

ENERĢĻADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [VERICA TRSTENJAK] SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 25. maijā 1(1)

Lieta C-539/09

Eiropas Komisija

pret

Vācijas Federatīvā Republika

Valsts pienākumu neizpilde – LESD 258. pants – Eiropas Revīzijas palātas kontroles pilnvaras –
EKL 248. pants – Regula (EK) Nr. 1605/2002 – Dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN
jomā pārbaužu – Regula (EK) Nr. 1798/2003 – PVN resursi – Lēmums 2000/597/EK –
Proporcionalitātes princips – Subsidiaritātes princips

Satura rādītājs

I –IevadsI – 3

II –Savienības tiesībasI – 4

A –Primārās tiesībasI – 4

B –Sekundārās tiesībasI – 4

1)Lēmums 2000/597I – 4

2)Regula Nr. 1605/2002I – 6

3)Regula Nr. 1798/2003I – 7

III –Faktil – 8

IV –Pirmstiesas procedūrai – 10

V –Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi – 11

VI –Lietas dalībnieku galvenie argumenti – 11

VII –Tiesiskais vērtējumsI – 14

A –S?kotn?j?s piez?mesl – 14

B –Pašu resursu sist?ma L?muma 2000/597 kontekst?l – 15

C –Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvarasl – 18

1)Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaru priekšmets, piem?rojam?ba un robežasl – 19

a)Pilnvaras p?rbaud?t Savien?bas iest?žu un dal?bvalstu pas?kumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savien?bas ie??mumiem vai izdevumieml – 19

b)Savien?bas ties?bu piem?rošanas joma k? kompetences robeža Rev?zijas pal?tas ?stenot?s dal?bvalstu pas?kumu p?rbaudes kontekst?l – 20

c)Pien?kums iev?rot subsidiarit?tes un proporcionalit?tes principul – 23

i)Subsidiarit?tes principsl – 23

ii)Proporcionalit?tes principsl – 25

2)P?rbaudes krit?riji Rev?zijas pal?tas ?stenotajai finanšu p?rskatu rev?zijail – 26

3)Starpsecin?jumil – 27

D –Rev?zijas pal?tas ties?bas p?rbaud?t dal?bvalstu administrat?vo sadarb?bu PVN jom? atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003l – 28

1)Dal?bvalstu administrat?v?s sadarb?bas PVN jom? p?rbaudei atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savien?bas ie??mumieml – 28

2)Par subsidiarit?tes un proporcionalit?tes principu iev?rošanul – 31

a)Par subsidiarit?tes principa iev?rošanul – 31

b)Par proporcionalit?tes principa iev?rošanul – 33

E –Par V?cijas Federat?v?s Republikas pien?kuma sadarb?ties ar Rev?zijas pal?tu p?rk?pumul – 36

VIII –Kopsavilkumsl – 38

IX –Par ties?šan?s izdevumieml – 38

X –Secin?jumil – 38

I – Ievads

1. Izskat?m?s lietas pamat? ir saska?? ar LESD 258. pantu Komisijas celt? pras?ba par valsts pien?kumu neizpildi, ar kuru Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, ne?aujot Eiropas Rev?zijas pal?tai (turpm?k tekst? – “Rev?zijas pal?ta”) p?rbaud?t valsts administrat?vo iest?žu p?rrobežu sadarb?bu pievienot?s v?rt?bas nodok?u (PVN) jom? V?cij?, V?cijas Federat?v? Republika nav izpild?jusi savus Savien?bas ties?b?s noteiktos pien?kumus.

2. No procesuālā viedokļa šo tiesvedību raksturo patnība, ka Komisija ir uzskatījusi pārkāpuma procedūru pret dalībvalsti, jo tā ir ignorējusi Revīzijas palātas kontroles pilnvaras. Kaut gan Revīzijas palāta jau iepriekš ir skaidri aicinājusi piešķirt tai iespēju pašai celt prasību tiesā pret dalībvalsti, lai īstenotu savas pilnvaras (2), arī pēc Savienības tiesību sistēmas pārdzīvēšanas izmaiņām Lisabonas līguma kontekstā Revīzijas palātai nav tiešu iespēju celt prasību pret dalībvalsti, kuras ir ignorējušas tās kontroles pilnvaras (3). Gluži pretēji, Revīzijas palātai par šādu pārkāpumu ir jāziņo Komisijai, lai tā, kā šajā gadījumā, pret attiecīgo dalībvalsti ierosinātu pārkāpuma procedūru atbilstoši LESD 258. pantam, kurā Revīzijas palāta vēlāk var piedalīties kā persona, kas iestājusies lietā.

3. Šī tiesvedība ļauj Tiesai, balstoties uz konkrētiem pierādījumiem revīzijas piemēru, precizēt Revīzijas palātas pilnvaru pārbaudīt dalībvalstu rīcību apjomu un priekšmetu. Proti, šī ir pirmā pārkāpuma procedūra, kas saistīta ar dalībvalsts atteikšanos āut Revīzijas palātai savā suverēnajā teritorijā veikt pierādīšanu Savienības iekšmumu jomā un sniegt tai vajadzīgo atbalstu.

4. Šīs pārkāpuma procedūras institucionālo nozīmi apstiprina Eiropas Parlamenta lēmums pirmo reizi iestāties lietā Komisijas prasījumu atbalstam saistībā ar pārkāpuma procedūru pret kādu dalībvalsti.

II – Savienības tiesības (4)

A – Primārās tiesības

Primārajās tiesībās Revīzijas palātas pilnvaras ir formulētas EKL 248. pantā.

B – Sekundārās tiesības

1) Lēmums 2000/597

5. Padomes 2000. gada 29. septembra Lēmuma 2000/597/EK, Euratom par Eiropas Kopienų pašu resursu sistēmu (5) 2. pantā ir noteikts:

“1. Eiropas Savienības budžetā iekāujamos pašu resursus veido iekšmumi, ko rada:

a) nodokļi, prēmijas, papildu vai kompensācijas summas, papildu summas vai koeficienti un citas nodevas, ko Kopienas iestādes noteikušas vai var noteikt tirdzniecībā ar valsti, kas nav dalībvalstis, īstenojot kopīgo lauksaimniecības politiku, kā arī iemaksas un citas nodevas, kas paredzētas cukura tirgu kopīgo organizācijas sistēmā;

b) Kopīgā muitas tarifa nodevas un citas nodevas, ko Kopienas iestādes noteikušas vai var noteikt attiecībā uz tirdzniecību ar valsti, kas nav dalībvalstis, un muitas nodokļi par precēm, uz kurām attiecas Eiropas Ogū un tīrauda kopienas dibināšanas līgums;

c) vienotas un visām dalībvalstīm saistošas likmes piemērošana saskaņotā PVN aprēķinu bāzē, kas noteiktas atbilstoši Kopienas tiesību normām. Aprēķinu bāzē, ko ņem vērā šajā nolūkā, katrai dalībvalstij nepārsniedz 50 % no NKP, kā noteikts 7. punktā;

d) tādā koeficienta piemērošana visu dalībvalstu NKP summai, kuru nosaka saskaņā ar budžeta procedūru, ņemot vērā visu pārējo iekšmumu kopsummu.

[..]

4. Šī panta 1. punkta c) apakšpunktā minētā vienotā likme atbilst likmei, ko veido starpība starp:

a) PVN resursu maksimālo piesaistīšanas likmi, kas noteikta k:

0,75 % 2002. un 2003. gadā,

0,50 % no 2004. gada,

un

b) likmi ("fiksēto likmi"), kas vienāda ar 4. pantā minētās kompensācijas apjoma attiecību pret visu dalībvalstu PVN aprēķinu bāžu summu (aprēķinu bāzes noteiktas saskaņā ar 1. punkta c) apakšpunktu), ņemot vērā faktu, ka Apvienotā Karaliste ir izslēgta no tās korekcijas finansēšanas un ka Austrijas, Vācijas, Nīderlandes un Zviedrijas dāvas Apvienotās Karalistes korekcijas finansēšanai, salīdzinot ar parasto apjomu, ir samazinātas līdz vienai ceturtdaļai.

5. Likmi, kas noteikta saskaņā ar 1. punkta d) apakšpunktu, piemēro katras dalībvalsts NKP.

[..]

7. Šī lēmuma piemērošanas nolūkā NKP ir gada NKI tirgus cenšs, ko noteikusi Komisija, piemērojot EKS 95, saskaņā ar Regulu (EK) Nr. 2223/96.

Ja EKS 95 grozījumi radītu būtiskas izmaiņas attiecībā uz Komisijas noteikto NKI, tad Padome, pēc Komisijas priekšlikuma un apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, vienprātīgi pieņem lēmumu par to, vai šādi grozījumi attiecas uz šī lēmuma piemērošanu."

6. Lēmuma 2000/597 8. pantā ir noteikts:

"1. Lēmuma 2. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētos Kopienų pašu resursus dalībvalstis iekasē saskaņā ar savu normatīvo un administratīvo aktu noteikumiem, ko vajadzības gadījumā pielāgo, lai tie atbilstu Kopienų noteikumos ietvertajām prasībām.

[..]

Dalībvalstis nodod Komisijas rīcībā 2. panta 1. punkta a) līdz d) apakšpunktā paredzētos resursus.

2. Neskarot grāmatvedības revīziju un likumības un pareizības pārbaudi, ko nosaka EK līguma 248. pants un *Euratom* līguma 160.c pants, kuros paredzēta revīzija un pārbaude galvenokārt attiecas uz to valstu sistēmu un procedūru uzticamību un efektivitāti, ar kurām nosaka bāzi pašu resursiem, kas veidojas no PVN un NKP, un neskarot pārbaudes, ko veic atbilstīgi EK līguma 279. panta c) punktam un *Euratom* līguma 183. panta c) punktam, Padome ar vienprātīgu lēmumu pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, pieņem noteikumus, kas vajadzīgi šī lēmuma piemērošanai un ļauj pārbaudīt 2.–5. pantā minēto ieņēmumu iekasēšanu, nodošanu Komisijas rīcībā un izmaksēšanu."

2) Regula Nr. 1605/2002

7. Padomes 2002. gada 25. jūnija Regulas (EK, Euratom) Nr. 1605/2002 par Finanšu regulu, ko piemēro Eiropas Kopienų vispārīgajam budžetam (6), 140. pantā ir noteikts:

"1. Revīzijas palāta, pārbaudot, vai visi ieņēmumi saņemti un visi maksājumi izdarīti likumīgi

un pienācīgi, ievēro noteikumus, kas ietverti Līgumos, budžetā, šajā regulā, īstenošanas noteikumos un visos citos tiesību aktos, kas pieņemti saskaņā ar Līgumiem.

2. Uzdevuma izpildei Revīzijas palāta ir tiesīga 142. pantā noteiktajā veidā iepazīties ar visiem dokumentiem un informāciju par iestāžu vai struktūrvienību finanšu vadību attiecībā uz operācijām, ko finansē vai līdzfinansē Kopienas. Tā ir tiesīga ievērot ziņas no katras amatpersonas, kas atbild par iestādes un izdevumu operācijām, un izmantot revīzijas procedūras, kas ir piemērotas attiecībā uz iepriekšminētajām struktūrvienībām un struktūrām. Dalībvalstīs revīziju veic kopīgi ar attiecīgās valsts revīzijas iestādi vai, ja tā nav vajadzīgo pilnvaru, ar valsts atbildīgajām struktūrvienībām. Revīzijas palāta un dalībvalstu revīzijas iestādes sadarbojas savstarpējas uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību.

[..]"

8. Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punkta teksts ir šāds:

"Komisija, citas iestādes, struktūras, kas pārvalda iestādes un izdevumus Kopienas uzdevumam, kā arī budžeta maksājumu galīgā ieguvēji sniedz Revīzijas palātai visas nepieciešamās iekārtas un pakalpojumus un nodod tai visu informāciju, ko Revīzijas palāta uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei. Tie nodod Revīzijas palātas rīcībā visus dokumentus par to līgumu piešķiršanu un izpildi, ko finansē no Kopienas budžeta, un pārskatus par naudu vai materiāliem, visus uzskaites ierakstus vai pavaddokumentus, kā arī administratīvos dokumentus, kas uz tiem attiecas, visus dokumentus, kas attiecas uz iestādēm un izdevumiem, visus inventāra sarakstus, visu struktūrvienību kontu plānus, ko Revīzijas palāta uzskata par vajadzīgiem budžeta izpildes un finanšu rezultātu pārskata revīzijai, pamatojoties uz uzskaites grāmatojumiem vai veicot pārbaudi uz vietas, kā arī tam pašam nolikam visus dokumentus un datus, kas radīti vai ko glabā magnētiskajos datu nesējos.

Citi dienesti un attiecīgo valstu pārvaldes iestāžu iekšējās revīzijas struktūras piešķir Revīzijas palātai visas iekārtas un sniedz pakalpojumus, ko tā uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei.

Šā panta pirmo daļu piemēro arī fiziskām vai juridiskām personām, kas saņem maksājumus no Kopienas budžeta."

3) Regula Nr. 1798/2003

9. Padomes 2003. gada 7. oktobra Regulas (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (7) 1. panta 1. punktā ir noteikts:

"Šā regula paredz nosacījumus, ar kuriem dalībvalstu administratīvās iestādes, kas atbild par PVN likumu piemērošanu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, preču iegādei Kopienas iekšienē un preču importam, sadarbojas savstarpēji un ar Komisiju, lai panāktu šo likumu ievērošanu.

Tālab šā regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas tām varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN.

Šā regula paredz arī noteikumus un procedūras attiecībā uz elektronisku konkrētās informācijas apmaiņu, jo īpaši par PVN darījumiem Kopienas iekšienē.

[..]"

10. Saskaņā ar Regulas Nr. 1798/2003 3. panta 2. punktu katra dalībvalsts izraugās vienu centrālo koordinācijas biroju, kuram uztic galveno atbildību par saziņu ar citām dalībvalstīm administratīvās sadarbības jomā, un informēt par to Komisiju un pētījuma dalībvalstis.

11. Regulas Nr. 1798/2003 5. pants ir noteikts:

“1. Pieprasījuma saņēmēja iestāde 1. pantā minēto informāciju, ieskaitot jebkādu informāciju, kas attiecas uz kādu konkrētu gadījumu vai vairākiem konkrētiem gadījumiem, paziņo pēc pieprasījuma iesniedzēja iestādes pieprasījuma.

2. Lai nosūtītu šā panta 1. punktā minēto informāciju, pieprasījuma saņēmēja iestāde noorganizē jebkādu administratīvo procedūru veikšanu, kas vajadzīgas šādas informācijas iegūšanai.

3. Šā panta 1. punktā minētajā pieprasījumā var būt pamatots pašas administratīvās procedūras pieprasījums. Ja dalībvalsts uzskata, ka administratīvā procedūra nav vajadzīga, tā nekavējoties paziņo pieprasījuma iesniedzējai iestādei attiecīgos iemeslus.

4. Lai iegūtu vajadzīgo informāciju vai lai veiktu pieprasīto administratīvo procedūru, pieprasījuma saņēmēja iestāde vai administratīvā iestāde, pie kuras tā vēršas, darbojas tā, it kā tā rīkotos pati savā vārdā vai pēc citas iestādes pieprasījuma savā valstī.”

12. Saskaņā ar Regulas Nr. 1798/2003 35. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis un Komisija pārbauda un izvērtē to, kā šajā regulā noteiktie administratīvie pasākumi darbojas. Komisija apkopo dalībvalstu pieredzi, lai uzlabotu šo pasākumu darbību.”

13. Regulas Nr. 1798/2003 43. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Lai šo regulu piemērotu, dalībvalstis veic visus pasākumus, kas vajadzīgi, lai:

- a) nodrošinātu 3. pantā minēto kompetento iestāžu sekmīgu iekšējo koordināciju;
- b) izveidotu tiešu sadarbību starp iestādēm, kas ir pilnvarotas šādas koordinācijas veikšanai;
- c) nodrošinātu šajā regulā noteikto informācijas apmaiņas pasākumu nevainojamu darbību.”

