



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY  
przedstawiona w dniu 13 października 2022 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-31/21**

**Eurocostruzioni Srl  
przeciwko  
Regione Calabria**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy)]

Odesłanie prejudycjalne – Fundusze strukturalne – Współfinansowanie – Rozporządzenie (WE) nr 1685/2000 – Kwalifikowalność wydatków – Obowiązek przedstawienia dowodu płatności – Opłacone faktury – Dokument rachunkowy o równoważnej wartości dowodowej – Budowa wykonana bezpośrednio przez beneficjenta końcowego

1. W ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego Trybunał musi dokonać wykładni rozporządzenia (WE) nr 1685/2000<sup>2</sup> w celu wyjaśnienia zakresu obowiązku przedstawienia opłaconych faktur lub, jeśli jest to niemożliwe, dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej, potwierdzających kwotę poniesionych wydatków, w sytuacji gdy beneficjent pomocy współfinansowanej z funduszy strukturalnych Unii zbudował budynek za pomocą własnych materiałów, narzędzi i personelu.

<sup>1</sup> Język oryginału: hiszpański.

<sup>2</sup> Rozporządzenie Komisji z dnia 28 lipca 2000 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełniać wydatki na działania współfinansowane z funduszy strukturalnych (Dz.U. 2000, L 193, s. 39), zmienione rozporządzeniem Komisji (WE) nr 448/2004 z dnia 10 marca 2004 r. zmieniającym rozporządzenie (WE) nr 1685/2000 ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełniać wydatki na działania współfinansowane z funduszy strukturalnych, i uchylającym rozporządzenie (WE) nr 1145/2003 (Dz.U. 2004, L 72, s. 66).

## I. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

1. Rozporządzenie (WE) nr 1260/1999<sup>3</sup>

2. Motywy 35 i 43 mają następujące brzmienie:

„(35) Takie zdecentralizowane wykonywanie działań funduszy strukturalnych przez państwa członkowskie powinno zapewniać wystarczające gwarancje co do szczegółów i jakości wykonywania, wyników działania i ich oceny oraz należytego zarządzania finansami i jego nadzoru.

[...]

(43) Należyte zarządzanie finansami powinno być zapewnione poprzez wymóg, że wydatki mają być należycie uzasadnione i poświadczone, a także poprzez powiązanie płatności ze zgodnością z zasadniczymi obowiązkami w zakresie monitorowania programowania, kontroli finansowej oraz stosowania prawa wspólnotowego.

[...]”.

3. Artykuł 30 („Kwalifikacje”) stanowi w ust. 3:

„Właściwe przepisy krajowe stosuje się do wydatków kwalifikujących się, chyba że Komisja ustali wspólne reguły kwalifikowania się wydatków, zgodnie z procedurą określoną w art. 53 ust. 2”.

4. Zgodnie z art. 32 („Płatności”) ust. 1 akapit trzeci:

„Płatności mogą przybrać formę płatności na rachunek [zaliczek], płatności tymczasowej lub płatności salda końcowego. Płatności okresowe [tymczasowe] i płatności salda końcowego dotyczą wydatków faktycznie poniesionych, które muszą być powiązane z płatnościami dokonanymi przez bezpośrednich beneficjentów, potwierdzonych przez pokwitowane [zapłacone] faktury lub dokumenty rachunkowe o takiej samej wartości dowodowej”.

5. W ramach rozdziału II tytułu IV („Kontrola finansowa”) art. 38 („Przepisy ogólne”) stanowi w ust. 1:

„1. Bez uszczerbku dla odpowiedzialności Komisji za wykonanie ogólnego budżetu Wspólnot Europejskich państwa członkowskie biorą w pierwszej instancji [kolejności] odpowiedzialność za finansową kontrolę pomocy. W tym celu podjęte środki obejmują: [W tym celu podejmują one w szczególności następujące środki]:

[...]

<sup>3</sup> Rozporządzenie Rady z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiające przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych (Dz.U. 1999, L 161, s. 1).

- c) zapewnienie, że [by] pomoc jest [była] zarządzana zgodnie ze wszystkimi stosowanymi regułami wspólnotowymi, a środki postawione do ich dyspozycji są [były] wykorzystywane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami;
- d) poświadczenie, że deklaracje wydatków przedstawione Komisji są właściwe, oraz zapewnienie, że wynikają one z systemów rachunkowości opartych na sprawdzalnych dokumentach uzupełniających;

[...]”.

## 2. Rozporządzenie nr 1685/2000

6. W motywie 5 rozporządzenia nr 1685/2000 wskazano:

„[...] dla niektórych typów działań Komisja uznaje za konieczne, w celu zagwarantowania jednolitego i sprawiedliwego wdrażania funduszy strukturalnych w całej Wspólnocie, przyjęcie jednolitego zbioru przepisów w sprawie kwalifikowania wydatków. Przyjęcie zasad dotyczących określonego typu działań nie przesądza, które z wyżej wymienionych funduszy mogą współfinansować te działania. Przyjęcie tych zasad nie powinno uniemożliwić państwom członkowskim, w niektórych przypadkach, które należy wskazać, stosowania bardziej restrykcyjnych przepisów krajowych [...]”.

7. Zgodnie z zawartą w załączniku do rozporządzenia nr 1685/2000 (zatytułowanym „Zasady kwalifikowania wydatków”) zasadą nr 1 („Wydatki rzeczywiście ponoszone”) pkt 2 („Dowody wydatków”):

„2.1. Przyjmuje się ogólną zasadę, że płatności poczynione przez końcowych beneficjentów, zgłaszane jako płatności okresowe [tymczasowe] i płatności salda końcowego, winny być potwierdzone otrzymaną [opłaconą] fakturą. Jeśli nie jest to możliwe, płatność potwierdza się dokumentami rachunkowymi o równoważnej wartości dowodowej.

[...]”.

