodków uzyskanych z podatku VAT oblicza si? poprzez podzielenie ??cznych przychodów z VAT netto przez ?redni? wa?on? stop? VAT. [...]”.

9 Dwa pierwsze motywy rozporz?dzenia nr 1798/2003 stanowi?:

„(1) Uchylenie si? od podatków i unikanie p?acenia podatków maj?ce miejsce ponad granicami pa?stw cz?onkowskich prowadzi? do strat bud?etowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania oraz s? odpowiedzialne za powodowanie zak?óce? w przep?ywie kapita?u oraz warunków konkurencji. Dlatego w?a?nie wp?ywaj? one na funkcjonowanie rynku wewn?trznego.

(2) Zwalczanie uchylania się od podatku od wartości dodanej (VAT) wymaga ścisłej współpracy między organami administracyjnymi państwa czonkowskiego w sprawie do stosowania przepisów w tej dziedzinie”.

10 Artykuł 1 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy organów administracyjnych państw członkowskich w sprawie dla stosowania przepisów ustawowych dotyczących podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i przywozu towarów oraz współpracy tych organów z Komisją w celu zapewnienia zgodności z tymi przepisami ustawowymi.

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

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

[...]”.

11 Artykuł 3 ust. 2 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„Każde państwo członkowskie wyznacza jedno centralne biuro funkcyjne, na które deleguje główne zobowiązanie do kontaktów z innymi państwami członkowskimi w dziedzinie współpracy administracyjnej. [...]”.

12 Znajdujący się w rozdziale II rozporządzenia nr 1798/2003 zatytułowanym „Wymiana informacji na wniosek” art. 5 tego rozporządzenia stanowi:

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

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

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie szczególnego postępowania administracyjnego. [...]”.

[...]”.

13 Rozdział IV rozporządzenia nr 1798/2003 zatytułowany „Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku” przewiduje automatyczną wymianę niektórych informacji.

14 Przepisy rozdziału V tego rozporządzenia przewidują ustanowienie w każdym państwie członkowskim elektronicznej bazy danych, w której przechowywane są i przetwarzane informacje charakterystyczne dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, a także elektroniczne bazy danych zawierające wykaz osób, którym została nadany numer rejestracyjny dla celów podatku VAT w danym państwie członkowskim. Przepisy te określają również warunki, na jakich w sprawie organ państwa z państw członkowskich może otrzymać dostęp do rzeczonych informacji.

15 Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 (Dz.U. L 331, s. 13) ma na celu w szczególności określenie kategorii informacji, których wymiana może się odbywać bez uprzedniego wniosku, czy stosliwoci, z jak powinna się ona odbywać, a także ustanowienie zasad dotyczących wymiany drogą elektroniczną informacji, o których mowa w rozporządzeniu (WE) nr 1798/2003.

Okolicznoci faktyczne leżące u podstaw sporu i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

16 Pismem z dnia 26 czerwca 2006 r. Trybuna Obrachunkowy poinformował niemiecki federalny trybuna obrachunkowy o swoim zamiarze udania się w dniach 10 i 13 października 2006 r. do Niemiec w celu dokonania tam na podstawie art. 248 WE kontroli dotyczącej podatków własnych pochodzących z podatku VAT (zwanym dalej „podatkami z podatku VAT”) oraz dotyczącej współpracy pomiędzy organami administracyjnymi państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003. Zapowiedzianym celem było, po pierwsze, sprawdzenie, czy Republika Federalna Niemiec utworzyła administracyjne i organizacyjne struktury niezbędne dla rzeczonej współpracy administracyjnej oraz, po drugie, zbadanie, jak funkcjonuje owa współpraca w przypadku wniosków o udzielenie informacji, o których mowa w art. 5 rzeczonych rozporządzenia.

17 Kontrola ta powinna zostać przeprowadzona w siedzibie centralnego biura funkcyjnego, a w razie potrzeby – w siedzibach innych służb krajowych biorących udział we współpracy administracyjnej. W tym samym piśmie Trybuna Obrachunkowy wezwał niemiecki federalny trybuna obrachunkowy do poinformowania go, czy zamierza brać udział w rzeczonych kontroli na podstawie art. 248 ust. 3 WE.

18 Pismem z dnia 7 września 2006 r. Trybuna Obrachunkowy skierował do niemieckiego federalnego trybuna obrachunkowego dokument bardziej szczegółowo określający program planowanej wizyty kontrolnej i wezwał do wcześniejszego przekazania określonych informacji. Niemiecki federalny trybuna obrachunkowy został wezwany do przekazania do centralnego biura funkcyjnego rzeczonych programu i wniosku o wcześniejsze informacje.

19 Zgodnie z rzeczonym programem zadanie kontrolne miało dotyczyć organizacji, wyposażenia i funkcjonowania centralnego biura funkcyjnego, wysyłania lub przyjmowania wniosków o udzielenie informacji oraz ich rozpatrywania, wymiany informacji bez uprzedniego wniosku, a także gromadzenia i wymiany informacji dotyczących transakcji wewnętrznych za pomocą elektronicznej bazy danych systemu wymiany informacji w dziedzinie podatku VAT (VIES) („VAT Information Exchange System”), o której mowa w rozdziale V rozporządzenia nr 1798/2003. Program ten przewidywał również ocenę przeszkód natury prawnej utrudniających współpracę administracyjną oraz środki prawne przyjęte w celu ich przezwyciężenia, a także wszelkie inne środki przyjęte w celu polepszenia rzeczonych współpracy i zapobiegania oszustwom, takie jak współpraca z organami zwalczającymi oszustwa, dwustronne porozumienia dotyczące wymiany informacji, wykreślenie numerów rejestracyjnych dla celów podatku VAT, obecność pełnomocników wnioskującego organu w trakcie kontroli dokonywanych przez organ, do którego wystąpiono z wnioskiem, oraz jednoczesne kontrole dokonywane w poszczególnych państwach członkowskich, przewidziane w art. 11 i 12 rozporządzenia nr 1798/2003, a nawet skorzystanie z możliwości przewidzianych w programie Fiscalis [zob. decyzja 2235/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 grudnia 2002 r. przyjmująca wspólnotowy program poprawy skuteczności systemów podatkowych na rynku wewnętrznym (program Fiscalis 2003–2007) (Dz.U. L 341, s. 1)].