III – Fakti

14. Ar 2006. gada 26. jūnija vēstuli Revīzijas palāta paziņoja *Bundesrechnungshof* [Federālajai revīzijas palātai], ka tā laikā no 2006. gada 10. līdz 13. oktobrim plāno revīzijas apmeklējumu. Pārbaudot paredzēts administratīvo sadarbību PVN jomā, kā arī ir reglamentēta Regulas Nr. 1798/2003 un atbilstošajos īstenošanas noteikumos. Turklāt galvenā uzmanība tiks vērsta jautājumam, vai dalībvalstis ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras administratīvo iestāžu sadarbībai, un tam, kā praksē veidojas sadarbība palādzības pieprasījuma gadījumā atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam. Revīzija galvenokārt skaršot šīs regulas 2. panta 2. punktā minēto centrālās koordinācijas biroja departamentus. Tomēr revīzija varētu attiekties arī uz citām struktūrvienībām, kas ir saistītas ar administratīvo iestāžu sadarbību.

15. Atsaucoties uz šo pirmo vēstuli, Revīzijas palāta 2006. gada 7. septembra vēstulē paziņoja *Bundesrechnungshof* vēl papildu informāciju par plānoto revīziju. Tajā it īpaši bija informācija par laikā no 2006. gada 10. līdz 13. oktobrim plānoto audita apmeklējumu Vācijas centrālajā

koordinācijas birojs. Šai vīstulei bija pievienota revīzijas apmeklējuma programma, ko Revīzijas palāta lūdza nosūtīt tīk centrālajam koordinācijas birojam.

16. Šajā programmā centrālais koordinācijas birojs tiek lūgts nodot Revīzijas palātas rīcībā informāciju par 2004. un 2005. gadā saņemtajiem un iesniegtajiem informācijas pieprasījumiem Regulas Nr. 1798/2003 5. panta izpratnē. Turklāt programmā ir iekļauts pārskats par dažādu tēmām, kas būtu jāizskata revīzijas apmeklējuma laikā. It īpaši jāmin tādās tēmās kā, pirmkārt, centrālā koordinācijas biroja organizācija, aprīkojums un darba procedūras, otrkārt, informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma Regulas Nr. 1798/2003 IV nodaļas izpratnē, treškārt, informācijas par PVN darījumiem Kopienas iekšienē glabāšana un apmaiņa (VIES datubāze), ceturkārt, juridiskās problēmas, kas kavē administratīvo sadarbību, piektkārt, citi pasākumi, lai uzlabotu administratīvo sadarbību un novērstu āunprātīgu izmantošanu, un, sestkārt, saņemto un iesniegto pieprasījumu pārbaudes, kas veiktas izlases veidā.

17. Ar 2006. gada 18. septembra vīstuli *Bundesrechnungshof* apstiprināja savu vīlmi piedalīties Revīzijas palātas plānotajā revīzijā. 2006. gada 9. oktobrī *Bundesrechnungshof* bija paredzēta sanāksme par šo jautājumu.

18. Tā kā šīta, ka centrālais koordinācijas birojs, kurā bija plānots veikt revīziju, nevēlas sadarboties ar Revīzijas palātu, tā ar 2006. gada 5. oktobra vīstuli no jauna vīrsās pie *Bundesrechnungshof*. Tajā Revīzijas palāta paziņoja, ka centrālais koordinācijas birojs nav ne apstiprinājis revīzijas apmeklējumu, ne arī nodevis Revīzijas palātas rīcībā prasītos dokumentus, kas vajadzīgi, lai sekmīgi sagatavotu plānoto revīziju. Ēmot vīrā iepriekš minēto, Revīzijas palāta paziņoja, ka tā vēlas pārcelt revīzijas apmeklējumu uz laiku no 2006. gada 14. līdz 17. novembrim. Vienlaicīgi tā lūdza *Bundesrechnungshof* vīrsties pie centrālā koordinācijas biroja un aicināt to atbalstīt šīs pārbaudes sekmīgu īstenošanu.

19. Revīzijas palāta ar 2006. gada 9. novembra vīstuli vīrsās pie Vācijas *Bundesminister der Finanzen* [Federālā finanšu ministra] ar sūdzību par to, ka centrālais koordinācijas birojs, kurā ir plānots veikt revīziju, nav ne apstiprinājis revīzijas laiku no 2006. gada 14. līdz 17. novembrim, ne arī nodevis tās rīcībā vajadzīgo informāciju. Revīzijas palāta paziņoja, ka tā no jauna pārcēla revīzijas apmeklējumu uz vīlāku laiku no 2006. gada 4. līdz 7. decembrim. Vienlaicīgi tā no jauna izskaidroja revīzijas mērķi un šajā sakarā precizēja, ka cita starpā ir paredzēts izlases veidā pārbaudīt informācijas pieprasījumus, kurus centrālais koordinācijas birojs ir iesniedzis 2005. gadā un kurus tas šajā laikā ir saņēmis no citām dalībvalstīm. Revīzijā netiks pārbaudīti faktiskie materiālie darījumi, tostarp nodokļu aprēķināšana, ciktāl tā izriet no pārbaudāmajiem dokumentiem. Gluži pretēji, pārbaudāta tiks administratīvās sadarbības efektivitāte. Savā 2006. gada 4. decembra atbildes vīstulī *Bundesministerium der Finanzen* [Federālā finanšu ministrija] paziņoja, ka Revīzijas palātas plānotā revīzija nav iespējama, jo tai nav tiesiska pamata.

20. Revīzijas palāta ar 2006. gada 13. decembra vīstuli no jauna vīrsās pie *Bundesrechnungshof* ar lūgumu atbildēt uz dažiem jautājumiem par atsevišķiem informācijas pieprasījumiem, kurus atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam viens otram bija nosūtījuši Vācijas centrālais koordinācijas birojs un citu dalībvalstu centrālie koordinācijas biroji. 2007. gada 6. martā *Bundesrechnungshof* noraidīja šo lūgumu, norādot, ka *Bundesministerium der Finanzen* jau ir iebildusi pret Revīzijas palātas paziņoto revīziju šajā jautājumā. Tādējādi neitralitātes apsvērumu dēļ *Bundesrechnungshof* nevar sniegt attiecīgo informāciju.

21. Revīzijas palāta ar 2007. gada 4. maija vīstuli no jauna vīrsās pie *Bundesministerium der Finanzen* un paziņoja tai virkni secinājumu, kas izrietēja no revīzijas darba citās dalībvalstīs. 2007. gada 29. jūnijā atbildes vīstulī *Bundesministerium der Finanzen* izteica savu viedokli par šiem apsvērumiem. Tomēr šajā vīstulī nekas neliecināja, ka ministrija būtu mainījusi savu noraidošo attieksmi pret revīzijas veikšanu Vācijas Federatīvajā Republikā revīzijas

apmeklējuma kontekstā.

22. Revīzijas palāta revīzijas rezultātus paziņoja pašajai ziņojuma Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā (8) (turpmāk tekstā – “pašais ziņojums Nr. 8/2007”). Šis ziņojuma apsvērumi saistīti ar Vācijas ir balstīti uz secinājumiem, kas gūti, pamatojoties uz revīzijas apmeklējumiem citās dalībvalstīs, kā arī informāciju, kura iegūta revīzijas apmeklējuma Komisijā un publiski pieejamos ziņojumos (9).

IV – Pirmstiesas procedūra

23. Komisija ar 2008. gada 23. septembra brīdinājuma vēstuli informēja Vācijas Federatīvo Republiku par to, ka, atkaroti atsakoties sadarboties ar Revīzijas palātu, tā nav izpildījusi savus pienākumus, kas izriet no EKL 248. panta 1., 2. un 3. punkta, kā arī no Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punkta un 142. panta 1. punkta, un EKL 10. panta. Pienākumu neizpildes pamatā ir tas, ka Revīzijas palāta tika kavēta izpildīt savu uzdevumu kontrolēt Savienības ieņēmumus. Turklāt Revīzijas palātas attiecīgās revīzijas mērķis bija pārbaudīt Savienības izdevumus saistībā ar Regulas Nr. 1798/2003 īstenošanu, turklāt paši bija paredzēti vārtēti VIES datubāzes efektivitāti.

24. Vācijas Federatīvā Republika savā 2008. gada 23. decembra atbildē noraidīja tai izvirzītos pārrēķinus. Galvenais esot fakts, ka EKL 248. pants nepamato Revīzijas palātas plānoto revīziju, jo tā neparedzēja pārbaudīt ne Savienības ieņēmumus, ne izdevumus. Vācijas valdība atsaucās arī uz subsidiaritātes principu.

25. 2009. gada 23. marta vēstulē Komisija atbilstoši EKL 226. pantam nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai argumentētu atzinumu. Vēstulē tā apstiprināja savu nostāju, ka Revīzijas palātai ir tiesības pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā. Turklāt Revīzijas palātai ir tiesības arī novērtēt Savienības izdevumus saistībā ar VIES datubāzi, jo šā PVN informācijas apmaiņas sistēma tiek finansēta no Savienības budžeta.

26. Atbildot uz argumentēto atzinumu, Vācijas Federatīvā Republika 2009. gada 22. maijā vēstulē apstiprināja savu nostāju, ka EKL 248. pants nepamato attiecīgo revīziju, ciktāl tā mērķis ir pārbaudīt PVN ieņēmumus. Ja revīzija būtu bijusi plānota kā Savienības izdevumu pārbaude saistībā ar VIES datubāzi, Vācijas Federatīvā Republika skaidri atzātu Revīzijas palātas tiesības pārbaudīt attiecīgos Savienības izdevumus. Tomēr šākotnējā revīzijas pieprasījumā nebija paredzēti pārbaudīt šos izdevumus.

V – Tiesvedība Tiesā un lietas dalībnieku prasījumi

27. Tā kā, pēc Komisijas domām, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi argumentēto atzinuma prasības, Komisija 2009. gada 17. decembrī cēla prasību saskaņā ar LESD 258. pantu.

28. Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka:

– atsakoties atļaut Revīzijas palātai veikt Vācijas revīziju attiecībā uz Regulā Nr. 1798/2003 un atbilstošajos īstenošanas noteikumos reglamentēto dalībvalstu administratīvu iestāžu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi EKL 248. panta 1., 2. un 3. punktu, Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu un 142. panta 1. punktu, kā arī EKL 10. pantu paredzētos pienākumus,

– Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

29. Vācijas Federatīvā Republika lūdz prasību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt

ties?šan?s izdevumus.

30. Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2010. gada 7. maija r?kojumu Eiropas Parlamentam tika at?auts iest?ties liet? Komisijas pras?jumu atbalstam. Rev?zijas pal?ta un Eiropas Parlaments l?dz apmierin?t Komisijas pras?bu.

31. 2011. gada 15. marta tiesas s?d? Komisijas, V?cijas Federat?v?s Republikas, k? ar? Rev?zijas pal?tas un Eiropas Parlamenta p?rst?vji sniedza savus mutv?rdu apsv?rumus.

VI – Lietas dal?bnieku galvenie argumenti

32. Saska?? ar Komisijas, Eiropas Parlamenta un Rev?zijas pal?tas viedokli V?cijas Federat?v?s Republikas atteikšan?s ?aut Rev?zijas pal?tai p?rbaud?t administrat?vu sadarb?bu PVN jom? noz?m? EKL 248. panta 1., 2. un 3. punkt?, Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punkt? un 142. panta 1. punkt?, k? ar? EKL 10. pant? paredz?to pien?kumu neizpildi. Turpret? V?cijas vald?ba uzskata, ka t?s noraidoš? nost?ja ir sader?ga ar Savien?bas ties?b?m.

33. *Komisija, Eiropas Parlaments un Rev?zijas pal?ta* atbalsta Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaru un dal?bvalstu attiec?g? pien?kuma sadarb?ties plašu interpret?ciju. Šaj? sakar? t?s uzsver prim?raj?s ties?b?s nostiprin?to Rev?zijas pal?tas uzdevumu v?rt?t Savien?bas finanšu l?dzek?u iekas?šanu un t?ri?us un p?rbaud?t, vai finanšu dar?jumi ir pareizi ieogr?matoti un atspogu?oti, likum?gi un pareizi veikti un p?rvald?ti. Rev?zijas pal?ta k? neatkar?ga ?r?jas rev?zijas iest?de pal?dz uzlabot Savien?bas finanšu p?rvald?bu un t?d?j?di nosarg?t Savien?bas pilso?u finansi?l?s intereses. ?emot v?r? iepriekš min?to un lai nodrošin?tu attiec?go noteikumu *effet utile*, Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaras ir interpret?jamas plaši. Turkl?t no Savien?bas ties?bu nor?d?m izriet, ka gad?jum?, ja dal?bvalst?s tiek veikta rev?zija, t?m Rev?zijas pal?tai j?sniedz t?s darb?bai vajadz?gais atbalsts.

34. T?d?j?di dal?bvalst?m ir j??auj Rev?zijas pal?tai veikt visas p?rbaudes, kuru m?r?is ir v?rt?t Savien?bas finanšu l?dzek?u iekas?šanu un t?ri?us, un t?m ir j?nodrošina Rev?zijas pal?tai šaj? sakar? vajadz?gais atbalsts. Tom?r tieši to V?cijas iest?des ir atteikuš?s dar?t. Kaut gan Regula Nr. 1798/2003 pati nereglament? Savien?bas ie??mumu iekas?šanu, tai tom?r ir skaidrs un tiešs sakars ar Savien?bas ie??mumiem. T? pal?dz apkarot PVN nemaks?šanu un izvair?šanos no PVN maks?šanas un t?d?j?di veicina to, ka dal?bvalstis g?st pareizus PVN ie??mumus un Savien?ba vislabv?l?g?kajos apst?k?os var g?t PVN pašu resursus, kas tai pien?kas. Galu gal? dal?bvalstu PVN ie??mumi ir pamats, lai apr??in?tu Savien?bas PVN pašu resursus. No š? viedok?a skatoties, p?rbaude, vai dal?bvalstis ir izveidojušas efekt?vu sadarb?bas un iest?žu savstarp?jas pal?dz?bas sist?mu PVN jom?, pieder pie PVN pašu resursu p?rbaudes. Turkl?t nedr?kst ne?emt v?r?, ka cit?m dal?bvalst?m iesp?jam?s neiekas?t?s summas PVN pašu resursu l?men? j?kompens? ar liel?k?m iemaks?m NKI pašu resursu jom?.

35. *Rev?zijas pal?ta un Eiropas Parlaments* šaj? sakar? uzsver ar? atš?ir?bu starp Rev?zijas pal?tas ?stenotaj?m p?rbaud?m un iesp?jam?m Komisijas p?rbaud?m. Rev?zijas pal?tas ?stenoto rev?ziju m?r?is nav analiz?t, k? dal?bvalstis piem?ro Regulu Nr. 1798/2003, lai varb?t?jas pien?kumu neizpildes gad?jum? rosin?tu t?s sod?t, bet gan to m?r?is dr?z?k ir p?rbaud?t, vai administrat?v?s sadarb?bas sist?ma praks? labi darbojas, un vajadz?bas gad?jum? ierosin?t uzlabojumus. Šaj? sakar? *Rev?zijas pal?ta* uzsver, ka t?s pilnvaru sašaurin?t? interpret?cija, k?du to atbalsta V?cijas vald?ba, noz?m?tu, ka Rev?zijas pal?ta PVN pašu resursu jom? dr?kst veikt tikai ?oti ierobežotu finanšu rev?ziju, kas tai ne?autu veikt lietder?bas rev?ziju ("performance audits"). Tom?r š?s rev?zijas ir vajadz?gas, lai Rev?zijas pal?ta var?tu izpild?t savus EKL 248. panta tekst? noteiktos pien?kumus.

36. Turkl?t *Komisija* uzskata, ka t?s viedokli stiprina Regulas Nr. 1798/2003 43. panta 1.

punkts, L?muma Nr. 2000/597 8. panta 2. punkts un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punkts. No šiem noteikumiem izriet, ka pašas dal?bvalstis EKL 248. pant? noteikt?s Rev?zijas pal?tas pilnvaras ir interpret?jušas tik plaši, ka t?s ietver ar? administrat?v?s sadarb?bas PVN jom? rev?ziju atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 noteikumiem.

37. Turpret? *V?cijas vald?ba* atbalsta Rev?zijas pal?tas pilnvaru sašaurin?tu interpret?ciju. Atbilstoši šai nost?jai Rev?zijas pal?tas uzdevums ir skaidri aprobežots tikai ar to darb?bu kontroli, kur?m ir tiešs sakars ar Savien?bas ie??mumiem un izdevumiem.