## B. Prawo włoskie

### 1. Ustawa nr 59 z dnia 15 marca 1997 r.<sup>4</sup>

8. Na podstawie jej art. 4 ust. 4 lit. c) przekazano regionom funkcje i zadania administracyjne w zakresie polityki regionalnej, strukturalnej i spójności Unii.

<sup>4</sup> Legge 15 marzo 1997, n. 59, Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa (ustawa upoważniająca rząd do przekazania regionom i jednostkom lokalnym funkcji i zadań w celu reformy administracji publicznej i uproszczenia administracji). Upoważnienie zostało następnie wdrożone dekretem ustawodawczym nr 123 [Disposizioni per la razionalizzazione degli interventi di sostegno pubblico alle imprese, a norma dell'articolo 4, comma 4, lettera c), della legge 15 marzo 1997, n. 59] z dnia 31 marca 1998 r. [przepisy dotyczące racjonalizacji publicznych środków wsparcia na rzecz przedsiębiorstw zgodnie z art. 4 ust. 4 lit. c) ustawy nr 59 z dnia 15 marca 1997 r.].

2. *Ustawa Regione Calabria (regionu Kalabria) nr 7 z dnia 2 maja 2001 r.*<sup>5</sup>

9. Artykuł 31 quater stanowił, że w odniesieniu do regionalnego programu operacyjnego (RPO) Kalabria 2000–2006, zatwierdzonego przez Komisję Europejską decyzją C(2000) 2345 z dnia 8 sierpnia 2000 r., Regione Calabria będzie wspierał tworzenie i rozwój małych i średnich przedsiębiorstw w sektorach przemysłu, handlu, rzemiosła, turystyki i usług, korzystając z pomocy przyznanej zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 70/2001<sup>6</sup>.

**II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne**

10. Uchwałą rady regionu nr 398 z dnia 14 maja 2002 r. Regione Calabria opublikował ogłoszenie o naborze wniosków dotyczących pomocy przewidzianej w regionalnym programie operacyjnym (RPO) Kalabria 2000–2006, odpowiadającej „osi IV – działanie 4.4.b”. O pomoc tę mogły ubiegać się małe i średnie przedsiębiorstwa planujące inicjatywy w sektorze turystycznym.

11. Artykuł 8 ogłoszenia o naborze wniosków dotyczących pomocy odnosił się do rozporządzenia nr 1685/2000 „w zakresie kwalifikowalności wydatków związanych z działaniami współfinansowanymi z funduszy strukturalnych”. Do wydatków kwalifikowalnych zaliczały się wydatki dotyczące: 1) gruntów; 2) budynków i obiektów; 3) umeblowania i wyposażenia; 4) projektów i badań.

12. Zgodnie z art. 9 ogłoszenia o naborze wniosków dotyczących pomocy:

- W odniesieniu do budynków i obiektów roboty budowlane musiały zostać określone ilościowo w granicach wynikających z cennika z 1994 r. [Provveditorato opere pubbliche della Regione Calabria (urzędu robót publicznych regionu Kalabria)], powiększonych o 15%.
- W odniesieniu do pozycji nieprzewidzianych w tej tabeli należało zastosować granice cen obowiązujących na rynku, uwzględnionych przez projektanta technicznego.

13. W drodze dekretu nr 4457 z dnia 20 kwietnia 2004 r. przyznano spółce Eurocostruzioni Srl dotację na budowę hotelu i związanych z nim obiektów sportowych w Rossano (region Kalabria, Włochy). Przedsiębiorstwo to otrzymało tym samym finansowanie kapitałowe odpowiadające 47% inwestycji, co oznacza, że otrzymało ono całkowitą kwotę wynoszącą 4 918 080 EUR.

14. Zdaniem sądu odsyłającego w dekrete nr 4457:

- Określono dokumentację, jaką powinien przedstawić beneficjent, przy czym przewidziano w odniesieniu do robót budowlanych<sup>7</sup> jedynie „przedstawienie dokumentów rachunkowych dotyczących robót budowlanych (przedmiar robót oraz rejestr księgowy zawierające na każdej stronie podpis kierownika budowy i beneficjenta)”<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Legge regionale 2 maggio 2001, n. 7. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2001 e pluriennale 2001/2003 della Regione Calabria (Legge finanziaria) [ustawa regionalna z dnia 2 maja 2001 r., nr 7. Przepisy dotyczące opracowania budżetu Regione Calabria na rok 2001 oraz budżetu wieloletniego na lata 2001–2003 (ustawa budżetowa)].

<sup>6</sup> Rozporządzenie Komisji z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw (Dz.U. 2001, L 10, s. 33).

<sup>7</sup> Należy rozumieć, że chodzi o roboty budowlane wykonane przez niego samego.

<sup>8</sup> Postanowienie odsyłające, pkt 3.6.

- Wyjaśniono (art. 4), że określenie wkładu finansowego na wykonane roboty budowlane w granicach dozwolonych w dekrete nastąpi „w oparciu o przedmiar robót i rejestr księgowy na podstawie cen jednostkowych, o których mowa w art. 9 lit. b) ogłoszenia o naborze wniosków dotyczących pomocy, po uprzedniej weryfikacji przez komisję odbiorczą”<sup>9</sup>.

15. Spółka Eurocostruzioni wykonała roboty budowlane, nabyła umeblowanie i dostarczyła Regione Calabria przedmiar robót i rejestr księgowy, uzyskując w ten sposób świadectwo zatwierdzenia od komisji odbiorczej w wyniku kontroli robót.

16. Regione Calabria zapłacił spółce Eurocostruzioni kwotę 1 661 638 EUR, odpowiadającą wydatkom na zakup umeblowania i wyposażenia, którą przedsiębiorstwo to uzasadniło poprzez przedstawienie opłaconych faktur.

17. Spółka Eurocostruzioni zażądała zapłaty pozostałej należnej kwoty w wysokości 1 675 762 EUR, ponieważ w wyniku zatwierdzenia został jej przyznany końcowy wkład finansowy w wysokości 3 337 470 EUR netto, po odliczeniu zaliczki i kwoty odpowiadającej pierwszemu sprawozdaniu z postępu prac.