20 Pismem z dnia 18 września 2006 r. niemiecki federalny trybunał obrachunkowy zgłosił zamiar wzięcia udziału w kontroli.

21 W braku przekazania przez centralne biuro pracowników Trybunału Obrachunkowemu dokumentów wnioskowanych w związku z rzeczoną kontrolą oraz w braku potwierdzenia przez nie daty kontroli, Trybunał Obrachunkowy poinformował niemiecki federalny trybunał obrachunkowy pismem z dnia 5 października 2006 r. o przeniesieniu kontroli na dni 14 i 17 listopada 2006 r.

22 Ponieważ centralne biuro pracowników nie potwierdziło również nowych dat, Trybunał Obrachunkowy zaproponował pismem z dnia 9 listopada 2006 r. skierowanym do federalnego ministra finansów, aby zamierzona kontrola odbyła się w dniach 4 i 7 grudnia 2006 r. Trybunał Obrachunkowy wskazał w tym piśmie, że takie kontrole odbyły się już w siedmiu innych państwach członkowskich, i podkreślił, że ich celem nie było sprawdzenie transakcji opodatkowanych i prawidłowego stosowania podatku VTA, lecz zapewnienie skutecznego i prawidłowego rozpoznawania wniosków o udzielenie informacji wysyłanych lub otrzymywanych w ramach VIES.

23 Pismem z dnia 4 grudnia 2006 r. federalny minister do spraw finansów sprzeciwił się przeprowadzeniu w Niemczech rzeczonej kontroli, podnosząc, iż nie opiera się ona na żadnej ważnej podstawie prawnej.

24 Poinformowana przez Trybunał Obrachunkowy o tej odmowie i twierdząc, że Trybunał Obrachunkowy miał prawo dokonania zamierzonej kontroli oraz że Republika Federalna Niemiec uchybiła swym zobowiązaniom, sprzeciwiała się jej przeprowadzeniu na swoim terytorium, Komisja w dniu 23 września 2008 r. skierowała do tego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybień, wzywając je na podstawie art. 226 WE do przedstawienia uwag. Republika Federalna Niemiec odpowiedziała na to wezwanie pismem z dnia 23 grudnia 2008 r.

25 W dniu 23 marca 2009 r. Komisja zastosowała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia niezbędnych środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.

26 Uznając za niesatysfakcjonującą odpowiedź tego państwa członkowskiego skierowaną do niej w dniu 22 maja 2009 r., Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

Argumentacja dotycząca kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli środków

27 Zdaniem Komisji z art. 248 WE wynika, że Trybunał Obrachunkowy ma za zadanie, jako niezależny audytor zewnętrzny, kontrolować, czy transakcje finansowe związane z poborem i korzystaniem z funduszy Wspólnoty zostały prawidłowo zarejestrowane i wykazane, dokonane w sposób zgodny z prawem i prawidłowy, oraz czy są one zarządzane w trosce o gospodarność, skuteczność i wydajność, a także przedstawia zalecenia w celu poprawy finansowego zarządzania Wspólnoty.

28 Z uwagi na istotny charakter tego zadania oraz w celu zapewnienia skuteczności tego przepisu uprawnienia kontrolne Trybunału Obrachunkowego powinny być interpretowane w sposób szeroki i rozciągać się na wszystkie domeny, a także na wszystkie podmioty pozostające w bezpośrednim związku z dochodami lub wydatkami Wspólnoty.

29 Otrzymywanie wp?ywów z podatku VAT pozostaje w takim zwi?zku ze ?rodkami z podatku VAT przypadaj?cymi Komisji. W rzeczywisto?ci bowiem wp?ywy z tego podatku pobrane zgodnie z przepisami szóstej dyrektywy VAT stanowi? warto?? wyj?ciow? dla obliczenia kwoty owych ?rodków.

30 Pomimo ?e rozporz?dzenie nr 1798/2003 nie reguluje bezpo?rednio pobierania dochodów Wspólnoty, to jednak uwarunkowuje zgodnie?? z prawem i prawid?owo?? dochodów z podatku VAT, poniewa? ustanowiona przez nie wspó?praca ma na celu zapewnienie prawid?owego okre?lenia podatku VAT, umo?liwiaj?c Wspólnocie faktyczne dysponowanie rzeczonymi dochodami.

31 Z art. 248 ust. 3 akapit pierwszy WE oraz z art. 140 ust. 2 akapit pierwszy zdania trzecie i czwarte oraz z art. 142 ust. 1 akapit drugi rozporz?dzenia nr 1605/2002, a tak?e ogólnie z obowi?zku lojalnej wspó?pracy ustanowionej w art. 10 WE wynika, ?e w przypadku kontroli, które maj? zosta? przeprowadzone w pa?stwach cz?onkowskich, pa?stwa te powinny zapewni? Trybuna?owi Obrachunkowemu pe?n? pomoc w wykonywaniu przez niego jego zadania. Sprzeciwiaj?c si? temu, aby Trybuna? Obrachunkowy przeprowadzi? sporn? kontrol? w Niemczech, Republika Federalna Niemiec uchybi?a swoim zobowi?zaniom w tym zakresie.