38. Saska?? ar *V?cijas vald?bas* viedokli, Regula Nr. 1798/2003 neattiecas uz Savien?bas ie??mumiem. Dal?bvalstu PVN ie??mumi, kurus aizsarg? Regula Nr. 1798/2003, nav Savien?bas ie??mumi, tos izmanto tikai k? fiks?tu lielumu, lai apr??in?tu Savien?bas PVN pašu resursus. Noteikumos, uz kuru pamata tiek veikti šie apr??ini, nav labojumu opcijas, kas ?autu pier??in?t PVN ie??mumus, kurus dal?bvalsts b?tu var?jusi papildus ieg?t, piem?ram, ja rait?k darbotos starpvalstu savstarp?j? pal?dz?ba.

39. Šaj? sakar? *V?cijas vald?ba* izmanto sal?dzin?jumu ar NKI pašu resursiem. T? it ?paši uzsver, ka NKI pašu resursu apr??ins gal? balst?s uz katras dal?bvalsts NKI. Ja Rev?zijas pal?tas p?rbaude attiektos uz veidu, k?d? tiek veidota pašu resursu b?ze, tad t? b?tu ties?ga NKI pašu resursu p?rbaudes kontekst? p?rbaud?t konkr?t?s dal?bvalsts ekonomikas politiku kopum?, jo tieši t? ietekm? katras dal?bvalsts NKI.

40. No šiem apsv?rumiem *V?cijas vald?ba* secina, ka Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaras var attiekties tikai uz faktisko PVN neto ie??mumu noteikšanu un apr??in?šanu, k? ar? uz apr??iniem, kurus dal?bvalstis veic, balstoties uz šiem ie??mumiem, lai noteiktu PVN pašu resursu apr??inu b?zi. Turpret? konkr?tas iekas?šanas, apr??in?šanas un administrat?v?s proced?ras, t.i., nodok?u uzlikšanas proced?ras dal?bvalst?s, nav pak?autas Rev?zijas pal?tas kontrolei, jo t?s visp?r nav PVN pašu resursu noteikšanas un apr??in?šanas priekšmets. Šaj? sakar? ar? no L?muma Nr. 2000/597 8. panta 2. punkta neizriet Rev?zijas pal?tas pilnvaras p?rbaud?t, k? dal?bvalst?s tiek transpon?ta Regula Nr. 1798/2003.

41. Lietas dal?bniekiem ir domstarp?bas ar? jaut?jum?, vai Rev?zijas pal?tas veikt? dal?bvalstu administrat?v?s sadarb?bas PVN jom? p?rbaude p?rk?pj subsidiarit?tes principu.

42. *V?cijas vald?ba* uz šo jaut?jumu atbild apstiprinoši. PVN iekas?šanu princip? p?rbauda dal?bvalstu rev?zijas iest?des. Cikt?l Komisija uzskata, ka p?rrobežu faktoros var p?rbaud?t tikai Rev?zijas pal?ta, t? ne?em v?r?, ka Regulas Nr. 1798/2003 35. pant? jau ir paredz?ts, ka Komisija sadarb?b? ar dal?bvalst?m p?rbauda un izv?rt? attiec?go regulu. Citiem v?rdiem sakot, Savien?bas likumdev?js jau ir veicis pas?kumus, lai ?stenotu dal?bvalstu rev?zijas iest?žu ierobežot?s pilnvaras. Šaj? zi?? Rev?zijas pal?tas kontrole ir lieka.

43. Šaj? sakar? *V?cijas vald?ba* ar? uzsver, ka finanšu p?rvaldes, audita, k? ar? nodok?u piedzi?as organizatorisk? izveide ir dal?bvalstu kompetenc?. Šo administrat?vo kompeten?u sadal?jumu starp Savien?bu un dal?bvalst?m nevar noš?irt no jaut?juma, kura rev?zijas iest?de dr?kst p?rbaud?t attiec?g?s administrat?v?s darb?bas. T?d?? Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaru norobežojumam j?atbilst administrat?vo pilnvaru norobežojumam. T?d?j?di, nepast?vot skaidram pamatojumam, kas noteikts L?gum?, nav pie?aujama administrat?vas darb?bas rev?zija, ko p?rbaud?t ir kompetenta attiec?g? dal?bvalsts.

44. *Komisija, Eiropas Parlaments* un *Rev?zijas pal?ta* uzskata, ka subsidiarit?tes arguments nav p?rliedzinošs. Administrat?v?s sadarb?bas p?rrobežu faktors saska?? ar Regulu Nr. 1798/2003 dr?z?k apstiprina Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaras. Turkl?t *Komisija* uzsver Rev?zijas pal?tas veikto rev?ziju autonomo raksturu. ?emot v?r? visu iepriekš min?to, Komisijas vai dal?bvalstu

rev?zijas iest?žu kontroles pilnvaras autom?tiski neizsl?dz Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaras.

45. Turkl?t *Komisija* sav? replik? apgalvo, ka, transpon?jot Regulu Nr. 1798/2003, Savien?bai rodas izdevumi, jo taj? paredz?to inform?ciju sist?mu izveide un ekspluat?cija tiek (l?dz)finans?ta no Savien?bas budžeta. T?d?j?di Regulas Nr. 1798/2003 transpon?šanas un piem?rošanas p?rbaude ir ar? Savien?bas izdevumu likum?bas un pareiz?bas p?rbaude.

46. *V?cijas vald?ba* šo argument?ciju uzskata par nepie?emamu uzreiz no diviem aspektiem. Pirmk?rt, šis arguments nav nor?d?ts pras?bas pieteikum?, t?d?? tas saska?? ar Tiesas Reglamenta 42. panta 2. punkta pirmo da?u ir j?noraida k? nov?lots un t?d?j?di k? nepie?emams. Otrk?rt, š? izdevumu rev?zija nebija Rev?zijas pal?tas pl?not?s p?rbaudes priekšmets.

VII – Tiesiskais v?rt?jums

A – *S?kotn?j?s piez?mes*

47. V?rt?jums, vai V?cijas Federat?v?s Republikas atteikums ?aut Rev?zijas pal?tai p?rbaud?t dal?bvalstu administrat?vo sadarb?bu PVN jom? atbilst Savien?bas ties?b?m, galarezult?t? ir atkar?gs no atbildes uz jaut?jumu, vai Rev?zijas pal?tai bija ties?bas veikt šo rev?ziju. Ja Rev?zijas pal?tai neb?tu ties?bu veikt š?du rev?ziju, V?cijas Federat?v? Republika var?tu tai atteikt savu l?dzdarb?bu, to tuv?k nepamatojot. Turpret?, ja Rev?zijas pal?tai, k? apgalvo Komisija, Eiropas Parlaments un Rev?zijas pal?ta, b?tu ties?bas veikt š?du rev?ziju, tad V?cijas Federat?v?s Republikas atteikums b?tu j?v?rt? k? Savien?bas ties?b?s noteikt? pien?kuma sadarb?ties p?rk?pums.

48. Saska?? ar EKL 7. panta 1. punktu Rev?zijas pal?ta ir viena no Savien?bas iest?d?m un darbojas saska?? ar šaj? L?gum? noteiktaj?m pilnvar?m. Prim?raj?s ties?b?s š?s pilnvaras ir formul?tas EKL 248. pant?, kura 1. punkt? ir noteikts, ka Rev?zijas pal?ta p?rbauda visu Savien?bas ie??mumu un izdevumu p?rskatus, k? ar? p?rbauda visu Savien?bas izveidoto strukt?ru ie??mumu un izdevumu p?rskatus, cikt?l attiec?gais izveides akts neaizliedz š?du p?rbaudi.

49. T?d?j?di Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaras princip? attiecas uz Savien?bas ie??mumiem un izdevumiem (10). Š?dos apst?k?os šaj? liet? pirmaj? viet? izvirz?s jaut?jums, vai dal?bvalstu administrat?v?s sadarb?bas PVN jom? p?rbaude attiecas uz Savien?bas ie??mumiem vai izdevumiem. ?paši ?emot v?r? apst?kli, ka Tiesas l?dzšin?j? judikat?r? ir tikai daži apgalvojumi par Rev?zijas pal?tas kontroles pilnvaru piem?rojam?bu, uzskatu, ka, lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms ir j?ieskic? Savien?bas ie??mumu sist?mas pamatstrukt?ra L?muma 2000/597 kontekst?, kas ir piem?rojams *ratione temporis*. Balstoties uz to, es v?l?k piev?rs?šos jaut?jumam, vai un k?du nosac?jumu gad?jum? V?cijas Federat?v?s Republikas nepie?aut? rev?zija ir v?rt?jama k? Savien?bas ie??mumu vai izdevumu p?rbaude, kas V?cijas Federat?vajai Republikai bija j?atbalsta.

B – *Pašu resursu sist?ma L?muma 2000/597 kontekst?*

50. Saska?? ar EKL 269. panta pirmo da?u, neskarot citus ie??mumus, Savien?bas budžetu piln?b? finans? no pašu resursiem. Š? panta otraj? da?? ir noteikts, ka Padome p?c Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu, vienpr?t?gi pie?em l?mumu, paredzot noteikumus attiec?b? uz Savien?bas pašas resursu sist?mu.

51. Pašu resursu sist?ma, kas bija sp?k? šaj? tiesved?b? b?tiskaj? laika posm?, ir noteikta L?mum? 2000/597. Š? L?muma 2. panta 1. punkt? ir noš?irti ie??mumi no nodev?m un iemaks?m lauksaimniec?bas jom? (a) apakšpunkts), ie??mumi no muitas nodok?iem pre?u importa

gad?jum? (b) apakšpunkts), PVN pašu resursi (c) apakšpunkts) un NKI pašu resursi (11) (d) apakšpunkts).

52. L?muma 2000/597 8. panta 1. punkt? ir noteikts, ka nodevas un iemaksas lauksaimniec?bas jom?, k? ar? ievēdmuitu, ko d?v? par "tradicion?lajiem pašu resursiem", kas pien?kas Savien?bai, dal?bvalstis iekas? saska?? ar savu normat?vo un administrat?vo aktu noteikumiem. Saska?? ar š? l?muma 2. panta 3. punktu dal?bvalstis savuk?rt var ietur?t administr?šanas maksu 25 % apm?r? par iekas?šanu.

53. Saska?? ar L?muma 2000/597 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu Savien?bas PVN pašu resursi tiek noteikti, balstoties uz sarež??tiem apr??iniem. Šaj? sakar? pirmaj? posm? katrai dal?bvalstij, pamatojoties uz faktiskiem PVN ie??mumiem, tiek apr??in?ta vienota PVN pašu resursu apr??inu b?ze. Detaliz?ti noteikumi par š?s apr??inu b?zes noteikšanu ir ietverti Padomes 1989. gada 29. maija Regul? (EEK, Euratom) Nr. 1553/89 par gal?gajiem vienotajiem pas?kumiem, lai iekas?tu pašu resursus, ko veido pievienot?s v?rt?bas nodok?i (12). P?c tam š?d? veid? noskaidrot? attiec?g?s dal?bvalsts apr??inu b?ze tiek ierobežota maksim?li 50 % apm?r? no t?s NKI, kas defin?ts atbilstoši L?muma 2000/597 2. panta 7. punktam (PVN apr??inu b?zes ierobežošana) (13). Š?di noteiktai PVN pašu resursu apr??inu b?zei tad tiek piem?rota vis?m dal?bvalst?m vienota likme (14). No šiem apr??iniem izriet PVN pašu resursi, kas katrai dal?bvalstij j?maks? Savien?bai un kas dal?bvalst?m saska?? ar L?muma 2000/597 8. panta 1. punkta trešo da?u ir j?nodod Komisijas r?c?b?.

54. Saska?? ar L?muma 2000/597 2. panta 1. punkta d) apakšpunktu NKI pašu resursi izriet no t?da koeficienta piem?rošanas visu dal?bvalstu NKI summai, kuru nosaka saska?? ar budžeta proced?ru, ?emot v?r? visu p?r?jo ie??mumu kopsummu. Šie paši resursi pal?dz l?dzsvarot ES budžetu, un šaj? sakar? tos var nod?v?t par sava veida st?rakmeni (15), kas ir vajadz?gs pašu resursu sist?mai, jo Savien?ba princip? nevar ?emt aiz??mumu (16). Tas noz?m?, ka princip? struktur?lo ie??mumu samazin?jums trij?s p?r?j?s pašu resursu kategorij?s ir j?kompens? ar liel?kiem NKI pašu resursu ie??mumiem. Saska?? ar L?muma 2000/597 8. panta 1. punkta trešo da?u dal?bvalst?m NKI pašu resursi ir j?nodod Komisijas r?c?b?.

55. B?tiska atš?ir?ba starp tradicion?lajiem pašu resursiem, no vienas puses, un PVN pašu resursiem un NKI pašu resursiem, no otras puses, ir taj? apst?kl?, ka tradicion?lajiem pašu resursiem, kas dal?bvalst?m j?p?rskaita Komisijai, princip? j?atbilst dal?bvalstu iekas?taj?m lauksaimniec?bas nodev?m un muitas nodok?iem, atskaitot administr?šanas maksu, turpret? starp PVN pašu resursiem un dal?bvalstu PVN ie??mumiem vai starp NKI pašu resursiem un dal?bvalstu NKI nav š?das tiešas saist?bas.

56. ?emot v?r? iepriekš min?to, L?muma 2000/597 8. panta 1. punkta pirm? da?a skaidri reglament? tradicion?lo pašu resursu iekas?šanu. T? paredz, ka dal?bvalstis šos pašu resursus iekas? saska?? ar saviem normat?vajiem un administrat?vajiem aktiem, ko vajadz?bas gad?jum? piel?go Savien?bas regulu pras?b?m. Svar?g?k?s Savien?bas ties?bu nor?des par tradicion?lo pašu resursu iekas?šanu ir ietvertas Padomes 2000. gada 22. maija Regul? (EK, Euratom) Nr. 1150/2000, ar ko ?steno L?mumu 2000/597/EK, Euratom par Kopienu pašu resursu sist?mu (17), kuras 17. pant? ir noteikti konkr?ti dal?bvalstu pien?kuma iekas?t un nodot šos pašu resursus aspekti (18). Turkl?t saska?? ar š?s regulas 18. pantu Komisija var ne tikai l?gt dal?bvalstis veikt papildu p?rbaudes pas?kumus saist?b? ar tradicion?lo pašu resursu noteikšanu un nodošanu, bet tai ar? ir ties?bas akt?vi piedal?ties šajos p?rbaudes pas?kumos.

57. Ne L?mum? 2000/597, ne Regul? Nr. 1150/2000 nav skaidra tiesisk? regul?juma par dal?bvalstu ?stenoto valsts PVN iekas?šanu. Neskatoties uz PVN jomas saska?ošānu, PVN tom?r ir v?rt?jams k? valsts nodoklis, kas princip? tiek iekas?ts atbilstoši attiec?g?s valsts ties?bu aktiem (19). Tom?r Regulas Nr. 1553/89 12. panta 1. punkt? ir noteikts dal?bvalstu pien?kums

sniegt Komisijai ziņas par procedūru, ko tās piemēro, lai reģistrētu personas, kam uzliekams nodoklis, noteiktu un iekasētu PVN, kā arī par to PVN kontroles sistēmu īpatnībām un darbības rezultātiem. Saskaņā ar šo noteikuma 2. punktu Komisija kopā ar attiecīgo dalībvalsti apsver, vai iespējams plānot šo procedūru uzlabojumus, lai uzlabotu to efektivitāti.

58. Kopš deviņdesmito gadu vidus ir būtiski mainījusies ģenerāļu resursu kategoriju nozīme Savienības budžeta finansēšanas kontekstā. Ja 1996. gadā "tradicionālo ģenerāļu resursu" procentuālā daļa veidoja 19,1 % no ES ģenerāļu resursiem, PVN ģenerāļu resursu procentuālā daļa – 51,3 % no ES ģenerāļu resursiem un NKI ģenerāļu resursu procentuālā daļa – 29,6 % no ES ģenerāļu resursiem, tad 2005. gadā "tradicionālo ģenerāļu resursu" procentuālā daļa ir samazinājusies līdz 11,4 % un PVN ģenerāļu resursu procentuālā daļa – līdz 14,1 %, tai pašā laikā NKI ģenerāļu resursu procentuālā daļa ir palielinājusies līdz 74,5 % (20). Tādējādi NKI ģenerāļu resursi, kas tika ieviesti tikai 1988. gadā, PVN ģenerāļu resursu vietā ir kļuvuši par svarīgāko Savienības budžeta finansējuma avotu.