18. Regione Calabria odmówił zapłaty żądanej kwoty 1 675 762 EUR, ponieważ spółka Eurocostruzioni nie przedstawiła opłaconych faktur lub dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej zgodnie z pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000, do którego odnosiło się ogłoszenie o naborze wniosków dotyczących pomocy z dnia 14 maja 2002 r.<sup>10</sup>.

19. Spółka Eurocostruzioni wszczęła postępowanie nakazowe w sprawie wydania nakazu zapłaty przed Tribunale di Catanzaro (sądem w Catanzaro, Włochy), które to żądanie sąd ten uwzględnił wyrokiem z dnia 4 kwietnia 2012 r.

20. Regione Calabria zaskarżył wyrok pierwszej instancji do Corte d’Appello di Catanzaro (sądu apelacyjnego w Catanzaro, Włochy).

21. W wyroku z dnia 27 października 2014 r. sąd apelacyjny uwzględnił odwołanie Regione Calabria, stwierdzając, że:

- Nie było potrzeby przeprowadzenia kontroli co do tego, czy przewidziane roboty budowlane zostały rzeczywiście wykonane, biorąc pod uwagę pozytywną opinię wydaną przez komisję odbiorczą i brak zastrzeżeń ze strony Regione Calabria co do wykonanych robót.
- Mimo to, zgodnie z ogłoszeniem o przetargu, które odnosiło się do rozporządzenia nr 1685/2000, zapłata wkładu finansowego miała być uzależniona od przedstawienia opłaconych faktur lub dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej także wówczas, gdyby roboty budowlane zostały wykonane bezpośrednio przez przedsiębiorstwo będące beneficjentem.
- Przedstawione przez spółkę Eurocostruzioni dokumenty były niezbędne, ale niewystarczające wobec braku rzeczonych faktur, gdyż nie było jakichkolwiek dowodów co do rzeczywistej zapłaty kwot odpowiadających wykonanym robotom budowlanym po wskazanych cenach.

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Artykuł 2 („Procedura i właściwe przepisy”) tego ogłoszenia o przetargu odnosił się w szczególności do rozporządzeń nr 1260/1999 i nr 1685/2000.

- W odniesieniu do bezpośrednio wykonanych robót budowlanych spółka Eurocostruzioni powinna była przedstawić odpowiednie dokumenty rachunkowe pozwalające wykazać dokonane płatności (zakup materiałów, wynajem sprzętu, wynagrodzenia pracowników, zlecenie robót budowlanych osobom trzecim, wskazanie wykorzystanej siły roboczej).

22. W dniu 27 października 2015 r. spółka Eurocostruzioni wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, podnosząc między innymi naruszenie rozporządzenia nr 1685/2000.

23. W swojej skardze kasacyjnej spółka Eurocostruzioni podniosła, że:

- W zakresie, w jakim pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 zawiera wyrażenie „przyjmuje się ogólną zasadę”, nie wymaga on przedstawienia ścisłego dowodu zapłaty, a jedynie ustanawia ogólną zasadę.
- Odmowa przyznania dotacji przez Regione Calabria na podstawie rozporządzenia nr 1685/2000 narusza zasady dobrej wiary, lojalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ przedsiębiorstwo wykonało we właściwy sposób przewidziane roboty budowlane i przedstawiło dokumenty rachunkowe wymagane zgodnie z dekretem o przyznaniu pomocy.

24. W tej sytuacji Corte suprema de cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) kieruje do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy rozporządzenie [...] (WE) nr 1685/2000 [...], a w szczególności zasada 1 przewidziana w załączniku do tego rozporządzenia, w pkt 2 zatytułowanym »Dowody wydatków«, ppkt 2.1, nakazuje, aby dowody płatności końcowego beneficjenta były potwierdzone opłaconymi fakturami także w przypadku, gdy finansowanie zostało przyznane na rzecz beneficjenta w celu wzniesienia budynku z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi oraz pracowników, czy też w przypadku gdy nie jest to możliwe, dopuszczalne jest odstępstwo, inne od wyraźnie przewidzianego odstępstwa, w którym to wymaga się przedstawienia »dokument[ów] rachunkowy[ch] o równoważnej wartości dowodowej«?
- 2) Jak należy prawidłowo interpretować wskazane wyrażenie »dokument[y] rachunkow[e] o równoważnej wartości dowodowej«?
- 3) Czy w szczególności wskazane przepisy rozporządzenia stoją na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania krajowego i regionalnego oraz w rezultacie administracyjnych środków wykonawczych, które w przypadku gdy finansowanie zostało przyznane na rzecz beneficjenta w celu wzniesienia budynku z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi oraz pracowników przewidują system kontroli wydatków będących przedmiotem finansowania ze strony organu administracji publicznej, który obejmuje:
  - a) uprzednią kwantyfikację prac na podstawie regionalnego cennika robót publicznych oraz – w odniesieniu do pozycji nieprzewidzianych w tym instrumencie – na podstawie cen obowiązujących na rynku zgodnie z szacunkami projektanta technicznego,

- b) późniejsze sprawozdanie wraz z przedstawieniem rozliczenia prac, na które składają się przedmiar robót i rejestr księgowy, prawidłowo podpisane na każdej stronie przez kierownika budowy oraz przedsiębiorstwo będące beneficjentem, jak też weryfikację i potwierdzenie wykonanych prac, na podstawie jednostkowych cen, o których mowa powyżej w lit. a), ze strony komisji odbiorczej powołanej przez właściwe organy administracji regionalnej?”.

### III. Postępowanie przed Trybunałem

25. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 19 stycznia 2021 r.

26. Spółka Eurocostruzioni, Regione Calabria, rząd włoski i Komisja Europejska przedstawiły uwagi.

27. Trybunał nie uznał za konieczne przeprowadzenia rozprawy, ale zwrócił się do stron o ustosunkowanie się na piśmie – co też strony uczyniły – do argumentów rządu włoskiego dotyczących pojęcia „dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej”.