32 Parlament Europejski twierdzi, ?e niezale?no?? Trybuna?u Obrachunkowego ustanowiona w art. 247 ust. 2 i 4 WE, a tak?e ogólne prawo przyznane tej instytucji przez art. 248 ust. 4 WE do przedstawiania uwag i sprawozda? specjalnych z jego w?asnej inicjatywy oznaczaj?, i? mo?e on swobodnie okre?li? przedmiot swojego audytu w ramach kontroli finansów Wspólnoty, a ?adne prawo wtórne nie mo?e uwarunkowa? owej swobody.

33 Restrykcyjna wyk?adnia uprawnie? Trybuna?u Obrachunkowego by?aby tym bardziej nieuzasadniona, ?e jego prace stanowi? cenn? pomoc zarówno dla organów bud?etowych, jak i dla prawodawcy wspólnotowego, o czym ?wiadczy, w odniesieniu do spornego audytu, tre?? wynikaj?cego z niego sprawozdania specjalnego Trybuna?u Obrachunkowego nr 8/2007 (Dz.U. 2008, C 20, s. 1). Poniewa? Trybuna? Obrachunkowy posiada wy??cznie uprawnienia kontrolne i opiniodawcze, kwestia podstawy prawnej tych czynno?ci nie powstaje ponadto w taki sam sposób, jak kwestia dotycz?ca czynno?ci normatywnych Wspólnoty.

34 Oszustwa i unikanie opodatkowania w dziedzinie podatku VAT, jak równie? zak?ócenia, jakie one powoduj? pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, wp?ywaj? na ogóln? równowag? systemu ?rodków w?asnych, poniewa? ka?de zmniejszenie ?rodków z podatku VAT musi zosta? wyrównane zwi?kszeniem ?rodków w?asnych pochodz?cych z DNB. Jako?? wspó?pracy, jak? ustanawia w tym zakresie rozporz?dzenie nr 1798/2003, powinna pozwoli? na wykrycie oszustw i na pobór dodatkowych wp?ywów z VAT, zwi?kszaj?c w ten sposób podstaw?, na której obliczane s? ?rodki z podatku VAT, przy czym przestrzeganie tego rozporz?dzenia warunkuje zarówno zgodnie?? z prawem, jak i prawid?owo?? dochodów Wspólnoty.

35 Trybuna? Obrachunkowy podnosi, ?e poniewa? jego zadanie i kompetencje zosta?y przyznane mu przez art. 246 WE i 248 WE, mo?e on swobodnie okre?la? swoj? polityk? kontroln?, przestrzegaj?c przy tym prawa pierwotnego i z zastrze?eniem wyk?adni dokonanej przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci, przy czym przepisy prawa wtórnego nie mog? obchodzi? tych kompetencji lub ich uchyła?.

36 Uprawnienie kontrolne rozci?ga si? na przestrzeganie ka?dego przepisu nale??cego do prawa wspólnotowego maj?cego wp?yw na wydatki lub dochody Wspólnoty, w celu dostarczenia za pomoc? sprawozda? rocznych i specjalnych adresowanych przez niego do Parlamentu i Rady sta?ej bazy pozwalaj?cej na przeprowadzenie dyskusji w ramach procedury udzielania

absolutorium i szukania ulepsze?. Trybuna Obrachunkowy jest uprawniony w szczególności w ramach sprawozdań specjalnych do wyboru tematu lub dziedziny należącej do jego kompetencji, w odniesieniu do których powołuje się na prawo do przedstawienia propozycji ulepszeń dotyczących gospodarności, skuteczności i wydajności ich środków wspólnotowych.

37 Wykładnia zaproponowana przez rząd niemiecki, ograniczająca kompetencje Trybunału Obrachunkowego do niektórych rodzajów audytów finansowych, bez umożliwienia mu przeprowadzenia audytów dotyczących rezultatów na podstawie kryteriów opartych na rozporządzeniu i zasadach dobrego zarządzania finansowego, pozbawiaaby skuteczności art. 248 ust. 2 WE w zakresie, w jakim przepis ten odnosi się do prawidłowego zarządzania dochodami i wydatkami.

38 Z powyższego wynika, że Trybunał Obrachunkowy jest w uprawniony zwłaszcza w celach, po pierwsze, zapewnienia skutecznego poboru wpływów z podatku VAT i wynikającego stąd prawidłowego zarządzania finansami w dziedzinie środków z podatku VAT, oraz, po drugie, umożliwienia mu sformułowania ewentualnych zaleceń, do kontroli, czy system współpracy przewidziany przez rozporządzenie nr 1798/2003 funkcjonuje prawidłowo i skutecznie.

39 Wyrażona przez rząd niemiecki obawa, iż rzeczona instytucja mogaby przejść kontrolę nad polityką gospodarczą państw członkowskich, ponieważ bierze ona udział w kształtowaniu DNB, który wchodzi w skład podstawy obliczania środków w ramach Unii, jest nieuzasadniona w zakresie, w jakim w odróżnieniu od dziedziny podatku VAT, w której zobowiązania wywodzą się z prawa wspólnotowego mają zastosowanie do państw członkowskich w dziedzinie poboru wpływów, takie zobowiązania nie istnieją w odniesieniu do sposobu, w jaki państwa członkowskie powinny ukształtować i prowadzić swoją politykę gospodarczą.

40 Jeżeli chodzi o argument rządu niemieckiego dotyczący naruszenia zasady subsydiarności, to Komisja, Parlament i Trybunał Obrachunkowy są zdania, że rzeczona zasada ma zastosowanie do wykonywania kompetencji o charakterze normatywnym, lecz nie do kompetencji kontrolnych lub opiniodawczych, takich jak kompetencje Trybunału Obrachunkowego. Komisja i Trybunał Obrachunkowy podkreślają ponadto, że kompetencje Trybunału Obrachunkowego, w zakresie, w jakim dotyczą wszystkich dochodów i wydatków Wspólnoty, należą do wyłącznej kompetencji, jaka została mu przyznana przez traktat, w szczególności w celu udzielania informacji organowi budżetowemu Wspólnoty w ramach kontroli wykonywania budżetu, pomimo że kompetencje te nie wynikają z pojęcia kompetencji dzielonej i nie ma na nie wpływu okoliczności, że organy krajowe również są uprawnione do przeprowadzania określonych kontroli.