59. Kā jau minēju iepriekš, NKI ģenerāļu resursi tagad ir ne vien svarīgākais ES iekšējumu avots, bet tie arī ļauj līdzsvarot Savienības budžetu. Ja trūkstošos iekšējumus citās ģenerāļu resursu kategorijās nevar kompensēt, koriģējot ES budžeta izdevumus, tad tie jālīdzsvaro ar lielākiem NKI ģenerāļu resursiem.

60. Šo kopsakarību starp dažādām ģenerāļu resursu kategorijām Tiesa skaidri ņem vērā savā judikatūrā par tradicionālo ģenerāļu resursu iekasēšanu, ko veic dalībvalstis. Ēmot vērā secinājumu, ka ģenerāļu resursu iekšējumu deficīts jākompensē vai nu no citiem ģenerāļu resursiem, vai arī veicot pielikojumus izdevumos, Tiesa 2005. gada 15. novembra spriedumā lietā Komisija/Dānija nosprieda, ka dalībvalstīm ir pienākums noteikt Kopienas ģenerāļu resursu prasējuma tiesības, lai nepieļautu, ka dalībvalsts rīcībā izjauc Kopienas finansēlo līdzsvaru (21).

61. Ēmot vērā visu iepriekš minēto, jāsecina, ka Savienības ģenerāļu resursu sistēmā veido vairākas ģenerāļu resursu kategorijas, proti, tradicionālie ģenerāļu resursi, PVN ģenerāļu resursi un NKI ģenerāļu resursi. Šajā sakarā PVN ģenerāļu resursi, kas katrā dalībvalstī ir jānodod Savienības rīcībā, tiek noskaidroti, pamatojoties uz attiecīgās dalībvalsts iekšējumiem no PVN, turklāt šie iekšējumi sarežģītu aprēķinu kontekstā tiek izmantoti kā statistikas lielums, lai aprēķinātu attiecīgās dalībvalsts maksājamo PVN ģenerāļu resursu summu (22).

C – Revīzijas palātas kontroles pilnvaras

62. Vērtējums, vai, atsakoties ģaut Revīzijas palātai pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā, Vācijas Federatīvā Republika nav ievērojusi Savienības tiesību normas, galarezultātā ir atkarīgs no atbildes uz jautājumu, vai Revīzijas palātai bija tiesības veikt šo revīziju un vai šīs revīzijas sagatavošanas un īstenošanas procesā tā ir ievērojusi savu kontroles pilnvaru robežas. Tas tādēļ, ka dalībvalstīm ir pienākums sadarboties ar Revīzijas palātu tikai tiktāl, ciktāl tā darbojas savu kontroles pilnvaru robežās (23).

63. Ēmot vērā iepriekš minēto, es turpmāk gaitā vispirms analizēšu Revīzijas palātas kontroles pilnvaru priekšmetu, piemērojamību un robežas. Turklāt es pievērsšos pārbaudes kritērijiem, kas ir Revīzijas palātas rīcībā tās uzdevumu izpildei. Šā analīze āus beigās novērtēt, vai un kādā veidā Revīzijas palātai konkrēti ir tiesības pārbaudīt administratīvo sadarbību PVN jomā, kā to nosaka Regula Nr. 1798/2003.

1) Revīzijas palātas kontroles pilnvaru priekšmets, piemērojamība un robežas

a) Pilnvaras pārbaudīt Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem

64. Saskaņā ar EKL 248. panta 1. punktu Revīzijas palāta pārbauda visu Savienības ieņēmumu un izdevumu pārskatus, kā arī to pārbauda visu Savienības izveidoto struktūru ieņēmumu un izdevumu pārskatus, ciktāl attiecīgais izveides akts neaizliedz šādu pārbaudi. Saskaņā ar EKL 248. panta 2. punktu tā šajā sakarā pārbauda, vai visi ieņēmumi ir saņemti un visi izdevumi veikti likumīgi un pareizi, un vai finanšu vadība ir bijusi pareiza, turklāt, veicot šādas pārbaudes, tā jo īpaši ziņo par katru pārskatu (24). Regulas Nr. 1605/2002, kas pieņemta, pamatojoties uz EKL 279. pantu, 140. panta 1. punktā līdzīgā veidā ir noteikts, ka Revīzijas palāta, pārbaudot, vai visi ieņēmumi saņemti un visi maksājumi izdarīti likumīgi un pienācīgi, ievēro noteikumus, kas ietverti Līgumos, budžetā, šajā regulā, īstenošanas noteikumos un visos citos tiesību aktos, kas pieņemti saskaņā ar Līgumiem (25).

65. Pamatojoties uz šiem kompetences noteikumiem, Revīzijas palātai principā ir tiesības pārbaudīt visus Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Šajā sakarā Revīzijas palāta, ņemot vērā visus Savienības noteikumus un norādes, var izvērtēt to Savienības iestāžu un dalībvalstu pārbaudīto pasākumu likumību, kas var ietekmēt Savienības finanses (26). Turklāt no EKL 248. panta 2. punkta otrās un trešās daļas, atbilstoši kurām ieņēmumu revīziju var veikt, arī pārbaudot summas, kas pienākas Savienībai, un izdevumu revīziju var veikt, arī pārbaudot uzņēmēsaistības, izriet, ka, lai īstenotu kontroli, Revīzijas palātai nav jānogaida attiecīgā ieņēmumu vai maksājumu procedūru slēgšana, bet gan tai, gluži pretēji, ir tiesības veikt tā dēvēto "operatīvo kontroli" (27).

66. Tādējādi galvenais nosacījums Revīzijas palātas kontroles pilnvaru esamībai ir pietiekami tiešs sakars starp revīzijas priekšmetu un Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem.

b) Savienības tiesību piemērošanas joma kā kompetences robeža Revīzijas palātas īstenošanās dalībvalstu pasākumu pārbaudes kontekstā

67. Ja tiek pārbaudīti Savienības iestāžu pasākumi, lai *eo ipso* apstiprinātu Revīzijas palātas kontroles pilnvaras, parasti pietiek, ja starp Savienības finansēm un Revīzijas palātas izvēlēto revīzijas priekšmetu eksistē tieša saistība.

68. Turpretī, ja tiek pārbaudīti dalībvalstu pasākumi, papildus ir jāņem vērā, ka dalībvalstīs var pieņemt daudzus lēmumus, kas gan skar Savienības finanses, tomēr atrodas pilnībā ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas. Pēc manām domām, tā kā Revīzijas palāta atbilstoši EKL 248. panta 2. punkta norādēm drīkst izvērtēt ne tikai finanšu vadības pareizību, bet arī tās noteiktā revīzijas priekšmeta likumību attiecīgā Savienības tiesību normu kontekstā (28), ir izslēgts, ka Revīzijas palāta par galveno revīzijas priekšmetu izvēlas dalībvalstu lēmumus, kurus tā ir pieņēmusi, īstenojot palikušo neierobežoto normatīvo suverenitāti (29).

69. Tādējādi attiecībā uz dalībvalstu rīcību Revīzijas palātas kontroles pilnvaras paredz ne tikai to, ka pārbaudītājai dalībvalstu rīcībai ir jābūt pietiekami tiešam sakaram ar Savienības finansēm, bet arī to, ka, īstenojot pārbaudītos pasākumus, dalībvalstīm bija jāievēro Savienības tiesību norādes.

70. Lai labāk izprastu šo pilnvaru papildus ierobežojumu, pārbaudot dalībvalstu rīcību, uzskatu par vajadzīgu nedaudz pievērsties jautājumam par Revīzijas palātas likumības pārbaudes būtiskajām raksturīgajām.

71. Saskaņā ar EKL 248. panta 2. punktu Revīzijas palāta var pārbaudīt to Savienības iestāžu, kuras ir dalībvalstu pasākumu likumību, kas skar Savienības finanses. Kaut arī šis likumības revīzija var dublēt Tiesas uzdevumus (30), tomēr Revīzijas palātas un Tiesas likumības pārbaudes stenošana un sekas būtiski atšķiras (31). Kas attiecas uz likumības pārbaudes stenošanu, Tiesa principā var rīkoties tikai tad, ja Tiesas likumīgi ir iesniegta prasība. Turklāt, taisot spriedumu, Tiesai vispārīgi jābalstās uz tiesvedības priekšmetu. Turpretī Revīzijas palāta atbilstoši EKL 248. panta 4. punkta otrajai daļai var rīkoties pēc savas iniciatīvas un turklāt pati noteikt revīzijas priekšmetu, ievērojot savas pilnvaras. Tomēr juridisko seku lēmēn Tiesas spriedumi kāst formāli un juridiski galīgi, un tādējādi tie ir saistoši. Turpretī Revīzijas palātas paziņojumiem, ziņojumiem un atzinumiem nav formāli saistošas iedarbības (32).

72. Kaut gan Revīzijas palātas uzdevums līdz ar to nav likumības pārbaudes kontekstā pieņemt galīgu tiesisko vērtējumu, nedrīkst neņemt vērā, ka tās atzinumiem par pārbaudīto pasākumu likumību praksē ir būtiska profesionālā autoritāte (33). Šajā sakarā arī jāuzsver, ka parasti Revīzijas palātas revīzijas nav tikai pārbaudes, bet vienlaicīgi tās ir mērītiecīgu konsultāciju veids, turklāt kā mju un nepilnību atklāšanas un novēršanas mēris, ņemot vērā Savienības tiesības, ir mainīt konstatēto praksi (34).

73. Jāpaši ņemot vērā Revīzijas palātas autoritāti, tās paziņojumiem, ziņojumiem un atzinumiem par pārbaudīto dalībvalstu pasākumu likumību, neskatoties uz to, ka tiem nav formāla saistošs spēka, var būt būtiska ietekme uz dalībvalstu rīcību pārbaudītājos jomās. Pēc manām domām, šī Revīzijas palātas autoritātes ietekmes iespēja nozīmē, ka tā par savas revīzijas galveno priekšmetu nevar izvēlēties dalībvalsts rīcību, kas pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas, arī ne tad, ja šai rīcībai būtu tiešs sakars ar Savienības iezmumiem vai izdevumiem.

74. Proti, ja Revīzijas palāta par revīzijas galveno priekšmetu varētu izvēlēties dalībvalsts rīcību jomā, kurā nav jāievēro nekādas Savienības tiesību norādes, pastāvētu risks, ka Revīzijas palāta ar likumības pārbaudes palīdzību varētu dalībvalstīm uzspiest Savienības tiesību vērtējumu jomās, kurās Savienības tiesības vispār nav piemērojamas. ņemot vērā iepriekš minēto, dalībvalsts rīcības likumības pārbaude jomās, kurās nav jāievēro nekādas Savienības tiesību norādes, nozīmētu to, ka Revīzijas palāta ir pārkāpusi savu pilnvaru robežas (35).

75. Savienības izdevumu jomā pietiekami tiešs sakars starp pārbaudāmo dalībvalsts rīcību un Savienības izdevumiem, šiet, parasti norāda uz to, ka attiecīgā rīcība ietilpst arī Savienības tiesību piemērošanas jomā.

76. Turpretī Savienības iezmumu jomā ir daudz dalībvalstu noteikumu, procedūru, lēmumu un darījumu, kas pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas, tomēr var ietekmēt Savienības iezmumus. ņemot vērā Vācijas valdības izklāstītos argumentus (36), šajā sakarā var norādīt uz saikni starp atsevišķu dalībvalstu ekonomikas politiku un NKI pašu resursiem, kas jāmaksā šīm dalībvalstīm.

77. Tā kā katras dalībvalsts principiālie ekonomikas politikas lēmumi parasti vienmēr ietekmē to NKI, nevar noliegt, ka šie dalībvalstu lēmumi galu galā ietekmē arī Savienības NKI pašu resursu aprāinu (37). Tomēr šādos principiālos ekonomikas politikas lēmumus nevar izvirzīt par Revīzijas palātas pārbaudes priekšmetu, turklāt neatkarīgi no tā, vai tiem ir tiešs sakars ar Savienības iezmumiem. Proti, šajā sakarā noteicošais ir apstāklis, ka šādi lēmumi pilnībā atrodas ārpus Savienības tiesību piemērošanas jomas.

c) Pienākums ieviešot subsidiaritātes un proporcionalitātes principu

78. No maniem iepriekš minētiem apsvērumiem izriet, ka Revīzijas palāta principā var pārbaudīt iestāžu pasākumus, kā arī Savienības tiesību piemērošanas jomā ietilpstošos dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības iekšmumiem vai izdevumiem. Ja Revīzijas palāta izlemj pārbaudīt šādu rīcību, tai tomēr, sagatavojot, īstenojot un pabeidzot šo pārbaudi, vienmēr ir jāievieš proporcionalitātes princips, kā arī attiecībā uz dalībvalstīm – subsidiaritātes princips.

i) Subsidiaritātes princips

79. Atbilstoši EKL 5. panta otrajai daļai saskaņā ar subsidiaritātes principu jomās, kuras nav Savienības ekskluzīvā kompetencē, Savienība rīkojas tikai tad, ja un ciktāl dalībvalstis nespēj pilnībā sasniegt paredzētās darbības mērķus un ja paredzētās darbības apjoma vai rezultātu dēļ tos var vieglāk sasniegt Savienība.

80. Saskaņā ar EK Līgumam pievienotā Protokola (Nr. 30) par subsidiaritātes principa un proporcionalitātes principa piemērošanu 1. punktu visas iestādes, īstenojot tām piešķirtās pilnvaras, nodrošina subsidiaritātes principa ieviešanu (38). Tādējādi arī Revīzijas palātai, īstenojot savas kontroles pilnvaras, ir jāievieš subsidiaritātes princips.

81. Turklāt subsidiaritātes principa piemērojamība Revīzijas palātas rīcībā izriet tieši no šā principa uzdevuma Savienības kompetenču sadalījumā. Tā kā subsidiaritātes princips ir primāro tiesību noteikts kompetenču īstenošanas ierobežojums (39), jebkura kompetenču deleģācija Savienības iestādēm EK Līguma kopējās sistēmā nenoliedzami notiek ar nosacījumu, ka šīs kompetences var īstenot, tikai ieviešot subsidiaritātes principu (40).

82. Tomēr šajā sakarā jāuzsver, ka praksē tikai izņēmuma gadījumos varētu uzskatīt, ka Revīzijas palāta ir pārņēmusi subsidiaritātes principu. Ciktāl Revīzijas palāta, kontrolējot Savienības izdevumus, pārbauda dalībvalstu rīcību, Savienības finansējuma konteksts parasti vienlaicīgi nozīmē, ka šā rīcība ir jāpārbauda Savienības lēmumu un līdz ar to tā ir jāveic Revīzijas palātai. Arī tad, ja Savienības iekšmumu jomā ir jāpārbauda vairāku dalībvalstu rīcība, uzskatu, ka Revīzijas palāta parasti ir piemērotākā struktūra, lai veiktu šādu pārrobežu pārbaudi.

83. Turpretī, ja Revīzijas palāta Savienības iekšmumu jomā pārbauda tikai vienu dalībvalsti, šajā gadījumā pavisam noteikti var būt situācijas, kad revīzijas mērķus pilnībā var sasniegt dalībvalsts revīzijas iestādes un tādējādi Revīzijas palātas tieša revīzija pārņēmtu subsidiaritātes principu. Šādas situācijas gadījumā Revīzijas palātai vispirms būtu jāvērtē kompetentās valsts revīzijas iestādes ar Līgumu veiktā plānotā revīziju un paziņotāi revīzijas rezultāti, ieskaitot visu svarīgo informāciju. Ja valsts revīzijas iestāde atteiktos veikt šādu revīziju vai arī Revīzijas palāta nepieņemtu valsts revīzijas rezultātus, tā, nepārņēmtu subsidiaritātes principu, pēc tam pati varētu veikt revīziju. Šādā gadījumā valsts revīzijas iestādes atteikums veikt šādu revīziju vai arī, no Revīzijas palātas viedokļa, neapmierinošie valsts revīzijas rezultāti būtu skaidrs pierādījums tam, ka dalībvalstis nevar pilnībā sasniegt attiecīgās revīzijas mērķus Savienības iekšmumu jomā.

84. Tiesas s?d? jaut?ts par subsidiarit?tes principu, Eiropas Parlaments ir nor?d?jis, ka šis princips galvenok?rt attiecas uz Savien?bas likumdev?ja r?c?bu un t?d?? tas ir piem?rojams, tikai Savien?bas iest?d?m pie?emot juridiski saistošus ties?bu aktus. T? k? Rev?zijas pal?tai nav l?mumu pie?emšanas kompetences, bet t? ?steno tikai tai pieš?irt?s kontroles pilnvaras, princip? subsidiarit?tes princips Rev?zijas pal?tai nav piem?rojams.