### IV. Ocena

#### A. Uwagi wstępne

28. Spór dotyczy wyjaśnienia, czy podmiot gospodarczy, który wznosił budynek z wykorzystaniem własnych środków (materiałów, sprzętu i siły roboczej), może uzasadnić poniesione przez siebie wydatki „dokument[ami] rachunkowy[mi] o wartości dowodowej [identycznej z wartością dowodową faktury]”, w przypadku gdy te dokumenty rachunkowe: a) obejmują przedmiar robót i rejestr księgowy; b) są należycie podpisane na każdej stronie przez kierownika budowy i przedsiębiorstwo będące beneficjentem; c) zawierają wydatki w granicach cen jednostkowych standardowej tabeli, powiększonych o 15%. Należy również wziąć pod uwagę, że służby administracji sprawdziły i zweryfikowały prace wykonane przez przedsiębiorstwo będące beneficjentem.

29. Przed rozstrzygnięciem tego sporu konieczne jest wstępne uściślenie. Gdyby stwierdzono, że wymogi dotyczące uzasadnienia określone w przepisach Unii mających zastosowanie w niniejszej sprawie nie zostały spełnione<sup>11</sup>, kwota, której żąda spółka Eurocostruzioni z funduszy strukturalnych Unii (przypadających w udziale Włochom) w ramach regionalnego programu operacyjnego, nie powinna zostać wypłacona.

30. Jednakże, jak wskazuje Komisja, okoliczność ta nie stałaby na przeszkodzie temu, aby spółka Eurocostruzioni mogła mieć prawo do otrzymania zapłaty żądanej przez siebie kwoty, gdyby sąd odsyłający uznał, że uregulowanie włoskie chroni to przedsiębiorstwo, które oprócz wzniesienia hotelu spełniło wymogi w zakresie uzasadnienia rachunkowego przewidziane w postanowieniach regulujących przyznanie pomocy<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> To znaczy w art. 32 ust. 1 rozporządzenia nr 1260/1999 i pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000.

<sup>12</sup> To znaczy wymogi zawarte w uchwale rady Regione Calabria z dnia 14 maja 2002 r. i w dekreście o przyznaniu pomocy z dnia 20 kwietnia 2004 r. Zarzuty spółki Eurocostruzioni dotyczące naruszenia zasad dobrej wiary, lojalności i uzasadnionych oczekiwań można by ewentualnie podnieść w odniesieniu do prawa włoskiego i sądy tego państwa będą musiały wydać orzeczenie w ich przedmiocie.

31. W takim przypadku płatność na rzecz spółki Eurocostruzioni obciążałaby budżet krajowy, lecz nie budżet Unii.

***B. W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych***

32. Zdaniem Regione Calabria pierwsze pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, ponieważ możliwość zastosowania rozporządzenia nr 1685/2000 nie została podniesiona przed sądem odsyłającym ani też wspomniany sąd nie może podnieść tej kwestii z urzędu ze względu na cechy skargi (kasacyjnej), którą ma rozstrzygnąć. W tym kontekście nie uzasadniono związku między sporem a rozporządzeniem nr 1685/2000 ani też nie wyjaśniono powodów wystąpienia do Trybunału w trybie prejudycjalnym.

33. Zarzut ten nie może zostać uwzględniony. W postanowieniu odsyłającym podkreślono, że dotyczy on właśnie obowiązków uzasadnienia wydatków spółki Eurocostruzioni jako końcowego beneficjenta pomocy współfinansowanej z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej. Rozporządzenie nr 1685/2000 ma zatem zastosowanie, jak przyznaje sam Regione Calabria w swoich uwagach na piśmie (pkt 12). Sąd odsyłający wyjaśnia we wspomnianym postanowieniu, z jakiego powodu jest mu niezbędna wykładnia tego rozporządzenia. Tylko on decyduje samodzielnie, czy może wprowadzić ten element oceny w przypadku skargi kasacyjnej.

34. Regione Calabria uważa również, że trzecie pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie wyjaśnił związku między rozporządzeniem nr 1685/2000 a „uregulowaniem krajowym” lub „uregulowaniem regionalnym”, do którego odnosi się w sposób niepełny. Jeśli chodzi o uregulowanie regionalne i uchwałę rady Regione Calabria z dnia 14 maja 2002 r., ich treść wykracza poza treść opisaną w postanowieniu odsyłającym.

35. Również ten zarzut należy oddalić. Do sądu odsyłającego należy wskazanie zakresu właściwych przepisów krajowych i ich związku z prawem Unii. W niniejszej sprawie sąd ten opisał w sposób zwięzły, lecz wystarczający krajowe i regionalne ramy prawne oraz odniósł się do ogłoszenia o naborze wniosków dotyczących pomocy i do dekretu o przyznaniu dotacji przez Regione Calabria. Związek między tymi ramami prawnymi a ramami prawnymi Unii wynika z postanowienia odsyłającego<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Uwagom tym nie stoją na przeszkodzie uwagi, które przedstawię w ramach badania trzeciego pytania prejudycjalnego co do istoty.

*1. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

36. Sporna dotacja została przyznana w dniu 20 kwietnia 2004 r. W związku z tym do uzasadnienia wydatków stosuje się rozporządzenie nr 1260/1999 (rozporządzenie podstawowe)<sup>14</sup> i rozporządzenie nr 1685/2000 (rozporządzenie wykonawcze)<sup>15</sup>, zmienione rozporządzeniem nr 448/2004, którego stosowanie miało charakter retroaktywny z mocą od dnia 5 lipca 2003 r., a w przypadku niektórych przepisów z mocą od dnia 5 sierpnia 2000 r.

37. Oba rozporządzenia stanowią w myśl zasady pomocniczości, że „[w]łaściwe przepisy krajowe stosuje się do wydatków kwalifikujących się, chyba że Komisja ustali wspólne reguły kwalifikowania się wydatków [...]”<sup>16</sup>.