41 Zdaniem Komisji, transgraniczny charakter współpracy ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003 uzasadnia w każdym razie interwencję Trybunału Obrachunkowego, którego kompetencja rozciąga się, w odróżnieniu od takich trybunałów krajowych, na wszystkie państwa członkowskie. Ponadto wspólny system środków w ramach Unii wymaga zapewnienia w sposób scentralizowany, że każde państwo członkowskie będzie przyczyniało się prawidłowo do finansowania budżetu Wspólnoty.

42 Zdaniem rządu niemieckiego kompetencja Trybunału Obrachunkowego jest nawet wówczas, gdy chodzi o kompetencję kontrolną, a nie decyzyjną, jest całkowicie opisana przez traktat, w tym również wówczas, gdy chodzi o sporządzanie sprawozdania specjalnego. Artykuł 248 ust. 1–3 WE wskazują, że owa kompetencja dotyczy wyłącznie rachunków, zgodnie z prawem, a także prawidłowośći dochodów i wydatków Wspólnoty.

43 W tym zakresie współpraca w dziedzinie poboru wpływów z podatku VAT zorganizowana przez rozporządzenie nr 1798/2003 nie ma bezpośredniego lub wystarczającego związku z dochodami Wspólnoty. Wpływy z podatku VAT należą w rzeczywistości do budżetu krajowego i

należy je odróżnić od środków z podatku VAT, które jako takie stanowi dochód Wspólnoty.

44 Tak jak wynika z art. 2 ust. 1 lit. c) decyzji 2000/597 i art. 2 i nast. rozporządzenia nr 1553/89, kwota rzeczywiście pobranych wpływów z podatku VAT stanowi aby jedynie stała jednostką księgową, na podstawie której określaćby kwoty środków uzyskanych z podatku VAT, poprzez obliczenie w inny sposób obejmujący różne ekstrapolacje, korekty lub wyrównania.

45 Okoliczności, że zmniejszenie wpływów z podatku VAT oznacza posiadanie ponadto możliwości skorzystania ze środków własnych opartych na DNB państw członkowskich, nie może wystarczyć dla uzasadnienia rozszerzenia uprawnień kontrolnych Trybunału Obrachunkowego na te wpływy.

46 Tak jak stanowi art. 8 ust. 2 decyzji 2000/597, jedynie prawidłowe określenie przez państwa członkowskie pobranych wpływów z podatku VAT oraz dokonanie dokonanych przez nie obliczeń przy określaniu kwoty środków uzyskanych z podatku VAT mogą należeć do kompetencji Trybunału Obrachunkowego. Z kolei nie jest tak w przypadku krajowych struktur organów podatkowych i procedur poboru podatku VAT, które stosowane są przez te organy, co należy do kompetencji samych państw członkowskich. Kompetencja kontrolna w odniesieniu do tych struktur i procedur może należeć w związku z tym jedynie do właściwych organów krajowych.

47 Przeciwnie stwierdzenie prowadzioby ponadto do przyjęcia, jeżeli chodzi o środki własne obliczone na podstawie PNB, że kompetencja kontrolna Trybunału Obrachunkowego rozciąga się również na polityki gospodarcze państw członkowskich.

48 Pomocniczo rząd niemiecki podnosi ponadto, że zasada subsydiarności powinna również prowadzić do stwierdzenia, że kontrola operacji pobierania podatku VAT, a w związku z tym współpraca administracyjnej w tej dziedzinie, nie należy do kompetencji Trybunału Obrachunkowego, lecz do kompetencji krajowych trybunałów obrachunkowych. Kontrola sytuacji transgranicznych przewidziana przez rozporządzenie nr 1798/2003 mogaby w rzeczywistości zostać łatwo przeprowadzona za pomocą wspólnego działania tych trybunałów.

Argumentacja dotycząca kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków

49 W replice Komisja podniosła, że wdrożenie rozporządzenia nr 1798/2003 związane było z wydatkami z budżetu Unii, w taki sposób, że sporna kontrola jest uzasadniona również z punktu widzenia kompetencji Trybunału Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków. Teza ta jest również bronią przez Trybunał Obrachunkowy, który podnosi w szczególności, że z programu wizyty przesłanego organom niemieckim wynika, że zamierzona kontrola dotyczy również gromadzenia i wymiany informacji za pośrednictwem zarówno sieci CCN/CSI, jak i sieci VIES, które obydwa korzystają z finansowania wspólnotowego na podstawie programu Fiscalis.

50 Rząd niemiecki wnosi o niedopuszczenie takiej argumentacji, która nie została sformułowana w skardze i nie może zostać podniesiona przez Komisję dopiero na stadium repliki. W rzeczywistości bowiem, pozwane państwo członkowskie zostało pozbawione możliwości odpowiedzi na rzeczoną argumentację w odpowiedzi na skargę, art. 42 § 2 akapit pierwszy regulaminu postępowania przed Trybunałem wykluczaoby podobne rozszerzenie przedmiotu skargi. Ponadto z art. 93 § 4 rzeczonego regulaminu wynika, że jako interwenient Trybunał Obrachunkowy nie może nic zrobić w związku z czynnikiem niedopuszczalności skargi związanej z niedopatrzaniem strony skarżącej.

51 Co do istoty rząd niemiecki twierdzi, że kontrola zapowiedziana przez Trybunał Obrachunkowy, a w konsekwencji sprzeciw wobec tej kontroli przez Republikę Federalną Niemiec,

s? odmienne od kontroli wydatków Wspólnoty. Ponadto zamiar kontrolowania wydatków nie mo?e uzasadnia? ca?ej spornej kontroli, poniewa? kontrola ta dotyczy równie? licznych elementów, których finansowanie nale?y do bud?etu samych pa?stw cz?onkowskich.