85. Šie argumenti nav p?rliecinoši. Kaut gan subsidiarit?tes principa nosac?jumi galvenok?rt skar likumdošanas darb?bu, tas princip? attiecas uz Savien?bu un t?d?j?di – uz vis?m Savien?bas iest?d?m, turkl?t neatkar?gi no uzdevuma, k?du attiec?g?s iest?des ?steno. Vien?gais EK l?gum? paredz?tais š? principa piem?rošanas jomas ierobežojums attiecas uz Savien?bas iest?žu ?stenoto kompeten?u veidu, jo saska?? ar EKL 5. panta otro da?u Savien?bas iest?d?m nav j?iev?ro subsidiarit?tes princips tikai tad, ja t?s darbojas jom?, kas ir Savien?bas ekskluz?v? kompetenc? (41).

86. T? k? Rev?zijas pal?ta šaj? liet? str?d?g?s rev?zijas sakar? nav darbojusies jom?, kas ietilpst Savien?bas ekskluz?v? kompetenc?, tai l?dz ar to šaj? rev?zij? ir j?iev?ro subsidiarit?tes princips (42).

ii) Proporcionalit?tes princips

87. Saska?? ar EKL 5. panta trešo da?u Savien?bas r?c?bai vienm?r ir j?b?t sam?r?gai ar š? l?guma m?r?iem. Atbilstoši š?di formul?tam proporcionalit?tes principam, kas past?v?gaj? judikat?r? vienlaic?gi ir atz?ts par Savien?bas ties?bu visp?r?go principu, Savien?bas iest?žu ties?bu akti nedr?kst p?rsniegt to, kas ir atbilstošs un vajadz?gs, lai sasniegtu attiec?gaj? pas?kum? noteiktos m?r?us, ?emot v?r?, ka, ja ir iesp?ja izv?l?ties starp vair?kiem piem?rotiem pas?kumiem, ir j?izv?las vismaz?k apgr?tinošais, un t? rad?tie trauc?jumi nedr?kst b?t nesam?r?gi ar sasniedzamajiem m?r?iem (43).

88. Jaut?jum? par proporcionalit?tes principa piem?rošanu Rev?zijas pal?tas r?c?bai es atsaucos uz saviem iepriekš min?tajiem apsv?rumiem par subsidiarit?tes principa piem?rošanu. Tas t?d??, ka ar? proporcionalit?tes princips Savien?bas kompeten?u sadal?jum? ir v?rt?jams k? kompeten?u ?stenošanas ierobežojums, kura piem?rojam?bu Rev?zijas pal?tas r?c?bai turkl?t var tieši izsecin?t no Protokola (Nr. 30) par subsidiarit?tes principa un proporcionalit?tes principa piem?rošanu 1. punkta.

89. Tiesas s?d?, atbildot uz jaut?jumu par proporcionalit?tes principu, Komisija, Eiropas Parlaments un Rev?zijas pal?ta noraid?ja attiec?g? principa piem?rošanu Rev?zijas pal?tas r?c?bai. Šaj? sakar? Eiropas Parlaments ir nor?d?jis, ka šis princips ir piem?rojams tikai attiec?b? uz likumdošanas aktiem. Rev?zijas pal?ta ir uzsv?rusi, ka attiec?b? uz t?s kontroles pilnvaru ?stenošanu neeksist? nek?ds *de minimis* noteikums.

90. Šie argumenti nav p?rliecinoši. Lai gan praks? b?tiskie jaut?jumi par p?rm?r?gu iejaukšanos dal?bvalstu kompetences jom? var?tu rasties galvenok?rt saistošu Savien?bas ties?bu aktu gad?jum?, proporcionalit?tes princips ir piem?rojams visiem Savien?bas pas?kumiem (44). T?d?? ar? Rev?zijas pal?tai, ?stenojot savas kompetences, ir j?iev?ro šis princips.

91. K? jau es citviet esmu izskaidrojusi, p?rbaudot, k? Savien?bas iest?des iev?ro proporcionalit?tes principu, Tiesai princip? ir j?iev?ro tr?spak?pju p?rbaudes sh?ma (45), kur? ir j?p?rbauda attiec?go pas?kumu, pirmk?rt, piem?rot?ba, otrk?rt, nepieciešam?ba un, trešk?rt, atbilst?ba.

92. T?d?j?di kopum? j?secina, ka ar? Rev?zijas pal?tas r?c?ba ir j?v?rt?, pamatojoties uz

proporcionalitātes principu. Secinājums par attiecīgā principa pārkāpumu būtu jāizdara it īpaši tad, ja Revīzijas palātas rīcība būtu nepiemērota, nevajadzīga vai neatbilstīga, lai īstenotu izvirzītos pārbaužu mērķus.

2) Pārbaužu kritēriji Revīzijas palātas īstenotajai finanšu pārskatu revīzijai

93. Pārbaužu kritēriji, kurus Revīzijas palāta var izmantot, īstenojot savas kontroles pilnvaras, ir uzskaitīti EKL 248. panta 2. punktā. Atbilstoši šim noteikumam Revīzijas palāta pārbauda, pirmkārt, Savienības ieņēmumu un izdevumu likumību un, otrkārt, pareizību un pārbaudamību, treškārt, par pareizu finanšu vadību, turklāt to, ceturkārt, ziņo par katru pārkāpumu.

94. Praksē Revīzijas palāta parasti skaidri nenošir Savienības ieņēmumu un izdevumu likumības pārbaudi un pareizības pārbaudi (46). Ciktāl šie abi jēdzieni būtu jānošķir, ar pareizības pārbaudi vispārīgi ir jāsaprot budžeta posteņu grāmatvedības datu precizitātes pārbaude. Likumības pārbaude tādā gadījumā attiecas uz revīzijas priekšmeta atbilstības attiecīgajam Savienības tiesību pārbaudi (47).

95. Revīzijas palātas īstenotā pareizas finanšu vadības pārbaude galvenokārt attiecas uz attiecību starp pārbaudītās rīcības izvirzīto mērķi un izlietotajiem līdzekļiem. Turklāt it īpaši tiek pārbaudīts, vai izvirzīto mērķu sasniegšanai ir izmantoti optimālie līdzekļi (48). Kaut gan tradicionālajā izpratnē pareizas finanšu vadības pārbaude parasti attiecas uz Savienības izdevumiem (49), domāju, ka EKL 248. panta 2. punkta noteikto pareizas finanšu vadības pārbaudi iespējams veikt arī Savienības ieņēmumiem. Tas it īpaši izriet no EKL 248. panta sistēmiskās uzbūves, kur pirmajā punktā ir noteikti Revīzijas palātas kontroles uzdevumi un otrajā punktā – šajā sakarā izmantojamie pārbaužu kritēriji (50). Tā kā Revīzijas palātas uzdevumi saskaņā ar EKL 248. panta 1. punktu attiecas gan uz Savienības izdevumu, gan ieņēmumu kontroli, nav saskatāms iemesls, kādēļ šīs pārbaužu, izmantojot EKL 248. panta 2. punkta norādīto pareizas finanšu vadības kritēriju, būtu attiecināmas tikai uz Savienības izdevumiem.

96. Turklāt, pārbaudot Savienības finanses, Revīzijas palātai ir jāziņo par katru pārkāpumu. Ar "pārkāpumu" šajā sakarā ir jāsaprot likumības, pareizības un pareizas finanšu vadības pārkāpumi, kas nelabvēlīgi ietekmē Savienības ieņēmumus vai izdevumus (51).

3) Starpsecinājumi

97. Ēmot vērā visu iepriekš minēto, es secinu, ka Revīzijas palātai principā ir tiesības pārbaudīt visus Savienības iestāžu un dalībvalstu pasākumus, kuriem ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. Tomēr šajā kontekstā dalībvalsts rīcību par Revīzijas palātas galveno revīzijas priekšmetu var izvēlēties tikai tad, ja tai ir piemērojamas Savienības tiesības. Tā tas būs it īpaši tad, ja dalībvalstīm, pieņemot vai nosakot attiecīgos noteikumus, procedūras, pasākumus vai lēmumus, ir jāievēro Savienības tiesību norādes.

98. Īstenojot kontroles pilnvaras, Revīzijas palātai ir jāievēro gan subsidiaritātes, gan proporcionalitātes princips. Veicot pārbaužu, Revīzijas palāta var izskatīt gan pārbaudāmo pasākumu likumību un pareizību, gan to ekonomisko atdevi, un šajā sakarā ziņot par katru pārkāpumu.

D – *Revīzijas palātas tiesības pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003*

99. No maniem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Revīzijas palātas pilnvaras pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā apstiprināšana paredz, ka šim revīzijas priekšmetam jābūt pietiekami tiešam sakaram ar Savienības finansēm un tam jāietilpst

Savienības tiesību piemērošanas jomā.

100. Uz jautājumu, vai Revīzijas palātas pārbaužu dalībvalstu administratīvā sadarbība PVN jomā ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, bez grūtībām var atbildēt apstiprinoši. Tas tādēļ, ka attiecīgās revīzijas mērķis ir pārbaužu šo sadarbību "atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003". No tā tieši izriet, ka attiecīgā administratīvā sadarbība principā ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

101. Tādējādi, lai atbildētu uz jautājumu, vai Revīzijas palāta ir tiesīga veikt attiecīgo revīziju, galvenais ir pietiekami tieša sakara esamība starp revīzijas priekšmetu un Savienības ieņēmumiem vai izdevumiem. To, vai šāds sakars eksistē, es izvērtēšu pirmajā posmā. Tā kā, manuprāt, ir jāapstiprina šāda pietiekami tieša sakara ar Savienības finansēm esamība, es pēc tam pievērsšos jautājumam, vai, veicot revīziju, Revīzijas palāta ir ievērojusi subsidiaritātes un proporcionālātes principu. Turklāt es izskatēšu arī jautājumu par Vācijas valdības kritizētajiem dažiem Revīzijas palātas apgalvojumiem šajā ziņojumā Nr. 8/2007.

1) Dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā pārbaudei atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem

102. Analizējot, vai Revīzijas palātas attiecīgajai revīzijai ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības finansēm, vispirms kā nepieņemams ir jānoraida Komisijas arguments, ka šajā lietā strīdīgā revīzija attiecas uz Savienības izdevumiem.

103. Lietas dalībnieki gan tagad ir vienprātīgi, ka konkrēto informācijas sistēmu, kas ir ieviestas, lai transponētu un īstenotu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto dalībvalstu sadarbību, izveide un ekspluatācija tika (līdz)finansēta no Savienības budžeta, tādēļ Revīzijas palāta principā var pārbauzt šos izdevumus. Tomēr Vācijas valdība pamatoti uzsver, ka Komisija šo prasības pamatu nav izvirzījusi prasības pieteikumā, bet gan tikai replikā. Jau šā iemesla dēļ vien šīs Komisijas arguments atbilstoši Reglamenta 42. panta 2. punktam ir jānoraida kā nepieņemams.

104. Līdz ar to šajā lietā ir tikai jāanalizē, vai Revīzijas palātas pilnotajai un Vācijas Federatīvās Republikas noraidītajai dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā revīzijai ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem.

105. Pēc manām domām, uz šo jautājumu galu galā ir jāatbild apstiprinoši.

106. Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka Regulā Nr. 1798/2003 noteiktā sadarbības sistēma starp administratīvajām iestādēm PVN jomā galvenokārt palīdz apkarot nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, uzlabojot informācijas apmaiņu starp dalībvalstīm, kas vajadzīga PVN noteikumu pareizai piemērošanai (52). Ēmot vērā iepriekš minēto, Revīzijas palāta it pašai gribēja noskaidrot, vai pārbaužu iesaistītās dalībvalstis ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras, lai nodrošinātu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto sadarbību starp administratīvajām iestādēm. Turklāt Revīzijas palāta, pamatojoties uz vairākiem konkrētiem informācijas apmaiņas pieprasījumiem, gribēja analizēt un izvērtēt, kā praktiski norit 5. un nākamajos pantos reglamentētā "informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma" starp revīzijas iesaistīto dalībvalstu kompetentajām iestādēm (53).

107. Tādējādi Revīzijas palātas pārbaužu attiecas uz Savienības tiesību norāžu par informācijas apmaiņas uzlabošanu starp dalībvalstu administratīvajām iestādēm PVN jomā juridisko un praktisko transponēšanu. Tā kā šā sadarbība galu galā palīdz pareizi aprēķināt PVN, kas dalībvalstīm jāsaņem par pārrobežu preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kā arī preču iegādi Kopienas iekšienē un preču importu, attiecīgā revīzija, kā to pamatoti argumentē Vācijas

Federatīvā Republika, vispirms skar attiecīgo dalībvalstu finanšu intereses. PVN nemaksāšanas un izvairīšanās no PVN maksāšanas mazināšanas galu galā nozīmē lielākus dalībvalstu PVN iekšmumus.

108. Tomēr no mana iepriekš sniegtā Savienības pašu resursu sistēmas raksturojuma vienlaicīgi izriet, ka dalībvalstu PVN iekšmumu apmērs vairākos veidos ietekmē Savienības pašu resursu sistēmu. Tā kā katrai dalībvalstij piemērojams PVN pašu resursu aprēķinu bāze tiek aprēķināta, pamatojoties uz attiecīgās dalībvalsts faktiskajiem PVN iekšmumiem, dalībvalsts PVN iekšmumu palielināšanas princips automātiski nozīmē PVN pašu resursu palielināšanos, kas šai dalībvalstij jāsamaksā Savienībai (54). Nemainīgu izdevumu gadījumā šāds PVN pašu resursu pieaugums turklāt samazina ES budžeta finansēšanai vajadzīgo NKI pašu resursu daudzumu (55).

109. Protams, šajā sakarā vienmēr jāievēro, ka lielāki dalībvalsts PVN iekšmumi ietekmē tās maksājamos PVN pašu resursus tikai tad, ja netiek ierobežota PVN pašu resursu aprēķinu bāze (56). Tomēr šajā lietā attiecīgajai atkāpei nav nozīmes, jo struktūras vai praktiskās problēmas dalībvalsts centrālās koordinācijas biroja darbībā ietekmē ne tikai PVN pareizu aprēķināšanu savā dalībvalstī, bet arī PVN pareizu aprēķināšanu visās pārējās dalībvalstīs, kuras attiecīgajai dalībvalstij iesniedz informācijas pieprasījumus.

110. Ciešā saikne starp dalībvalstu PVN iekšmumiem un Savienības PVN pašu resursu iekšmumiem tiek uzsvērtā vairākos Sesto PVN direktīvas (57) vietās. Piemēram, direktīvas preambulas otrajā apsvērumā ir norādīts uz to, ka Savienības budžetu neatkarīgi no citiem iekšmumiem pilnībā finansē no Savienības pašu resursiem, pie kuriem, tostarp, pieder PVN pašu resursi. Ēmot vairākus iepriekš minētos, Direktīvas preambulas 11. un 14. apsvērumā ir norādīts uz nepieciešamību saskaņot materiālos PVN noteikumus, lai nodrošinātu vienādu PVN pašu resursu iekasēšanu visās dalībvalstīs.

111. Ar Tiesas judikatūrā vairākkārt ir apstiprināta ciešā saikne starp dalībvalstu īstenoto PVN iekasēšanu un to veiktajiem PVN pašu resursu maksājumiem Savienībai.

112. Ēpaši ilustratīvi ir trīs 2000. gada 12. septembra spriedumi (58), kuros Tiesa ir apstiprinājusi, ka dalībvalsts neaprēķinātais PVN pakalpojumiem, kuriem saskaņā ar Sesto PVN direktīvu princips ir piemērojams PVN, ir ne tikai direktīvas pārkāpums, par kuru ir atbildīga dalībvalsts, kuras kompetencē ir iekasēt attiecīgo PVN, bet tas vienādi mērķis ir arī Savienības noteikumu par PVN pašu resursu iekasēšanu pārkāpums. Pamatojumam Tiesa it īpaši uzsvēra, ka, ja kādam pakalpojumam, kam ir piemērojams PVN, tas netiek piemērots, attiecīgās summas iztrūkst, arī aprēķinot PVN pašu resursu aprēķinu bāzi. Tas ir pietiekami, lai apstiprinātu noteikumu par Savienības pašu resursiem pārkāpumu (59).