38. Korzystając z tej możliwości, Komisja ustanowiła wspólne przepisy dotyczące kwalifikowalności wydatków w drodze rozporządzenia nr 1685/2000<sup>17</sup>. Na podstawie tego rozporządzenia państwa członkowskie były zobowiązane zastosować się do wspólnego systemu uzasadnienia przewidzianego w rozporządzeniu nr 1685/2000, chyba że postanowiły zastosować w drodze wyjątku bardziej rygorystyczny system krajowy.

39. Sąd odsyłający nie wskazuje, by państwo włoskie ustanowiło bardziej restrykcyjny system krajowy, co potwierdza rząd tego państwa<sup>18</sup>. Uzasadnienie wydatków poniesionych przez spółkę Eurocostruzioni jest zatem regulowane rozporządzeniem nr 1685/2000.

40. Jak już wskazałem, w ramach swojego pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000:

- wymaga, aby płatności dokonywane przez beneficjenta końcowego, który wznosił budynek z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi i personelu, były konieczne uzasadnione oryginałami opłaconych faktur,
- czy też zezwala w tym samym kontekście i w przypadku braku możliwości przedstawienia faktur na przedstawienie dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej.

<sup>14</sup> Ten podstawowy akt prawny został zastąpiony rozporządzeniem Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającym rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz.U. 2006, L 210, s. 25), które z kolei zostało uchylone rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającym wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz.U. 2013, L 347, s. 320).

<sup>15</sup> Ten akt prawny został zastąpiony rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (Dz.U. 2006, L 371, s. 1), które było wielokrotnie zmieniane.

<sup>16</sup> Artykuł 30 ust. 3 rozporządzenia nr 1260/1999. W myśl motywu 41 tego rozporządzenia „[z]godnie z zasadą pomocniczości zasady dotyczące wydatków kwalifikujących się powinny istnieć w formie odpowiednich przepisów krajowych, w przypadku braku reguł wspólnotowych, aczkolwiek mogą one zostać ustanowione przez Komisję, w przypadku gdy są one niezbędne w celu jednolitego i sprawiedliwego wykonania funduszy strukturalnych na obszarze Wspólnoty”.

<sup>17</sup> W jego motywie 5 wskazano: „[...] dla niektórych typów działań Komisja uznaje za konieczne, w celu zagwarantowania jednolitego i sprawiedliwego wdrażania funduszy strukturalnych w całej Wspólnocie, przyjęcie jednolitego zbioru przepisów w sprawie kwalifikowania wydatków [...]. Przyjęcie tych zasad nie powinno uniemożliwić państwom członkowskim, w niektórych przypadkach, które należy wskazać, stosowania bardziej restrykcyjnych przepisów krajowych”.

<sup>18</sup> Punkt 28 jego uwag na piśmie.

41. W art. 32 rozporządzenia nr 1260/1999 dokonano rozróżnienia między z jednej strony zarządzaniem finansowym zaliczkami<sup>19</sup>, a z drugiej strony zarządzaniem finansowym płatnościami tymczasowymi i płatnościami salda końcowego. W odniesieniu do tych ostatnich ust. 1 akapit trzeci tego artykułu stanowi, że „dotyczą wydatków faktycznie poniesionych, które muszą być powiązane z płatnościami dokonanymi przez bezpośrednich beneficjentów, potwierdzonych przez pokwitowane [zapłacone] faktury lub dokumenty rachunkowe o takiej samej wartości dowodowej”.

42. Płatności salda końcowego (takie jak te, których spółka Eurocostruzioni dochodzi w niniejszej sprawie) wymagają zatem uprzedniego uzasadnienia rachunkowego wydatków faktycznie poniesionych przez beneficjenta pomocy.

43. Ten sam wymóg jest zawarty w punkcie 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000, mającym zastosowanie do transakcji współfinansowanych z funduszy strukturalnych, którego dosłowne brzmienie już przytoczyłem i przypominam poniżej: „Przyjmuje się ogólną zasadę, że płatności poczynione przez końcowych beneficjentów, zgłaszane jako płatności okresowe [tymczasowe] i płatności salda końcowego, winny być potwierdzone otrzymaną [opłaconą] fakturą. Jeśli nie jest to możliwe, płatność potwierdza się dokumentami rachunkowymi o równoważnej wartości dowodowej”.

44. Brzmienie dwóch przywołanych przepisów nie pozostawia wątpliwości:

- *Ogólna zasada* jest taka, że beneficjent musi uzasadnić wydatki opłaconymi fakturami.
- *Wyjątek* jest taki, że jeśli „nie jest [...] możliwe” udowodnienie wydatków opłaconymi fakturami, można to uczynić za pomocą „dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej”. Pragnę powtórzyć, że ta ostatnia możliwość jest wyjątkowa i w związku z tym podlega ścisłej wykładni.

45. Kontekst, w jaki wpisują się te dwa przepisy, wskazuje na ten sam kierunek. Świadczy o tym motyw 43 rozporządzenia nr 1260/1999<sup>20</sup>, który potwierdza ścisłą wykładnię zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000.

46. Cel służący należytemu zarządzaniu finansami, który przyświeca zarządzaniu funduszami strukturalnymi<sup>21</sup>, potwierdza tę wykładnię. Zgodnie z art. 38 ust. 1 rozporządzenia nr 1260/1999 państwa członkowskie biorą w pierwszej kolejności odpowiedzialność za finansową kontrolę pomocy i w tym celu podejmują one w szczególności następujące środki:

- „c) zapewnienie, by pomoc jest [była] zarządzana zgodnie ze wszystkimi stosowanymi regułami wspólnotowymi, a środki postawione do ich dyspozycji są [były] wykorzystywane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami;

<sup>19</sup> Artykuł 32 ust. 2 stanowi, że po dokonaniu pierwszego zobowiązania Komisja dokonuje wypłaty zaliczki na rzecz organu wypłacającego, wynoszącej 7% wkładu z funduszy dla danej pomocy. Logicznie rzecz biorąc, wypłata tej zaliczki jest dopuszczalna bez wymogu jakiegokolwiek uprzedniego uzasadnienia rachunkowego wydatków przez beneficjenta. Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 listopada 2005 r., Włochy/Komisja (C-138/03, C-324/03 i C-431/03, EU:C:2005:714, pkt 47–49; zwany dalej „wyrokiem Włochy/Komisja”).