52 Komisja wnosi o oddalenie zarzutu niedopuszczalno?ci podniesionego przez rz?d niemiecki. Po pierwsze, sporna argumentacja zosta?a podniesiona w trakcie procedury poprzedzaj?cej wniesienie skargi, tak ?e prawa do obrony Republiki Federalnej Niemiec by?y przestrzegane. Po drugie, rzeczona argumentacja nie spowodowa?a rozszerzenia przedmiotu sporu. Zarówno Komisja, jak i Trybuna? Obrachunkowy podnosz? ponadto, ?e interwenient mo?e swobodnie podnosi? argumenty, które nie zosta?y przedstawione przez stron?, któr? on popiera.

Ocena Trybuna?u

53 Na wst?pie nale?y podnie??, ?e sprzeciw wyra?ony przez Republik? Federaln? Niemiec wobec wizyty kontrolnej zamierzonej przez Trybuna? Obrachunkowy datuje si? na koniec 2006 r. Ponadto, tak jak to wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u, istnienie uchybienia powinno by? oceniane wed?ug stanu w pa?stwie cz?onkowskim w momencie up?ywu terminu okre?lonego w uzasadnionej opinii Komisji. Otó? rzeczony termin w odniesieniu do niniejszego post?powania up?yn?? w maju 2009 r.

54 Z powy?szego wynika, ?e przepisami traktatu, w ?wietle których nale?y ocenia? zarzucane przez Komisj? uchybienie, s? przepisy poprzedzaj?ce wej?cie w ?ycie traktatu z Lizbony.

55 Po takim u?ci?leniu nale?y w pierwszej kolejno?ci oceni? zarzucane Republice Federalnej Niemiec uchybienie zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.

56 Nale?y przypomnie?, ?e traktaty stworzy?y system podzia?u kompetencji pomi?dzy instytucjami Wspólnoty, który ka?dej instytucji przydziela jej w?asne zadania wewn?rz instytucjonalnej struktury Wspólnoty i przy wykonywaniu przydzielonych jej zada? (wyrok z dnia 22 maja 1990 r. w sprawie C?70/88 Parlament przeciwko Radzie, Rec. s. I?2041, pkt 21).

57 Ponadto, tak jak to wynika z art. 7 ust. 1 WE, Trybuna? Obrachunkowy, który zosta? podniesiony do rangi instytucji przez traktat z Maastricht, dzia?a podobnie jak inne instytucje w ramach kompetencji przyznanych mu przez traktat WE.

58 Zadanie Trybuna?u Obrachunkowego zosta?o po pierwsze bardzo ogólnie sformu?owane w art. 246 WE, który przewiduje, ze rzeczona instytucja zapewnia kontrol? rachunków.

59 Artyku? 248 WE, który doprecyzowuje owo zadanie i okre?la sposób, w jaki powinien je wykonywa? Trybuna? Obrachunkowy, przewiduje w ust. 1 w szczególno?ci, ?e Trybuna? ten kontroluje rachunki wszystkich dochodów i wydatków Wspólnoty oraz ?e przedk?ada Parlamentowi i Radzie po?wiadczenie wiarygodno?ci rachunków, jak równie? zgodnie z prawem i prawid?owo?ci operacji le??cych u ich podstaw, które to po?wiadczenie mo?e zosta? uzupe?nione szczegó?owymi ocenami ka?dego z g?ównych obszarów dzia?alno?ci Wspólnoty.

60 Artyku? 248 ust. 2 WE stanowi mi?dzy innymi, ?e Trybuna? Obrachunkowy bada zgodnie z prawem i prawid?owo?? dochodów i wydatków i zapewnia nale?yte zarz?dzanie finansami. Czyni?c to, sygnalizuje w szczególno?ci wszelkie nieprawid?owo?ci.

61 Artyku? 248 ust. 3 WE upowa?nia Trybuna? Obrachunkowy do dokonywania kontroli dokumentów, w razie potrzeby na miejscu, mi?dzy innymi w pa?stwach cz?onkowskich w powi?zaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub, je?eli nie maj? one niezb?dnych uprawnie?, z w?a?ciwymi s?u?bami krajowymi.

62 Artyku? 248 ust. 4 WE przewiduje w szczeg?lno?ci, ?e Trybuna? Obrachunkowy sporz?dza roczne sprawozdanie, które przesy?a innym instytucjom i które publikowane jest w *Dzienniku Urz?dowym Unii Europejskiej* wraz z odpowiedziami tych instytucji na uwagi Trybuna?u Obrachunkowego. Trybuna? Obrachunkowy mo?e ponadto przedstawia? w ka?dej chwili swoje uwagi, w szczeg?lno?ci w formie sprawozda? specjalnych w poszczeg?lnych sprawach, oraz wydawa? opinie na ??danie jednej z pozosta?ych instytucji Wspólnoty. Tak jak orzek? ju? Trybuna?, przepis ten ma na celu przyczynienie si? do polepszenia zarz?dzania finansowego Wspólnoty poprzez przekazywanie instytucjom sprawozda? i udzielania im odpowiedzi (wyrok z dnia 10 lipca 2001 r. w sprawie C?315/99 P Ismeri Europa przeciwko Trybuna?owi Obrachunkowemu, Rec. s. I?5281, pkt 27). Sprawozdania te maj? na celu dostarczenie informacji organowi bud?etowemu wezwanemu do udzielenia absolutorium bud?etowego, a tak?e, ogólniej, wszystkim podmiotom publicznym, które mog?yby si? przyczyni? do usuni?cia ewentualnych braków lub nieprawid?owo?ci w funkcjonowaniu podniesionych przez Trybuna? Obrachunkowy w tych dziedzinach.