113. Lai vairākus uzsvērtu saikni starp Savienības tiesību noteikumiem par PVN pašu resursu aprēķināšanu un dalībvalstu pienākumu nodrošināt pareizu PVN iekasēšanu, Tiesa jaunākajā judikatūrā kā iemeslu ir izmantojusi kādā Itālijas amnestijas noteikuma PVN jomā pārbaudi. Šajā sakarā Tiesa vispirms ir precizējusi, ka dalībvalstīm ir jānodrošina, lai nodokļu maksātāji ievērotu pienākumus, kas izriet no kopējās PVN sistēmas. Lai gan Tiesa ir piešķirusi dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību attiecībā uz to, kā ir izmantojami to rīcībā esošie līdzekļi, tādā vienlaicīgi ir uzsvērusi, ka šā rīcības brīvība tomēr ir ierobežota ar pienākumu nodrošināt Savienības pašu resursu efektīvu iekasēšanu un ar pienākumu neizraisīt būtiskas atširības attieksmē pret nodokļu maksātājiem (60). Ar šo secinājumu Tiesa galarezultātā ir skaidri apstiprinājusi, ka no dalībvalstu pienākuma nodot Savienības rīcībā PVN pašu resursus var izrietēt konkrēts pienākums attiecībā uz dalībvalstu īstenoto PVN iekasēšanu.

114. Tādējādi kopumā es secinu, ka dalībvalstu administratīvā sadarbība PVN jomā atbilstoši

Regulai Nr. 1798/2003 palīdz dalībvalstīm pareizi aprīņināt PVN, vienlaicīgi mazinot PVN nemaksāšanu un izvairīšanās no PVN maksāšanas un tādējādi palielinot dalībvalstu PVN ieņēmumus. Tāpaši Tēmot vērē apstākli, ka Tiesa pastāvējā judikatūrā apstiprina tiešo saikni starp dalībvalstu PVN ieņēmumiem un Savienības PVN pašu resursiem, nevar nopietni apstrēdēt, ka dalībvalstu administratīvajai sadarbībai PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 ir pietiekami tiešs sakars ar Savienības ieņēmumiem. Tā kā šā sadarbība turklāt ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Revīzijas palāta to principā var pārbaudīt.

115. Tēmot vērē visu iepriekš minēto, es secinu, ka attiecīgā dalībvalstu administratīvās sadarbības PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 pārbaude ir vērējama kā principā Revīzijas palātas kontroles pilnvarās ietilpstoša revīzija Savienības ieņēmumu jomā EKL 248. panta 1. un 2. punkta, kā arī Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punkta izpratnē.

2) Par subsidiaritātes un proporcionālātes principu ievērošanu

116. Tēmot vērē secinājumu, ka Revīzijas palātai bija tiesības Tēstnot attiecīgā revīzijā, tagad ir jāanalizē, vai tā šīs kontroles pilnvaras ir Tēstenojusi atbilstoši Savienības tiesībām. Šajā sakarā es vispirms izvērētāšu, vai attiecīgā revīzija ir saderīga ar subsidiaritātes principu. Pēc tam es pievērsēšos šīs revīzijas proporcionālātei.

a) Par subsidiaritātes principa ievērošanu

117. Tā kā Revīzijas palāta attiecīgās revīzijas sakarā nedarbojas jomā, kas ietilpst Savienības ekskluzīvajā kompetencē, tai šajā revīzijā jāievēro subsidiaritātes princips (61). Tomēr no lietas materiāliem neizriet nekādi fakti, kas ļāutu izdarīt secinājumu, ka Revīzijas palāta attiecīgās revīzijas kontekstā ir pārķēpusi šā principu.

118. Revīzijas sagatavošanas posmā Revīzijas palāta paziņoja Vācijas Federatīvajai Republikai (62), ka tā grib analizēt, vai revīzija iesaistītās dalībvalstīs ir izveidojušas administratīvās un organizatoriskās struktūras, lai nodrošinātu Regulā Nr. 1798/2003 paredzēto administratīvo sadarbību. Turklāt Revīzijas palāta, pamatojoties uz vairākiem konkrētiem informācijas apmaiņas pieprasījumiem, gribēja analizēt un izvērēt, kā praktiski norit 5. un nākamajos pantos reglamentētā "informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma" starp revīzija iesaistīto dalībvalstu kompetentajām iestādēm.

119. Saskarēties ar Vācijas valdības aizdomām, Revīzijas palāta savā 2006. gada 9. novembra vēstulē *Bundesminister der Finanzen* (63) ir paskaidrojusi, ka ir paredzēts izlases veidā pārbaudīt informācijas pieprasījumus, kurus centrālās koordinācijas birojs ir iesniedzis 2005. gadā un kurus tas šajā laikā ir saņēmis no citām dalībvalstīm, lai praksē novērtētu administratīvo iestāžu sadarbību informācijas pieprasījumu gadījumā. Revīzija netiks pārbaudīti faktiskie materiālie darījumi, tostarp nodokļu aprēķināšana, ciktāl tā izrietēs no pārbaudāmajiem dokumentiem. Gluži pretēji, pārbaudāta tiks administratīvās sadarbības efektivitāte. No revīzijas rezultātiem ir jāizdara secinājumi par efektīvāku PVN nemaksāšanas un izvairīšanās no PVN maksāšanas apkarošanu.

120. Tāpaši Tēmot vērē revīzijas priekšmeta, revīzijas procedūras un revīzijas mērāu pārrobežu aspektus, ir tieši redzams, ka ne dalībvalstu revīzijas iestādes, ne citas dalībvalstu kontrolājošās iestādes nevarēja nopietni sagatavot un Tēstnot attiecīgā revīzijā.

121. Šajā sakarā arī Regulas Nr. 1798/2003 35. pants paredzētā šīs regulas pārbaudes un izvērētāšanas procedūra, ko veic Komisija, sadarbojoties ar dalībvalstīm, nav pilnvērtīga alternatīva attiecīgā administratīvo iestāžu sadarbības pārbaudei, ko veic Revīzijas palāta. Tas tādēļ, ka Regulas Nr. 1798/2003 35. pants paredzētā procedūra diez vai ļāu centralizēt un

sistemātiski pārbaudīt un izvērtēt dažādu dabu bvalstu administratīvo iestāžu pārrobežu sadarbību, turklāt, cita starpā, izlases veidā pārbaudot un izvērtējot attiecīgo informācijas apmaiņu.

122. Ēmot vērā visu iepriekš minēto, es secinu, ka subsidiaritātes princips neliedz Revzijas palātai ņēstot šādā lietā strādāgo revziju.

b) Par proporcionālātes principa ievērošanu

123. ņstenojot šādā lietā strādāgo revziju, Revzijas palāta gribēja izvērtēt administratīvo iestāžu sadarbības struktūlos, kā arī praktiskos aspektus atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003, lai no tās izdarātu secinājumus par to, kā efektīvāk apkarot PVN nemaksāšanu un izvairīšanās no PVN maksāšanas. Šīs revzijas mērķis bija izvērtēt, vai informācijas apmaiņa dabu bvalstu starpā tiek veikta savlaicīgi un efektīvi un vai administratīvās sadarbības pamatā ir pienācīgas procedūras un atbilstīgas administratīvas struktūras (64).

124. No šīs revzijas mērķu raksturojuma, kā arī no lietas materiālos esošās informācijas izriet, ka Revzijas palātas mērķis bija pārbaudīt administratīvo sadarbību, galvenokārt pamatojoties uz “likumības”, kā arī “pareizas finanšu vadības” pārbaudes kritērijiem, kas ir noteikti EKL 248. panta 2. punktā (65).

125. Ćpaši ilustratīva šādā sakarā ir apmeklējuma programma, kas 2006. gada 7. septembrā tika nosūtīta *Bundesrechnungshof*, kurā Revzijas palāta uzskaitēja tās tēmas, kuras bija paredzētas izskatīt plānotā audita apmeklējuma laikā Vācijas centrālajā koordinācijas birojā (66). No šīs apmeklējuma programmas it Ćpaši izriet, ka, no vienas puses, Revzijas palāta likumības pārbaudes kontekstā gribēja pārbaudīt, vai, izpildot Regulas Nr. 1798/2003 norādes, Vācijas Federatīvā Republika ir izveidojusi centrālo koordinācijas biroju un vai informācijas apmaiņa starp administratīvajām iestādēm atbilst šīs regulas prasībām. No otras puses, Revzijas palāta pareizas finanšu vadības pārbaudes kontekstā gribēja noskaidrot, vai ir iespējams efektīvāk veidot administratīvo sadarbību.

126. Revzijas palātai, šādi veicot administratīvas sadarbības analīzi, ir jāievēro proporcionālātes princips. Šis princips it Ćpaši prasa, lai konkrētie revzijas pasākumi būtu *piemēroti, vajadzīgi un atbilstīgi*, lai sasniegtu revzijas mērķus (67).

127. Saskaņā ar Tiesas judikatūru pasākums ir *piemērots* izvirzītā mērķa sasniegšanai, ja tas patiešām atbilst rēpām to sasniegt saskanīgi un sistemātiski (68). Pasākums ir *vajadzīgs*, ja tas starp vairākiem piemērotiem pasākumiem izvirzītā mērķa sasniegšanai vismazāk apgrūtina attiecīgās intereses vai attiecīgo tiesisko labumu (69). Attiecīgās intereses vai tiesiskais labums ir *neatbilstīgi* ierobežoti tad, ja, neskatoties uz pasākuma ieguldījumu tās izvirzītā likumgo mērķu sasniegšanā, tas izraisa attiecīgo interešu vai tiesiskā labuma pārērīgā aizskārumu.

128. Attiecībā uz strādāgās revzijas *piemērotību* tās izvirzītā mērķu sasniegšanai, pēc manām domām, ir skaidrs, ka Revzijas palātas kontroles pasākumu mērķis bija saskanīgi un sistemātiski pārbaudīt administratīvās sadarbības struktūlos, kā arī praktiskos aspektus. Tādējādi revzija ir piemērota, lai sasniegtu tās izvirzītā mērķi – izvērtēt informācijas apmaiņas starp dabu bvalstīm, kā arī pieejamo administratīvo struktūru un procedūru likumību un finanšu vadības pareizību.

129. Pēc manām domām, Revzijas palātas kontroles pasākumi ir arī *vajadzīgi*, lai sasniegtu šos revzijas mērķus. It Ćpaši nav saprotams, kādā veidā virspusējā dabu bvalstu nodokļu iestāžu, kā arī konkrēto procesu revzija varētu sniegt vajadzīgās atziņas.

130. Pārbaudot strādāgās revzijas *atbilstību*, it Ćpaši ir jāanalizē, vai Revzijas palātas kontroles

pasākumi pirmreizigi aizskāra attiecīgo dalībvalstu kompetenču jomu.

131. Stenojot šajā lietā strādāgo revīziju, Revīzijas palāta, no vienas puses, gribēja pārbaudīt, vai, izpildot Regulas Nr. 1798/2003 norādes, Vācijas Federatīvā Republika ir izveidojusi centrālo koordinācijas biroju un vai informācijas apmaiņa starp administratīvajām iestādēm atbilst šīs regulas prasībām. No otras puses, Revīzijas palāta gribēja noskaidrot, vai ir iespējams efektīvāk veidot administratīvo sadarbību. Kaut arī šis konkrētais process pareizas finanšu vadības pārbaudei nozīmīgs kritiski aplūkot lēmumus, uz kuriem attiecas dalībvalstu administratīvā autonomija, lietas materiālos nav informācijas, kas ļautu konkrētus revīzijas pasākumus strādāgojošo pārbaudes kopējā kontekstā vērtēt kā neatbilstīgus.

132. Šos apsvērumus par Revīzijas palātas rīcības proporcionālītāti strādāgojošo revīzijas kontekstā ļauj uzskatīt par dēvēto Vācijas valdības kritiku par konkrētiem Revīzijas palātas konstatējumiem pašajā ziņojumā Nr. 8/2007.

133. Pēc Vācijas valdības domām, pašajā ziņojumā Nr. 8/2007 ir vērtēti konkrēti dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatoriskie un kompetenču noteikumi, kas ir nepieņemams un līdz ar to nesamērīgs dalībvalstu kompetenču aizskārumš. Šajā sakarā Vācijas valdība it īpaši iebilst pret to, ka Revīzijas palāta sava pašā ziņojuma 38. un nākamajos punktos ir iedziļinājusies pārbaudīt dalībvalstu centrālo koordinācijas biroju organizatoriskās struktūras un šajā sakarā, cita starpā, ir secinājusi, ka Vācijas centrālā koordinācijas biroja uzdevumi ir sadalīti starp trijām Centrālās federālās nodokļu iestādes nodaļām, no kurām viena atrodas Bonnā, bet divas pārējās Zērlē (70). Vācijas valdība turklāt pārmēt, ka Revīzijas palāta pašā ziņojuma 22. un 23. punktā secina, ka dalībvalstis nav pilnībā izmantojušas Regulas Nr. 1798/2003 paredzētās iespējas decentralizācijas jomā.

134. Šī Vācijas valdības kritika par Revīzijas palātas rīcības proporcionālītāti nav pārliecinoša.

135. Lai gan Vācijas valdība pamatoti uzsver, ka, analizējot attiecīgo dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatoriskos un kompetenču noteikumus, Revīzijas palāta ir pārbaudījusi attiecīgo dalībvalstu lēmumus, kurus nevar apstrīdēt, balstoties uz Savienības tiesībām, no tā nevar secināt, ka Revīzijas palāta savas kontroles pilnvaras būtu izmantojusi neproporcionāli.

136. Šajā sakarā it īpaši jāuzsver, ka apgalvojumi par decentralizācijas trūkumu ir skaidrojams, kādēļ nav īpaši intensīvi izmantotas Regulas Nr. 1798/2003 5. pantā paredzētās informācijas apmaiņas iespējas starp dalībvalstīm (71). Turpretī Vācijas centrālā koordinācijas biroja organizatoriskā struktūra tiek analizēta, izvērtējot secinājumu, ka uz pusi no informācijas pieprasījumiem atbilstoši Regulas Nr. 1798/2003 5. pantam ir atbildēti novēloti (72). Šajā sakarā Revīzijas palāta secina, ka dažās dalībvalstīs, kurās ir liels novēloto atbildžu skaits, sarežģīta organizatoriskā struktūra var veicināt kavēšanos un radīt uztraudzības problēmas (73). Piemēra pēc kā dalībvalstis ar sarežģītu organizatorisko struktūru tiek minētas Itālija, Nīderlande, kā arī Vācija (74).

137. No šī raksturojuma tieši izriet, ka dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatorisko un kompetenču noteikumu analīze, pret ko iebilst Vācijas valdība, saskanīgi un sistemātiski kalpo revīzijas mērķim izvērtēt informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm, kā arī pieejamo administratīvo struktūru un procedūru piemērotību. Ēmot arī revīzijas mērķi, šī Revīzijas palātas analīze ir arī vajadzīga, lai nodrošinātu uz objektīvi konstatēto nepilnību administratīvajā sadarbībā un izskaidrotu tās.

138. Īpaši Ēmot arī apstākli, ka Vācijas valdība apstrīd tie Revīzijas palātas secinājumi ir daļa no lietderības revīzijas, turklāt Revīzijas palāta dažādās ziņojuma vietās uzsver kritizēto lēmumu atbilstību Savienības tiesībām (75) un tādējādi skaidri parāda, ka šo analīzi nevar

izmantot par pamatu, lai pret attiecīgajām dalībvalstīm izvirzītu iebildumu par Savienības tiesību pārkāpumu, šie secinājumi nav Revīzijas palātas neatbilstīgs dalībvalstu kompetenču jomas aizskārumš (76).

139. Ēmot vērā iepriekš minēto, pēc manām domām, nevar apstrīdēt, ka arī kompetenču sadales starp atsevišķiem dalībvalstu administratīvajiem dienestiem, kā arī centrālā koordinācijas biroja organizatoriskās struktūras analīze, ko Revīzijas palāta veica lietderības revīzijas kontekstā, ir proporcionāla.

140. Balstoties uz šiem apsvērumiem, es secinu, ka gan vispārīgās koncepcijas līmenī, gan konkrēti veidojot, ņstenojot un noslēdzot administratīvās sadarbības PVN jomā atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003 pārbaudi, Revīzijas palāta ir ievērojusi proporcionālītātes principu.