<sup>20</sup> „Należyte zarządzanie finansami powinno być zapewnione poprzez wymóg, że wydatki mają być należycie uzasadnione i poświadczone [...]”.

<sup>21</sup> Zobacz motywy 35 i 43 rozporządzenia nr 1260/1999.

d) poświadczenie, że deklaracje wydatków przedstawione Komisji są właściwe, oraz zapewnienie, że wynikają one z systemów rachunkowości opartych na *sprawdzalnych dokumentach uzupełniających*” (wyróżnienie moje).

47. Trybunał stwierdził, że system ustanowiony przez art. 32 rozporządzenia nr 1260/1999, jak również zasada nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000, opierają się na zasadzie zwrotu kosztów, które muszą być uzasadnione i potwierdzone<sup>22</sup>.

48. Okoliczność, że beneficjent pomocy wzniosł budynek z wykorzystaniem własnych środków, nie zwalnia go z systemu uzasadnienia ustanowionego w rozporządzeniach nr 1260/1999 i 1685/2000.

49. Jeżeli beneficjent nie może przedstawić faktur potwierdzających wzniesienie budynku, ponieważ wykonał budowę z wykorzystaniem własnych środków, bez korzystania z pomocy osób trzecich – ocena w przedmiocie tej niemożności należy do właściwego sądu krajowego; musi on w każdym razie udowodnić poniesione wydatki dokumentami rachunkowymi o wartości dowodowej równoważnej z wartością dowodową opłaconej faktury<sup>23</sup>.

50. Nie ma zatem rozwiązania pośredniego. Artykuł 32 rozporządzenia nr 1260/1999 i pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 nie dopuszczają innego środka potwierdzenia wydatków niż opłacone faktury lub, jeśli ich przedstawienie jest niemożliwe, dokumenty rachunkowe o równoważnej wartości dowodowej. To samo dotyczy sytuacji, w której beneficjent pomocy wzniosł budynek z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi i personelu.

51. Inną sprawą jest okoliczność, czy do tych dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej można zaliczyć te, które w szczególności są przedmiotem niniejszego sporu. Do tych ostatnich odnosi się trzecie pytanie prejudycjalne.

## 2. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

52. Pytanie drugie dotyczy znaczenia wyrażenia „dokumenty rachunkowe o równoważnej wartości dowodowej”, które zostało użyte – ale nie zdefiniowane – w rozporządzeniach nr 1260/1999 i 1685/2000. Jego znaczenie nie zostało również wyjaśnione w rozporządzeniach, które zastąpiły te dwa wyżej wspomniane rozporządzenia.

<sup>22</sup> Wyrok Włochy/Komisja, pkt 44–46. W wyroku tym stwierdzono, że „[...] co do zasady kwalifikacja do wsparcia z funduszy strukturalnych wydatków poczynionych przez instytucje krajowe jest uzależniona od przedstawienia służbom Komisji dowodu na ich wykorzystanie w ramach projektu finansowanego przez Unię Europejską. Taki dowód może zostać przedstawiony w postaci zapłaconych faktur lub, jeśli to okazuje się niemożliwe, w postaci dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej”.

<sup>23</sup> Komisja uważa, że w takim przypadku beneficjent mógł przedstawić dowód wydatków, na przykład w postaci faktur z tytułu zakupu sprzętu lub pasków wynagrodzeń pracowników. Mógł on również przedstawić dokumenty rachunkowe o równoważnej wartości dowodowej w odniesieniu do wydatków, wobec których nie jest w stanie uzyskać faktur, takich jak wkłady rzeczowe lub wydatki odpowiadające amortyzacji lub obniżeniu wartości aktywów użytych przy wykonywaniu robót budowlanych.

53. Zdaniem Komisji wyrażenie to odnosi się do dokumentów potwierdzających dokonanie płatności, które Komisja sama uznaje i przyjmuje, w przypadku gdy zgodnie z przepisami podatkowymi i rachunkowymi państwa członkowskiego nie ma potrzeby wystawiania faktury za wypłatę środków pieniężnych<sup>24</sup>.

54. W ocenie Komisji są to autentyczne i wiarygodne dowody z dokumentów, które mogą potwierdzić, podobnie jak opłacone faktury, rzeczywiście poniesione wydatki<sup>25</sup>.

55. Zgadzam się z Komisją, że wydatki z tego tytułu (wciąż pod warunkiem, że przedstawienie opłaconych faktur jest niemożliwe) można uzasadnić dokumentami rachunkowych dozwolonymi na mocy prawa krajowego państwa członkowskiego, w przypadku gdy mogą one przedstawić prawdziwy i rzetelny obraz faktycznie poniesionych wydatków.

56. Dokumenty te obejmują na przykład:

- zapisy księgowe potwierdzające zastosowanie wartości procentowej niepodzielnych kosztów ogólnych, wkładów rzeczowych lub kosztów amortyzacji<sup>26</sup>. Na te trzy elementy nie mogą być wystawiane faktury bezpośrednio w odniesieniu do projektu i powinny móc zostać przypisane do projektu pośrednio;
- dokumenty potwierdzające wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w wykonanie projektu oraz proporcjonalny udział w poniesionych kosztach ogólnych (czynsz z tytułu wynajmu, energia elektryczna, ogrzewanie lub telekomunikacja)<sup>27</sup>.