63 W niniejszej sprawie zamierzona przez Trybuna? Obrachunkowy kontrola mia?a na celu zasadniczo zapewni? ustanowienie i prawid?owe funkcjonowanie struktur i mechanizmów wsp?pracy administracyjnej przewidzianej przez rozporz?dzenie nr 1798/2003 w dziedzinie podatku VAT, poniewa? stwierdzone okoliczno?ci mia?y pozwoli? na ewentualne sformu?owanie w sprawozdaniu specjalnym zalece? zmierzaj?cych do zapewnienia lepszej skuteczno?ci rzeczonych struktur i mechanizmów.

64 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e tak jak to wynika z art. 269 WE, bud?et jest, niezale?nie od innych przychodów, finansowany w ca?o?ci ze ?rodków w?asných.

65 W chwili, w której organy niemieckie sprzeciwi?y si? przeprowadzeniu spornej kontroli, system ?rodków w?asných Wspólnoty Europejskiej zosta? ustanowiony przez decyzj? 2000/597. Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej decyzji rzeczony ?rodek w?asny obejmuje w szczeg?lno?ci przychody pochodz?ce ze stosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT, okre?lone zgodnie z przepisami Wspólnoty. Tak jest równie? pod rz?dami art. 2 decyzji 2007/436 obowi?zuj?cej w chwili wyga?ni?cia terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii Komisji.

66 Na podstawie art. 2 ust. 1 rozporz?dzenia nr 1553/89 podstaw? ?rodków uzyskanych z podatku VAT ustala si? z transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, okre?lonych w art. 2 szóstej dyrektywy VAT. Dyrektywa ta zosta?a zast?piona od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwan? dalej „dyrektyw? VAT”).

67 Bez uszczerbku dla ró?nych dostosowa? przewidzianych przez przepisy rzeczonego rozporz?dzenia, jego art. 3 przewiduje, ?e podstaw? ?rodków uzyskanych z podatku VAT oblicza si? poprzez podzielenie ??cznych przychodów z VAT netto uzyskanych przez pa?stwo cz?onkowskie w tym roku przez stawk? VAT obowi?zuj?c? w tym samym roku, przy czym je?eli w danym pa?stwie cz?onkowskim stosowanych jest kilka stawek, przyjmuje si? ?redni? stawk? wa?on? dla tego dzielenia.

68 Wśród tych dostosowa? znajduje si? w szczeg?lno?ci dostosowanie wynikaj?ce z

dookreślenia zawartego w art. 2 ust. 2 tiret trzecie rozporządzenia nr 1553/89, zgodnie z którym do celów stosowania ust. 1, przy ustalaniu środków uzyskanych z podatku VAT, należy brać pod uwagę transakcje, które państwa członkowskie nadal zwalniają z podatku na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy VAT. W tym zakresie art. 6 ust. 2 tiret drugie rozporządzenia nr 1553/89 przewiduje w szczególności, że przy stosowaniu art. 2 ust. 2 tiret trzecie tego rozporządzenia państwa członkowskie obliczają podstawę środków uzyskanych z podatku VAT tak, jak gdyby te transakcje były opodatkowane, w celu umieszczenia tych państw członkowskich na równej pozycji z innymi państwami członkowskimi, które nie wybrały zwolnienia określonego sektora (zob. wyrok z dnia 23 maja 1990 r. w sprawie C-251/88 Komisja przeciwko Niemcom, s. I-2107, pkt 14).

69 Z tych różnych względów prawdą oczywiście jest, że dochody pochodzące z wpłat podatku VAT pozostają w większej części krajowymi wpływami podatkowymi wpisywanymi do budżetów państw członkowskich, tak że jedynie mały odsetek rzeczonych wpływów zasila budżet wspólnotowy jako środki własne (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-414/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5585, pkt 23).

70 Podobnie prawdą jest, tak jak podnosi rząd niemiecki, że obliczanie kwoty środków uzyskanych z podatku VAT nie polega wyłącznie na obliczeniu odsetka rzeczywiście otrzymanych wpływów z VAT, lecz również na zastosowaniu następnie różnych współczynników korekcyjnych, przy czym między innymi, w obliczeniach stosowane są cele o których mowa w art. 68.

71 Twierdzenia te nie mają jednak wpływu na okoliczność, że system środków własnych ustanowiony w wykonaniu traktatu ma na celu w odniesieniu do środków uzyskanych z podatku VAT stworzenie po stronie państw członkowskich obowiązku przekazania Wspólnocie, jako środków własnych, części kwot, które otrzymują tytułem podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-691, pkt 23). Twierdzenia te nie mają ponadto wpływu na okoliczność, że państwa członkowskie mają obowiązek w celu zapewnienia rzeczywistego pobierania owych wpływów z podatku VAT oraz w celu umożliwienia dokonania, w zakresie wymaganym przez decyzję 2000/597 lub 2007/436 i rozporządzenie nr 1553/89, przekazania do budżetu wspólnotowego środków uzyskanych z podatku VAT, przestrzegania poszczególnych zasad prawa wspólnotowego związanych z owym pobieraniem, takich jakie zawiera szósta dyrektywa VAT i dyrektywa VAT, lub nawet rozporządzenie nr 1798/2003. Sytuacja w tym zakresie różni się znacznie od sytuacji środków własnych opartych na DNB państw członkowskich.

72 W ten sposób istnieje bezpośredni związek pomiędzy, z jednej strony, poborem przychodów z tytułu podatku VAT zgodnie z właściwym prawem wspólnotowym, i z drugiej strony, przekazaniem do budżetu wspólnotowego odpowiednich środków uzyskanych z podatku VAT, ponieważ každy brak w poborze pierwszych potencjalnie leży u podstaw zmniejszenia drugich.