E – *Par Vācijas Federatīvās Republikas pienākuma sadarbības ar Revīzijas palātu pārkāpumu*

141. Dalībvalstīm ir pienākums ļoti sadarbības ar Revīzijas palātu, ja, kā šajā lietā, Revīzijas palāta, ņstenojot savas pilnvaras un ievērojot subsidiaritātes un proporcionālītātes principu, izlemj pārbaudīt dalībvalstu administratīvo sadarbību PVN jomā.

142. Atbilstošais dalībvalstu pienākums sadarbības vispirms izriet no EKL 248. panta 3. punkta pašājam norādēm (77). Saskaņā ar EKL 248. panta 3. punkta pirmo daļu revīzijas veik, pamatojoties uz dokumentiem un vajadzības gadījumā uz vietas dalībvalstīs, saziņā ar attiecīgās valsts revīzijas iestādēm vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, ar kompetentiem dalībvalstu dienestiem. Turklāt revīzijas palātai un dalībvalstu revīzijas iestādēm jāsadarbības savstarpējās uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību. Saskaņā ar EKL 248. panta 3. punkta otro daļu dalībvalstu revīzijas iestādes vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, kompetenti valstu dienesti Revīzijas palātai pēc tās lūguma iesniedz visus dokumentus vai informāciju, kas tai vajadzīga, lai veiktu savus uzdevumus.

143. Papildus EKL 248. panta 3. punktā noteiktajam dalībvalstu pienākumam sadarbības vāli ir piemērojams arī vispārīgās dalībvalstu ļotālas sadarbības ar Revīzijas palātu pienākums, kas izriet no EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu.

144. Ar Regulu Nr. 1605/2002, kas pieņemta, pamatojoties uz EKL 279. pantu, šajā sakarā ir norādes par sadarbību starp dalībvalstīm un Revīzijas palātu. Tās šīs regulas 140. panta 2. punktā, cita starpā, ir paredzēts, ka dalībvalstīs revīziju veik kopīgi ar attiecīgās valsts revīzijas iestādēm vai, ja tām nav vajadzīgo pilnvaru, ar valsts atbildīgajām struktūrvienībām un ka Revīzijas palāta un dalībvalstu revīzijas iestādes sadarbības savstarpējās uzticības garā, tomēr saglabājot savu neatkarību.

145. Ēmot vērā šīs Savienības tiesību norādes, Vācijas centrālā koordinācijas biroja, *Bundesfinanzministerium*, kā arī *Bundesrechnungshof* atteikums ļaut Revīzijas palātai veikt strādāgo revīziju un sniegt tai atbalstu, atbilstoši Komisijas argumentācijai prasības pieteikumā, ir vērājamā kā Vācijas Federatīvās Republikas EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu pārkāpums.

146. Tomēr Komisija savā prasībā izvirza arī iebildumu, ka Vācijas Federatīvā Republika ir pārkāpusi Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punktu, kas noteic, ka Komisija, citas iestādes, struktūras, kas pārvalda ieņēmumus vai izdevumus Savienības uzdevumā, kā arī budžeta maksājumu galīgā ieguvēji sniedz Revīzijas palātai visas nepieciešamās iekārtas un pakalpojumus un nodod tai visu informāciju, ko Revīzijas palāta uzskata par nepieciešamu savu uzdevumu izpildei.

147. Balstoties uz faktiem, šo prasības pamatu var interpretēt tikai tādējādi, ka struktūras, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevum?, ir atteikušās ļautli sadarbīties ar Revīzijas palātu. Tomēr Komisija nav precizējusi, kuras Vācijas struktūras Revīzijas palātas revīzijas slēdziena kontekstā varētu kvalificēt kā "struktūras, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevum?". Paši šiem vārdiem apstiprinot, ka, neskatoties uz saskaņošanu PVN jomā, tas ir vajadzīgs kā valsts nodoklis, ko principā iekasē atbilstoši attiecīgās valsts tiesību aktiem (78), šajā sakarā ne centrālo koordinācijas biroju, ne *Bundesfinanzministerium* nevar *a priori* kvalificēt kā struktūru, kas pārvalda ieņēmumus Savienības uzdevum?.

148. T? k? p?rk?puma proced?r?, kas uzs?kta saska?? ar LESD 258. pantu, Komisijas pien?kums ir pier?d?t apgalvoto pien?kumu neizpildi un sniegt Tiesai visu inform?ciju lietas izspriešanai (79) un Komisija nav izpild?jusi šo pien?kumu nor?d?t pamatojumu un iesniegt pier?d?jumus par apgalvoto Regulas Nr. 1605/2002 142. panta 1. punkta p?rk?pumu, šis pras?bas pamats ir j?noraida k? nepamatots.

VIII – Kopsavilkums

149. Kopum? es secinu, ka saska?? ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, k? ar? Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu Rev?zijas pal?tai ir ties?bas p?rbaud?t administrat?vo sadarb?bu PVN jom? atbilstoši Regulai Nr. 1798/2003. ?stenojot savas kontroles pilnvaras, Rev?zijas pal?ta ir iev?rojusi gan subsidiarit?tes principu, gan proporcionalit?tes principu. T?d?j?di saska?? ar EKL 248. panta 3. punktu, EKL 10. pantu saist?b? ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, k? ar? Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu V?cijas Federat?vajai Republikai bija pien?kums ?aut Rev?zijas pal?tai veikt attiec?go rev?ziju un saska?? ar šo noteikumu nor?d?m to loj?li atbalst?t.

150. Ēmot vērā iepriekš minēto, centrālā koordinācijas biroja, *Bundesfinanzministerium*, kā arī *Bundesrechnungshof* atteikums ņaut Revīzijas palātai veikt administratīvās sadarbības PVN jomā revīziju un sniegt tai atbalstu ir vērējams kā Vācijas Federatīvās Republikas pienākumu neizpilde, kas izriet no EKL 10. panta saistībā ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 2. punktu.

IX – Par ties?šan?s izdevumiem

151. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir galvenokārt nelabvēlīgs, tad jāpiespriež tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 4. punktu iestādes, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

X – Secin?jumi

152. Ēmot vār? visus iepriekš minētos atbildējumus, ierosinu Tiesai nolemt šādi:

1) ne?aujot Rev?zijas pal?tai V?cij? veikt Padomes 2003. gada 7. oktobra Regul? (EK) Nr. 1798/2003 par administrat?vu sadarb?bu pievienot?s v?rt?bas nodok?u jom? un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu reglament?to dal?bvalstu administrat?v?s sadarb?bas PVN jom? rev?ziju un atbalst?t to, V?cijas Federat?v? Republika nav izpild?jusi savus pien?kumus, kas izriet no EKL 10. panta saist?b? ar EKL 248. panta 1. un 2. punktu, EKL 248. panta 3. punktu un Padomes 2002. gada 25. j?nija Regulas (EK) Nr. 1605/2002 par Finanšu regulu, ko piem?ro Eiropas Kopien? visp?r?jam budžetam, 140. panta 2. punktu;

- 2) p?r?j? da?? pras?bu noraid?t;
- 3) V?cijas Federat?v? Republika atl?dzina ties?šan?s izdevumus;
- 4) Eiropas Parlaments un Rev?zijas pal?ta sedz savus ties?šan?s izdevumus paši.

1 – Secin?jumu ori?in?lvaloda – v?cu. Tiesved?bas valoda – v?cu.

2 – Skat. galvenok?rt Rev?zijas pal?tas 1995. gada zi?ojumu ekspertu grupai par L?guma par Eiropas Savien?bu darb?bu (fran?u valodas versija public?ta *Revue trimestrielle de droit européen*, 1995, 689. lpp., 2.6. punkts).

3 – Šaj? sakar? visp?r?gi j?nor?da, ka Lisabonas l?guma m?r?is nebija reform?t Savien?bas ties?bu sist?mu, bet gan apstiprin?t l?dzšin?j?s ties?bu sist?mas b?tisk?k?s pamatnost?dnes. Šaj? zi?? skat. Thiele, A., “Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?”, *EuR* 2010, 30.–51. lpp. Paredz?t Pal?tai pašai iesp?ju celt pras?bu pret dal?bvalst?m b?tu bijis iesp?jams, b?tiski neietekm?jot LESD jauno strukt?ru. Šaj? zi??, piem?ram, LESD 271. pantu var?ja papildin?t ar jaunu e) punktu, nosakot, ka Rev?zijas pal?ta saska?? ar LESD 258. pantu var celt pras?bu par valsts pien?kumu neizpildi pret dal?bvalsti par t?s ties?bu veikt rev?ziju un ties?bu uz piek?uvi dokumentiem p?rk?pšanu. Šaj? zi?? skat. Friedrich, C./Inghelram, J., “Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof”, *DÖV* 1999, 669., 676. lpp.

4 – Atsaucoties uz EKL un LESD izmantotajiem apz?m?jumiem, j?dziens “Savien?bas ties?bas” tiek izmantots k? kop?gs j?dziens Kopienas ties?b?m un Savien?bas ties?b?m. Tikt?l, cikt?l turpm?k ir runa par atseviš??m prim?ro ties?bu norm?m, tiek nosauktas ties?bu normas, kas ir sp?k? *ratione temporis*.

5 – OV L 253, 42. lpp.

6 – OV L 248, 1. lpp.

7 – OV L 264, 1. lpp.

8 – OV 2008, C 20, 1. lpp.

9 – ?pašais zi?ojums Nr. 8/2007, 14. punkts.

10 – Šaj? zi?? skat. Ekelmans, M., “Cour des comptes”, *Rép. communautaire Dalloz* (08/2008), 47. punkts.

11 – Kaut gan L?muma 2000/597 2. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ir runa nevis par dal?bvalstu nacion?lo kopien?kumu (NKI), bet gan, gluži pret?ji, par nacion?lo kopproduktu (NKP), š? l?muma 2. panta 7. punkt? tiek preciz?ts, ka š? l?muma piem?rošanas nol?k? NKP ir gada NKI tirgus cen?s, ko noteikusi Komisija, piem?rojot EKS 95, saska?? ar Regulu (EK) Nr. 2223/96. L?muma preambulas 4. apsv?rum? š? j?dzienu p?rk?rtošana tiek skaidrota ar to, ka pašu resursu sakar? ir j?izmanto visjaun?k?s statistikas koncepcijas.

12 – OV L 155, 9. lpp. Visp?rin?ti raksturojot, saska?? ar Regulu Nr. 1553/89 šis apr??ins tiek veikts š?di: vispirms vienotie noteikumi kori?? dal?bvalstu PVN ie??mumus, izsl?dzot dal?bvalstu noteikumos paredz?t?s pie?aujam?s atk?pes (2. panta 3. punkts un 5. pants). P?c tam kori??tie PVN ie??mumi tiek dal?ti ar attiec?g?s dal?bvalsts PVN likmi. Ja k?d? dal?bvalst? tiek piem?rotas vair?kas PVN likmes, no t?m j?izveido vid?j? sv?rt? likme (3., 4. un 5. pants). Visbeidzot, Sest?

PVN direktīva koriģināb, kas noteikta, pamatojoties uz koriģēto ieņēmumu un vidējās svērtās likmes koeficientu, izslēdzot pieaujamo atkāpju darījumus (2. un 6. pants). Skat. Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Minhe, 2002, 154. lpp.

13 – Šim ierobežojumam jāuzlabo finanšu izlīdzinājuma taisnīgums starp dalībvalstīm. Skat. Hidien, J., “Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU”, *EuR* 1997, 95., 103. lpp.

14 – Šīs likmes aprēķināšanas veids ir raksturots Lēmuma 2000/597 2. panta 4. punktā.

15 – Šajā ziņā skat. Wilms, G. “Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon – neue Perspektiven für die Europäische Union?”, *EuR* 2007, 707., 710. lpp.

16 – Šis princips izpaužas EKL 268. panta trešajā daļā, kurā ir noteikts, ka budžeta ietvertajiem ieņēmumiem un izdevumiem jābūt līdzsvarotiem.

17 – OV L 130, 1. lpp., ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Regulu (EK, Euratom) Nr. 2028/2004 (OV L 352, 1. lpp.).

18 – Regulas Nr. 1150/2000 17. panta 2. punkts, cita starpā ir noteikts, ka dalībvalstis ir brīvas no pienākuma nodot Komisijas rīcībā noteiktajiem tradicionālajiem pašu resursu prasījumiem atbilstošās summas, ja tās nav iekasētas vai nu nepārvaramas varas (*force majeure*) dēļ, vai arī citu no dalībvalstīm neatkarīgu iemeslu dēļ.

19 – Skat. iepriekš minēto Meermagen, B. (12. zemsveras piezīme), 161. lpp.

20 – Komisijas ziņojums par pašu resursu sistēmas darbību, COM(2004) 505, galīgā redakcija, 3. lpp.

21 – 2005. gada 15. novembra spriedums lietā C-392/02 Komisija/Dānija (Krājums, I-9811. lpp., 54. un 60. punkts). Skat. arī 2010. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-423/08 Komisija/Itālija (Krājums, I-5449. lpp., 39. punkts), 2000. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-348/97 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-4429. lpp., 64. punkts) un 1991. gada 16. maija spriedumu lietā C-96/89 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-2461. lpp., 37. punkts).

22 – Tik precīzi Eiropas Parlaments savā 2007. gada 29. marta rezolūcijā par Eiropas Savienības pašu resursu nākotni (OV C 27 E, 214. lpp., D punkts).

23 – Skat. šo secinājumu 47. un nākamās punktus.

24 – No tiesību normas uzbūves viedokļa EKL 248. pants ir izveidots tā, ka 1. punkts ir noteikti Revīzijas palātas pārbaudes uzdevumi. 2. punkts ir uzskaitīti kritēriji, uz kuru pamata ir jāveic attiecīgās revīzijas. 3. punkts ir formulēti konkrēti noteikumi un norādes par šo revīziju īstenošanu. Visbeidzot, 4. punkts ir norādes par veikto revīziju rezultātu publicēšanu. Šajā ziņā skat. Inghelram, J., “L’arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?”, *Cahiers de droit européen*, 2001, 707., 709. un nākamās lpp.; Engwirda, M. B./Moonen, A. F. W., “De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief”, *SEW* 2000, 246., 249. un nākamās lpp.

25 – Tā kā Regula Nr. 1605/2002 ir balstīta uz EKL 279. pantu, kas ir primārā tiesību norma, šajā lietā nerodas jautājums par sekundārā tiesību piemērošanas prioritāti starp EKL 248. pantu un Regulas Nr. 1605/2002 140. panta 1. punktu. Par sekundārā tiesību aktu piemērošanas prioritātes principu skat. manus 2010. gada 11. februāra secinājumus lietā C-160/08 Komisija/Vācija (2010.

gada 29. aprīļa spriedums, Krājums, I?3713. lpp., 99. un nākamie punkti).

26 – Kaut gan Tiesa savā 1986. gada 23. aprīļa spriedumā lietā 294/83 *Les Verts/Parlements* (*Recueil*, 1339. lpp., 28. punkts) ir vispārīgi secinājusi, ka Revīzijas palātai ir jāpārbauda tikai izdevumu likumība no budžeta viedokļa un šo izdevumu pamatā esošais sekundāro tiesību akts, šo apgalvojumu, aplūkojot to attiecīgā sprieduma kopsakarā, nevar vērtēt kā principiālu Revīzijas palātas kontroles pilnvaru ierobežojumu ar noteiktām Savienības tiesību normām. Ēmot vērā iepriekš minēto, ģenerālvokāts Maniņi [*Mancini*] savos 1988. gada 25. maija secinājumos lietā 204/86 *Grieķija/Padome* (1988. gada 27. septembra spriedums, *Recueil*, 5323. lpp., 5. punkts) ir pamatoti uzsvēris, ka Revīzijas palāta var pārbaudīt ne tikai noteikumu par budžetu, kas ietverti Līgumos, vai budžeta noteikumu ieviešanu, bet arī jebkura cita Savienības tiesību sistēmas noteikuma ieviešanu, ja tas var ietekmēt izdevumus. Šajā ziņā skat. arī Inghelram, J., “The European Court of Auditors: Current Legal Issues” *CMLR* 2000, 129., 133. un 134. lpp.; iepriekš minētais Ekelmans, M. (10. zemesvētras piezīme), 41. un 49. punkts.