57. Rząd włoski proponuje jednak szerszą wykładnię spornego pojęcia, która pozwoliłaby objąć przypadki, w których roboty budowlane lub projekt są wykonywane z wykorzystaniem własnych środków. W jego ocenie:

- Wartość dowodowa faktury wynika z tego, że została ona wystawiona przez osobę mającą interes odmienny od interesu osoby powołującej się na tę fakturę jako na uzasadnienie wydatku.

<sup>24</sup> W dziedzinie VAT dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) przewiduje stosowanie faktur jako sposobu uzyskania odliczenia VAT oraz reguluje niektóre elementy i cechy, które powinny one posiadać, odsyłając w stosunku do pozostałych do porządków prawnych państw członkowskich. Zobacz między innymi wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 28, 29); z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 39, 40); z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 26-28).

<sup>25</sup> Decyzja Komisji 97/324/WE z dnia 23 kwietnia 1997 r. zmieniająca decyzje zatwierdzające wspólnotowe ramy wsparcia, jednolite dokumenty programowania oraz programy inicjatywy wspólnotowej przyjęte w odniesieniu do Irlandii [tłumaczenie nieoficjalne] (jedynie tekst w języku angielskim jest autentyczny) (Dz.U. 1997, L 146, s. 15).

„Arkusze nr 4: [...] Wyjaśnienia dotyczące pojęcia kosztów rzeczywistych [...]

3. »Dokument rachunkowy o równoważnej wartości dowodowej« oznacza, w przypadku gdy wystawienie faktury nie jest zgodne z krajowymi przepisami podatkowymi i rachunkowymi, każdy dokument przedstawiony w celu uzasadnienia, że zapis księgowy przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz i jest zgodny z obowiązującymi przepisami rachunkowymi. [...]

<sup>26</sup> Zobacz w rozporządzeniu nr 1303/2013 art. 68, dotyczący uzasadnienia kosztów pośrednich, a także art. 69, dotyczący uzasadnienia wkładów rzeczowych w formie robót budowlanych, towarów, usług, gruntów i nieruchomości, w przypadku których nie dokonano żadnych płatności w gotówce potwierdzonych fakturami lub dokumentami o równoważnej wartości dowodowej, jak również kosztów amortyzacji.

<sup>27</sup> Zgodnie z pkt 1.8 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 „[k]oszty ogólne są wydatkami kwalifikowanymi, pod warunkiem że oparte są na faktycznych kosztach, które odnoszą się do wprowadzania w życie działań współfinansowanych przez fundusze strukturalne oraz są przeznaczone pro rata do działań zgodnie z należycie uzasadnioną, rzetelną i bezstronną metodologią”.

- Gdyby zastosować tę samą logikę do dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej, możliwe byłoby przyjęcie jako takich tylko tych, które zawierają oświadczenia osób trzecich. Pojęcie to stałoby się tym samym „zbyt wąskie i trudne do zastosowania” do wydatków poniesionych przez inwestora, który wykonuje roboty budowlane z wykorzystaniem własnych środków.
- W celu przewyciężenia tej trudności można by powołać się na pkt 1.7 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000, w którym przewidziano uzasadnienie wkładów rzeczowych<sup>28</sup>.
- W ten sposób środki własne stosowane przez inwestora mogłyby zostać uzasadnione podobnie do wkładów rzeczowych, pod warunkiem że ich wartość byłaby poświadczona przez wykwalifikowanego i niezależnego eksperta lub przez upoważniony organ urzędowy.

58. Trybunał zwrócił się do stron sporu i do Komisji o zajęcie stanowiska w przedmiocie wykładni zaproponowanej przez rząd włoski. W reakcji na ten wniosek:

- Spółka Eurocostruzioni uważa, że wykładnia ta jest dopuszczalna. Uprzednia kwantyfikacja prac na podstawie cennika regionalnego i późniejszy nadzór poprzez przedstawienie rozliczenia robót budowlanych (przedmiar robót i rejestr księgowy) stanowią dokumentację podlegającą kontroli rachunkowej i niezależnej ocenie, która w tym przypadku została przeprowadzona przez komisję odbiorczą wyznaczoną przez organ administracji regionalnej. Komisja ta może zostać uznana za wykwalifikowanego i niezależnego eksperta lub za upoważniony organ urzędowy w rozumieniu pkt 1.7 lit. d) zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000.
- Regione Calabria odrzuca tę wykładnię. W jego ocenie zastosowanie przez analogię uzasadnienia wkładów rzeczowych do środków własnych wniesionych przez inwestora wymaga weryfikacji rachunkowej dokonywanej przez wykwalifikowanego i niezależnego eksperta lub przez upoważniony organ urzędowy. Taka weryfikacja jest możliwa tylko wtedy, gdy inwestor dysponuje dokumentacją potwierdzającą wydatki, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.
- Komisja również nie zgadza się z wykładnią zaproponowaną przez rząd włoski, ponieważ ograniczałaby ona możliwość uznania za „dokumenty rachunkowe o równoważnej wartości dowodowej” jedynie do tych dokumentów, które zostały sporządzone przez instytucje weryfikujące będące osobami trzecimi i posiadające uprawnienia certyfikacyjne, co stanowi nieuzasadnione ograniczenie.

<sup>28</sup> Zgodnie z pkt 1.7 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 „[w]kłady rzeczowe są wydatkami kwalifikowanymi, pod warunkiem że:

- a) polegają na udostępnieniu ziemi [gruntów], nieruchomości, wyposażenia i materiałów, badań i działań specjalistycznych lub bezpłatnej dobrowolnej pracy;
- b) nie są dokonane na zasadach środków inżynierii finansowej określonych w zasadach 8, 9 i 10;
- c) ich wartość może być niezależnie oceniona i poddana audytowi;
- d) w przypadku udostępnienia ziemi [gruntów] lub nieruchomości jej wartość jest poświadczana przez niezależnego wykwalifikowanego eksperta lub też należyćcie uprawniony właściwy organ;
- e) w przypadku bezpłatnej dobrowolnej pracy wartość pracy jest określana przy wzięciu pod uwagę ilości spędzonego czasu oraz standardowej stawki godzinowej lub dziennej za wykonywaną pracę;
- f) przepisy zasad 4, 5 i 6 stosuje się tam, gdzie sytuacja tego wymaga”.