73 W tym zakresie Trybunał orzekł w szczególności, że jeżeli państwo członkowskie powstrzyma się od opodatkowania podatkiem VAT danego rodzaju transakcji z naruszeniem wymogów wynikających z szóstej dyrektywy VAT, takie naruszenie również może prowadzić do naruszenia przez rzeczone państwo członkowskie jego obowiązku przekazania Komisji, tytułem środków uzyskanych z podatku VAT, kwot odpowiadających podatkowi, który powinien zostać pobrany od tych transakcji (zob. w szczególności wyroki z dnia 12 września 2000 r.: w sprawie C-276/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6251, pkt 49, 56, 61, 70; w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 58, 65, 69, 78; a także w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-6355, pkt 70, 77, 87).

74 Podobnie, po przypomnieniu, że z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE wynika, że

ka?de pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane do podj?cia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mog?cych zapewni? pe?ny pobór podatku VAT na swoim terytorium, oraz po wyja?nieniu, ?e w ramach wspólnego systemu podatku VAT pa?stwa cz?onkowskie zobowi?zane s? do zapewnienia, ?e obowi?zki ci???ce na podatnikach b?d? przestrzegane i ?e w tym zakresie przys?uguje im pewna swoboda w zakresie mi?dzy innymi sposobu korzystania ze ?rodków, którymi dysponuj?, Trybuna? doda?, ?e ta swoboda ograniczona jest jednak obowi?zkiem zagwarantowania skutecznego poboru ?rodków w?asnych Wspólnoty (wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C?132/06 Komisja przeciwko W?ochom, Zb.Orz. s. I?5457, pkt 37–39).

75 W?ród celów okre?lonych przez Rad? w trakcie przyjmowania szóstej dyrektywy VAT znajduje si? ponadto – tak jak to wynika w szczególno?ci z jej motywu jedenastego, powtórnego nast?pnie w motywie trzydziestym pi?tym dyrektywy VAT – cel polegaj?cy na doprowadzeniu do porównywalnego poboru ?rodków w?asnych we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich (zob. wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C?326/99 „Goed Wonen”, Rec. s. I?6831, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 Ponadto nale?y równie? przypomnie?, ?e ka?de zmniejszenie ?rodków uzyskanych z podatku VAT powinno zosta? wyrównane poprzez zmniejszenie wydatków lub zwi?kszenie ?rodków w?asnych opartych na DNB, co mo?e wp?yn?? na ogóln? równowag? systemu ?rodków w?asnych przeznaczonych na pokrycie wydatków Wspólnoty.

77 Je?eli chodzi dok?adniej o rozporz?dzenie nr 1798/2003, to nale?y podnie??, ?e poniewa? zmierzaj? one do zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w dziedzinie podatku VAT we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich, mechanizmy wspó?pracy na?o?one na pa?stwa cz?onkowskie na podstawie rzeczono?ego rozporz?dzenia same mog? wywo?ywa? bezpo?redni i istotny wp?yw na rzeczywisty pobór przychodów z podatku VAT, a w zwi?zku z tym – na przekazanie do bud?etu wspólnotowego ?rodków z podatku VAT.

78 W tym zakresie nale?y, po pierwsze, podkre?li?, ?e do znacznej cz??ci oszustw w dziedzinie podatku VAT dochodzi przy okazji wewn?trz Wspólnotowych wymian zarówno rzeczywistych jak i pozornych, i po drugie, przypomnie?, ?e Trybuna? orzek? wcze?niej, ?e wzajemna pomoc i wspó?praca administracyjna pomi?dzy organami podatkowymi odno?nych pa?stw cz?onkowskich ma istotne znaczenie w szczególno?ci w celu unikania tego, aby nabycia wewn?trz Wspólnotowe unikn??y zap?aty podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie C?285/09 R., Zb.Orz. s. I?12605, pkt 52).

79 Ponadto nale?y podkre?li?, ?e rzeczywiste stosowanie przez pa?stwo cz?onkowskie zasad dotycz?cych wspó?pracy ustanowionych przez rozporz?dzenie nr 1798/2003 jest w stanie uwarunkowa? nie tylko zdolno?? tego pa?stwa do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na jego w?asnym terytorium, ale równie? zdolno?? innych pa?stw cz?onkowskich do zapewnienia takiego zwalczania na ich odpowiednich terytoriach, szczególnie wówczas, gdy prawid?owe stosowanie podatku VAT w innych pa?stwach cz?onkowskich zale?y od informacji posiadanych przez rzeczono?e pa?stwo cz?onkowskie lub informacji, która mog?a ?atwiej zosta? uzyskana przez ostatnie z wymienionych pa?stw.

80 Z powy?szego wynika, ?e wspó?praca pomi?dzy organami administracyjnymi, taka jaka zosta?a ustanowiona przez rozporz?dzenie nr 1798/2003, jest w stanie, je?eli jest ona prowadzona w sposób skuteczny i zgodny z przepisami tego rozporz?dzenia, przyczyni? si? do zmniejszenia oszustw i rzeczywistego poboru przychodów z podatku VAT, a tak?e w odpowiednim zakresie do utrzymania ?rodków uzyskanych z podatku VAT na poziomie, który powinien by? im w?a?ciwy na podstawie poszczególnych w?a?ciwych aktów prawnych, a tym samym do zachowania ogólnej równowagi ?rodków w?asnych.

81 W tych okolicznościach należy przyznać, że Trybuna Obrachunkowy był kompetentny dla dokonania spornej zamierzonej kontroli, ponieważ w zakresie, w jakim kontrola ta miała dotyczyć współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003, dotyczyła środków w ramach Wspólnoty rozważanych z punktu widzenia ich zgodności z prawem i związku z tym prawidłowego zarządzania finansami oraz pozostawała w ten sposób w bezpośrednim związku z uprawnieniami przyznanymi tej instytucji przez art. 248 WE.