27 – Šajā ziņā skat. Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Bēdenbēdene: Nomos, 1976, 32. un 33. lpp.; Magiera, S., *Das Recht der Europäischen Union* (red. Grabitz/Hilf), EKL 248. pants, 12. punkts (40. papildu [atjaunotais] izdevums, 2009. gada oktobris).

28 – Par kontroles kritērijiem, kurus Revīzijas palāta drīkst izmantot, ģstenojot savas kontroles pilnvaras, skat. šo secinājumu 93. un nākamos punktus.

29 – Tomēr tas nenozīmē, ka Revīzijas palātai, plūnojot, veidojot un ģstenojot revīzijas, būtu pilnībā jāaprobežojas tikai ar tām jomām, kas ietilpst Savienības tiesību darbības jomā. Gluži pretēji, jāuzskata, ka, pārbaudot galveno priekšmetu, kam piemērojamas Savienības tiesības, Revīzijas palāta drīkst pārbaudīt arī to, vai ir pareizi valsts pasākumi un tiesiskie regulējumi, kurus dalībvalstis ir pieņēmušas, ģstenojot palikušo normatīvo suverenitāti, ciklā šā pārbaude ir piemērota, vajadzīga un atbilstīga, lai sasniegtu vispārīgos revīzijas mērķus. Šajā ziņā skat. šo secinājumu 134. un nākamos punktus.

30 – Kā piemēru skat. revīziju, kuras ietvaros Revīzijas palāta pārbaudīja Komisijas piešķirto finansējumu pasākumiem cīņai pret nabadzību un sociālo atstumtību (Gada pārskats par 1995. finanšu gadu, OV 1996, C 340, 1. lpp.) un secināja, ka vairāku pasākumu finansēšana no Savienības budžeta nav bijusi juridiski pamatota (6.122.–6.126. punkts). Tiesa saistībā ar Apvienotās Karalistes prasību pret Komisiju 1998. gada 12. maija spriedumā lietā C?106/96 *Apvienotā Karaliste/Komisija* (*Recueil*, I?2729. lpp.) izdarīja lēmumu secinājumu un atcēla Komisijas lēmumus, kas bija tiesvedības pamatā.

31 – Šajā ziņā skat. iepriekš minēto Ekelmans, M. (10. zemesvētras piezīme), 49. punkts.

32 – Šajā ziņā ģenerālvokāts Ruissā Harabo Kolomers [*Ruiz?Jarabo Colomer*] savos 2001. gada 3. maija secinājumos lietā C?315/99 P *Ismeri Europa/Revīzijas palāta* (2001. gada 10. jūlija spriedums, *Recueil*, I?5281. lpp., 50. un nākamie punkti) ir norādījis, ka Revīzijas palātas gada ziņojumi un ģpašie ziņojumi atspoguļo tās viedokli un atspoguļo par pārbaudīto pārskatu. Šajā ziņā višķit ģpaši ir uzsvēris, ka šie ziņojumi pāc savas būtības nevar tieši pamatot tiesības un pienākumus pārbaudītājam iestādēm vai struktūrām. Tajos nav pieņemts nekāds lēmums un tie atspoguļo tikai vienu viedokli. Ęmot vērā iepriekš minēto, ģenerālvokāts Ruissā Harabo Kolomers pamatoti ir secinājis, ka Revīzijas palātas ziņojums nav tiesību akts, kas var radīt tiesiskas sekas trešām personām. Saskaņā ar Tiesas judikatūru par šādu ziņojumu lēmumu ar to arī nevar celt prasību atcelt tiesību aktu. Tāpat arī iepriekš minētais Inghelram, J. (24. zemesvētras piezīme), 726. un 727. lpp.

33 – Šajā ziņā tiesību doktrīnā tiek uzsvērts, ka sakarā ar Revīzijas palātas darbības uzsākšanu

toreiz?jais Tiesas priekšs?d?t?js H. Ku?ers [*H. Kutscher*] Rev?zijas pal?tu raksturoja k? Savien?bas "finanšu sirdsapzi?u". Skat. galvenok?rt iepriekš min?to Inghelram, J. (3. zemspv?tras piez?me), 676. lpp.

34 – Par šo sakar?bu starp rev?zijas iest?žu rev?ziju/p?rbaudi un konsult?cij?m skat. Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, B?denb?dene: Nomos, 2005, 40. un n?kam?s lpp.

35 – Šaj? zi?? skat. ar? EKL 5. panta pirmo da?u, atbilstoši kurai Savien?ba darbojas šaj? l?gum? pieš?irto pilnvaru un izvirz?to m?r?u robež?s. Š? "Savien?bas kompetence", kas skar vertik?lo saikni starp dal?bvalst?m un Savien?bu, protams, nosaka ar? Savien?bas "iest?žu kompetenci". Par Savien?bas kompetences un t?s iest?žu kompeten?u savienošānu skat. von Bogdandy/Bast, "Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", *EuGRZ* 2001, 441., 444. un n?kam?s lpp.

36 – Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 39. punktu.

37 – Par konkr?to NKI pašu resursu apr??in?šanas veidu skat. šo secin?jumu 54. punktu.

38 – Saska?? ar EKL 311. pantu šis protokols ir Savien?bas ties?bu akts.

39 – Šaj? zi?? skat. galvenok?rt Zuleeg, M. *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (red. Groeben/Schwarze), 1. s?jums (6. izdevums, B?denb?dene, 2003), EKL 5. pants, 26. punkts.

40 – Šaj? zi?? skat. Bast/von Bogdandy, *Das Recht der Europäischen Union* (red. Grabitz/Hilf/Nettesheim), LES 5. pants, 50. punkts (42. papildu [atjaunotais] izdevums, 2010. gada septembris), kuri šaj? sakar? pamatoti uzsver, ka subsidiarit?tes princips k? p?rbaudes krit?rijs tiek piem?rots, ja "r?kojas" Savien?ba, turkl?t ar to princip? ir dom?ta jebk?da Savien?bas iest?des vai strukt?ras r?c?ba, kurai ir piem?rojams kompetences pieš?iršanas princips.

41 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos Bast/von Bogdandy (40. zemspv?tras piez?me), 53. punkts.

42 – Atbilstoši EK l?gumam valdoš? doktr?na par jom?m, kas ietilpst Savien?bas ekskluz?v? kompetenc?, galvenok?rt uzskat?ja kop?jo tirdzniec?bas politiku, kop?g? muitas tarifa noteikšanu, j?ras resursu saglab?šanu, iekš?j?s organiz?cijas un procesu?l?s ties?bas un monet?ro politiku (skat. Lienbacher, G., *EU?Kommentar* (red. Schwarze), 2. izdevums, B?denb?dene, 2009, EKL 5. pants, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Kopš Lisabonas l?guma sp?k? st?šan?s Savien?bas ekskluz?v?s kompetences tagad ir gal?gi uzskait?tas LESD 3. pant?.

43 – 2010. gada 8. j?lija spriedums liet? C?343/09 *Afton Chemical* (Kr?jums, l?7027. lpp., 45. punkts), 2010. gada 20. maija spriedums liet? C?365/08 *Agrana Zucker* (Kr?jums, l?4341. lpp., 29. punkts), 2009. gada 11. j?nija spriedums liet? C?33/08 *Agrana Zucker* (Kr?jums, l?5035. lpp., 31. punkts), 2006. gada 7. septembra spriedums liet? C?310/04 *Sp?nija/Padome* (Kr?jums, l?7285. lpp., 97. punkts), 2001. gada 12. j?lija spriedums liet? C?189/01 *Jippes u.c. (Recueil, l?5689. lpp., 81. punkts)*, 1994. gada 5. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s C?133/93, C?300/93, C?362/93 *Crispoltoni u.c. (Recueil, l?4863. lpp., 41. punkts)* un 1990. gada 13. novembra spriedums liet? C?331/88 *Fedesa u.c. (Recueil, l?4023. lpp., 13. punkts)*.

44 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos Bast/von Bogdandy (40. zemspv?tras piez?me), 69. punkts.

45 – Par proporcionalit?tes principa tr?spak?pju uzb?vi skat. galvenok?rt manus 2010. gada 7. septembra secin?jumus liet? C?221/09 *AJD Tuna* (2011. gada 17. marta spriedums, Kr?jums, l?0000. lpp., 94. punkts), 2010. gada 24. j?nija secin?jumus liet? C?213/09 *Chabo* (2010. gada 25. novembra spriedums, Kr?jums, l?12109. lpp., 67. punkts) un 2010. gada 21. janv?ra secin?jumus

liet? C?365/08 *Agrana Zucker* (2010. gada 20. maija spriedums, Kr?jums, I?4341. lpp., 60. punkts). Skat. ar? Simon, D., "Le contr?le de proportionnalit? exerc? par la Cour de Justice des Communaut?s Europ?ennes", *Petites affiches*, 2009, Nr. 46, 17., 20. un n?kam?s lpp. Šis autors uzskata, ka da?os spriedumos izvirz?to m?r?u likum?bas un subjekt?vo iemeslu pie?emt attiec?go pas?kumu p?rbaude tom?r veido v?l divas papildu p?rbaudes pak?pes.

46 – Skat. galvenok?rt iepriekš min?to Ekelmans, M. (10. zemspv?tras piez?me), 42. punkts.

47 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to Ekelmans, M. (10. zemspv?tras piez?me), 41. un 42. punkts; iepriekš min?to Freytag, M. (34. zemspv?tras piez?me), 44. lpp. Par Rev?zijas pal?tas ?stenoto likum?bas p?rbaužu b?tiskaj?m paz?m?m skat. šo secin?jumu 71. un n?kamos punktus.

48 – Skat. Inghelram, J., "Art. 287 AEUV", *EU-Vertr?ge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (red. Lenz/Borchardt), ?elne, 2010, 5. punkts.

49 – Šaj? zi?? skat. galvenok?rt iepriekš min?to Freytag, M. (34. zemspv?tras piez?me), 44. lpp., p?c kura raksturojuma pareizas finanšu vad?bas princips b?t?b? ietver divus aspektus, proti, pareizas finanšu vad?bas gad?jum? vai nu ir j?sasniedz optim?ls rezult?ts, izmantojot konkr?tus, iepriekš noteiktus finanšu l?dzek?us, vai ar? ar iesp?jami nelieliem finanšu l?dzek?iem ir j?sasniedz noteikts, p?c b?t?bas defin?ts politisks m?r?is.

50 – Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 24. punktu.

51 – Iepriekš min?tais Magiera, S. (27. zemspv?tras piez?me), 11. punkts. Šaj? zi?? skat. ar? iepriekš min?to Inghelram, J. (24. zemspv?tras piez?me), 724. un 725. lpp.

52 – Šaj? zi?? skat. galvenok?rt Regulas Nr. 1798/2003 preambulas 1.–3. apsv?rumu.

53 – Rev?zijas priekšmets š?di tika raksturots vair?k?s Rev?zijas pal?tas v?stul?s, kas bija adres?tas *Bundesrechnungshof*, k? ar? *Bundesministerium der Finanzen*. Par saraksti starp Rev?zijas pal?tu un V?cijas Federat?vo Republiku skat. šo secin?jumu 14. un n?kamos punktus.

54 – Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 53. punktu.

55 – Par NKI pašu resursu apm?ra, no vienas puses, un p?r?jo pašu resursu apm?ra, no otras puses, mijiedarb?bu skat. šo secin?jumu 54. punktu.

56 – Šaj? zi?? skat. šo secin?jumu 53. punktu.

57 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.).

58 – 2000. gada 12. septembra spriedumi liet? C?276/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I?6251. lpp.), liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, I?6301. lpp.) un liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp.).

59 – 58. zemspv?tras piez?m? min?tie spriedumi liet? Komisija/Francija (55. un 56. punkts), liet? Komisija/?rija (64. un 65. punkts) un liet? Komisija/Apvienot? Karaliste (76. un 77. punkts).

60 – 2008. gada 17. j?lija spriedums liet? C?132/06 Komisija/It?lija (Kr?jums, I?5457. lpp., 37. un n?kamie punkti).

61 – Skat. šo secinājumu 79. un nākamās punktus.

62 – Sarakstes starp Revīzijas palātu un Vācijas Federatīvo Republiku pārskatām skat. šo secinājumu 14. un nākamās punktus.

63 – Pievienota prasības pieteikumam kā pielikums Nr. 4.

64 – Tā skaidri ir noteikts "pašā ziņojuma Nr. 8/2007 12. punktā.

65 – Šajā ziņā skat. šo secinājumu 93. un nākamās punktus.

66 – Pievienota kā pielikums Revīzijas palātas iesniegtajam iestāšanās rakstam. Skat. šo secinājumu 15. un 16. punktu.

67 – Skat. šo secinājumu 91. un 92. punktu.

68 – Skat. 2010. gada 11. marta spriedumu lietā C-384/08 *Attanasio Group* (Krājums, I-2055. lpp., 51. punkts) un 2009. gada 17. novembra spriedumu lietā C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* (Krājums, I-10821. lpp., 42. punkts).

69 – 1989. gada 11. jūlija spriedums lietā 265/87 *Schröder (Recueil, 2237. lpp., 21. punkts)*.

70 – Kaut gan Vācijas Federatīvā Republika atteica Revīzijas palātai savu līdzdarību strādājot revīzijā, "pašajā ziņojumā Nr. 8/2007 ir apgalvojumi un apsvērumi par Vācijas centrālās koordinācijas biroju un tā ietekmi. Tie ir pamatoti ar konstatējumiem no revīzijas apmeklējumiem citās dalībvalstīs, kā arī ar informāciju, kura iegūta revīzijas apmeklējuma Komisijā un publiski pieejamos ziņojumos; skat. šo secinājumu 22. punktu.

71 – "pašā ziņojuma Nr. 8/2007 19. un nākamie punkti.

72 – Turpat, 24. un nākamie punkti.

73 – Turpat, 38. un nākamie punkti.

74 – Turpat, 39.–41. punkts.

75 – Revīzijas palāta savu analīzi par atbildības nedelexānu teritoriālajiem dienestiem sāk ar secinājumu, ka tā ir neizmantoja iespēja, kas ir paredzēta Regulā ("pašā ziņojuma Nr. 8/2007 22. punkts). "pašajā ziņojumā minētie apgalvojumi par centrālās koordinācijas biroju organizatorisko struktūru nav plašāki par vispārīgo secinājumu, ka dažāds apmeklējums dalībvalstīs, kurās ir liels novēloto atbilžu skaits uz informācijas pieprasījumiem, centrālās koordinācijas biroju sarežģīta organizatoriskā struktūra ir viens no cēloņiem, kas veicina kavēšanos.

76 – Līdz ar to ir svarīgi, ka apstrādātajās revīzijās daļas Revīzijas palāta ir izvērtējusi dalībvalstu nodokļu iestāžu organizatorisko un kompetenču noteikumu efektivitāti, nevis to likumību, jo pārbaudes kritēriju izvēle, kurus Revīzijas palāta izmanto, lai vērtētu dalībvalstu rīcību, ietekmē iespējamās pārbaudāmās dalībvalsts kompetenču jomas aizskāruma apjomu. Ir skaidri redzams, ka dalībvalsts rīcības likumības pārbaude var būt ievērojami lielāks dalībvalsts kompetenču jomas aizskārumš nekā šīs rīcības efektivitātes pārbaude, jo, kamēr likumības pārbaudes kontekstā Revīzijas palāta izskata jautājumu, vai dalībvalsts savas kompetences ir īstenojusi atbilstoši Savienības tiesību norādēm, lietderības revīzijas kontekstā tiek izskatīts – no juridiskā viedokļa mazāk būtisks – jautājums, vai valsts pasākumi ir piemēroti, turklāt, neapņemt vērā to atbilstību Savienības tiesībām.

77 – Par šāpi deduktīvu EKL 248. panta 3. punktā minēto norāžu analīzi saistībā ar Revīzijas palātas revīziju dalībvalsts skat. iepriekš minēto Inghelram, J. (26. zemsvētras piezīme), 138. un nākamās lpp.

78 – Skat. šo secinājumu 57. punktu.

79 – Skat. 2010. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-160/08 Komisija/Vācija (Krājums, I-3713. lpp., 116. punkts), 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-246/08 Komisija/Somija (Krājums, I-10605. lpp., 52. punkts), 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-438/07 Komisija/Zviedrija (Krājums, I-9517. lpp., 49. punkts) un 2007. gada 13. novembra spriedumu lietā C-507/03 Komisija/Ķīja (Krājums, I-9777. lpp., 33. punkts).