82 W przeciwieństwie do tego, co podnosi rząd niemiecki, taki wniosek, jako że nasuwa się on na podstawie tego artykułu, nie może zostać podważony w szczególności poprzez doprecyzowanie znajdujące się w art. 8 ust. 2 decyzji 2000/597, zgodnie z którym rzeczony przepis pozostaje bez uszczerbku dla sprawdzenia rachunków i kontroli zgodności z prawem i prawidłowości przewidzianych w art. 248 WE, które to sprawdzenie i kontrole dotyczą zasadniczo wiarygodności i skuteczności procedur oraz krajowych systemów ustalania podstawy dla środków uzyskanych z podatku VAT. Należy podnieść ponadto, że rzeczony doprecyzowanie zostało jednocześnie pominięte w art. 8 ust. 2 decyzji 2007/436.

83 Poza tym, ponieważ sporna zamierzona kontrola w całości należy, tak jak to wynika z pkt 81 niniejszego wyroku, do kompetencji, której Trybuna Obrachunkowy posiada w dziedzinie kontroli środków, Trybuna nie musi bada kwestii, czy i w jakim ewentualnym zakresie rzeczona kontrola mogłaby być uzasadniona również na podstawie kompetencji Trybuna Obrachunkowego w dziedzinie kontroli wydatków, ani tym samym, rozpatrywać kwestii dopuszczalności argumentacji przedstawionej na tej podstawie przez Komisję i Trybuna Obrachunkowy.

84 Ponadto nie ma potrzeby orzekania w ramach niniejszej sprawy co do kwestii, czy i w jakim ewentualnym zakresie zasada subsydiarności powołana pomocniczo przez Republikę Federalną Niemiec w odpowiedzi na skargę może grać rolę w dziedzinie kontroli w celu rozdzielenia odpowiednich kontroli Trybuna Obrachunkowego i krajowych instytucji kontrolnych. W tym zakresie wystarczy podnieść, że nawet jeżeli przyjąć, że zasada subsydiarności powinna mieć zastosowanie w niniejszej sprawie, to transgraniczny wymiar współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT ustanowiony przez rozporządzenie nr 1798/2003 prowadzi w każdym razie do stwierdzenia, że sporna kontrola jest zgodna z rzeczoną zasadą. W rzeczywistości bowiem ponieważ taka kontrola ma na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania współpracy, w jakiej uczestniczą organy administracyjne wszystkich państw członkowskich, prawidłowego funkcjonowania, od którego zależy częściowo zdolność każdego z tych organów do skutecznego zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania na ich własnym terytorium, rzeczona kontrola zostanie oczywiście lepiej przeprowadzona w sposób scentralizowany na poziomie Wspólnoty przez Trybuna Obrachunkowy, z uwagi na to w szczególności, że jego zakres kompetencji rozciąga się w odróżnieniu od zakresu kompetencji trybunałów krajowych na wszystkie państwa członkowskie.

85 Ponieważ z powyższego wynika, że Trybuna Obrachunkowy miał kompetencje na podstawie art. 248 WE do przeprowadzenia kontroli, takiej jak sporna kontrola, należy stwierdzić, że sprzeciwiając się przeprowadzeniu kontroli na swoim terytorium, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom wynikającym dla niej z tego artykułu, w szczególności z jego ust. 3.

86 Z powyższego wynika, że należy uznać skargę Komisji.

87 Co się tyczy naruszenia art. 10 WE, które również zostało przywołane przez Komisję, wystarczy zaznaczyć, iż brak jest podstaw dla stwierdzenia uchybienia ogólnym zobowiązaniom przewidzianym w tym artykule, odrębnego od stwierdzonego uchybienia bardziej szczegółowym zobowiązaniom, które ciążą na Republice Federalnej Niemiec na mocy art. 248 WE (zob.

podobnie ww. wyrok z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawie C-334/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-6869, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo). W rzeczywistości bowiem, co zostało wcześniej przypomniane, art. 248 ust. 3 WE wyraźnie przewiduje, że kontrole należące do kompetencji Trybunału Obrachunkowego na podstawie ust. 1 i 2 tego artykułu, mogą odbywać się w razie potrzeby w państwach członkowskich, przy czym kontrole te przeprowadzane są w powołaniu z krajowymi instytucjami kontrolnymi lub właściwymi służbami krajowymi, wezwanymi w podobnym przypadku do współpracy z Trybunałem bądźcej wyrażeniem zaufania.

88 Komisja wnosi, po trzeciej, aby Trybunał stwierdził, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom wynikającym dla niej z art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 1 rozporządzenia nr 1605/2002.

89 W tym zakresie należy podnieść, że Komisja, do której należy ciężar dowodu zarzucanego przez nią uchybienia, nie spróbowała wyjaśnić ani tego, w jaki sposób uchybienie, które zarzuca Republice Federalnej Niemiec w odniesieniu do tych dwóch przepisów, miało być różni od uchybienia, o którego stwierdzenie wnosi w odniesieniu do art. 248 ust. 1–3 WE, ani tego, w jaki sposób stosunek przyjęty przez to państwo członkowskie miało być, z uwagi na wyrażone brzmienie art. 140 ust. 2 i art. 142 ust. 2, stanowiło naruszenie rzeczonych przepisów.

90 Z powyższego wynika, że należy oddalić ten zarzut Komisji.

91 Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w Niemczech dotyczących współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia nr 1798/2003 i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.

W przedmiocie kosztów

92 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Republiki Federalnej Niemiec, a ta przegrała sprawą w odniesieniu do wikszości jej żądań, należy ją obciążyć kosztami postępowania. Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy tego regulaminu Parlament i Trybunał Obrachunkowy, występujące w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Sprzeciwiając się przeprowadzeniu przez Trybunał Obrachunkowy kontroli w Niemczech dotyczących współpracy administracyjnej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i sposobów jego stosowania, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 248 ust. 1–3 WE.**
- 2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**
- 3) **Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami.**
- 4) **Parlament Europejski i Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej ponoszą swoje własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.