59. Ze swej strony uważam, że wykładnia, za którą opowiada się rząd włoski, uelastycznia nadmiernie system uzasadnienia przewidziany w pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000. Podobnie w wykładni tej nie stosuje się ograniczających kryteriów wykładni, lecz stosuje się rozszerzające kryteria wykładni w celu zastosowania spornego zwolnienia.

60. Jak już wskazałem, możliwość uzasadnienia „dokumentami rachunkowymi o równoważnej wartości dowodowej” stanowi wyjątek, z którego można skorzystać tylko wtedy, gdy przedstawienie należycie opłaconych faktur jest niemożliwe. Wykładnia taka jak zaproponowana przez rząd włoski nie jest zgodna z art. 32 rozporządzenia nr 1260/1999 i pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000.

61. Możliwość uzasadnienia wzniesienia budynku z wykorzystaniem własnych środków poprzez poświadczenie wartości wkładu przez wykwalifikowanego i niezależnego eksperta lub przez upoważniony organ urzędowy stworzyłaby możliwość podwójnego uwzględnienia wydatków lub ewentualnych oszustw w uzasadnieniu niezbędnym w celu otrzymania środków pieniężnych z funduszy strukturalnych Unii.

62. Ponadto, jak podnosi Komisja, taka wykładnia ograniczałaby w nieuzasadniony sposób możliwość przedstawienia „dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej” do dokumentów wydanych przez ekspertów lub urzędowe organy weryfikacji księgowej. Wymóg taki został ustanowiony w pkt 1.7 lit. d) zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 jedynie w odniesieniu do udostępnienia gruntów lub nieruchomości i nie ma zastosowania do innych wkładów rzeczowych. Nie widzę powodu, aby rozszerzać wspomniane ograniczenie na wkłady inwestorów finansowanych z funduszy strukturalnych Unii przeprowadzonych z wykorzystaniem środków własnych.

63. Zasady prawidłowej pod względem finansowym realizacji i zwrotu wydatków obowiązujące w tej dziedzinie w Unii przemawiają za odrzuceniem wykładni, za którą opowiada się rząd włoski.

### *3. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego*

64. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy rozporządzenie nr 1685/2000 stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu i regionalnemu oraz wynikającym z nich aktom administracyjnym, które w przypadku finansowania przyznanego beneficjentowi w celu wzniesienia budynku z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi i personelu przewidują system kontroli wydatków polegający na:

- uprzedniej kwantyfikacji prac na podstawie regionalnego cennika robót publicznych, a w odniesieniu do pozycji nieprzewidzianych w tym instrumencie – cen obowiązujących na rynku zgodnie z szacunkami projektanta technicznego;
- „późniejszym sprawozdaniu wraz z przedstawieniem rozliczenia prac, na które składają się rozliczenia robót budowlanych, na które składają się przedmiar robót i rejestr księgowy prawidłowo podpisane na każdej stronie przez kierownika budowy oraz przedsiębiorstwo będące beneficjentem”; oraz
- weryfikacji i potwierdzeniu wykonanych prac na podstawie cen jednostkowych wymienionych w regionalnym cenniku ze strony komisji odbiorczej powołanej przez właściwy organ administracji regionalnej.

65. Rozpatrzę sformułowane w ten sposób pytanie najpierw z perspektywy ogólnej, to znaczy niezależnie od szczególnej sytuacji dotyczącej dotacji przyznanej spółce Eurocostruzioni, a następnie przeanalizuję szczegóły tej dotacji, aby udzielić sądowi odsyłającemu jak najbardziej użytecznej odpowiedzi.

*a) Zgodność in abstracto przepisu krajowego z rozporządzeniem nr 1685/2000*

66. Z zastrzeżeniem oceny, jakiej dokona sąd odsyłający, wydaje się, że metoda kontroli wydatków opisana w jego trzecim pytaniu prejudycjalnym wynika nie bezpośrednio z ustawy krajowej lub regionalnej, lecz z dekretu o przyznaniu dotacji<sup>29</sup>.

67. Problem w ustaleniu, czy system ten jest zgodny z rozporządzeniem nr 1685/2000, polega na poznaniu dokładnej treści obu dokumentów (mianowicie „przedmiaru robót i rejestru księgowego”)<sup>30</sup> wymaganych w celu uzasadnienia wydatków związanych z budową, w przypadku gdy ponosi je beneficjent korzystający z własnych środków.

68. W ramach pierwszego podejścia mogę zgodzić się z Komisją i Regione Calabria, że te dwa dokumenty nie mają same w sobie wartości dowodowej równoważnej z wartością dowodową faktury.

69. Jeśli bowiem przedmiar robót i rejestr księgowy przedstawiają jedynie stan zaawansowania poszczególnych etapów prac<sup>31</sup> i tylko w tym celu są one opatrzone „podpisami na każdej stronie” kierownika budowy i przedsiębiorstwa będącego beneficjentem, to nie byłyby one wystarczające do udowodnienia w należyty sposób wartości pieniężnych odpowiadających całej budowie hotelu.

70. Natomiast gdyby „rejestr księgowy” przedsiębiorstwa będącego beneficjentem pozwalał na wiarygodne i szczegółowe poznanie wydatków, które przedsiębiorstwo to poniosło na przykład z tytułu wynagrodzeń dla swoich pracowników lub materiałów budowlanych i innych podobnych pozycji kosztowych, nie byłoby moim zdaniem trudności w zakwalifikowaniu tego *rejestru księgowego* jako dokumentu o wartości dowodowej równoważnej z wartością dowodową faktury.

71. Do sądu odsyłającego należy zbadanie tych kwestii i rozstrzygnięcie według własnej oceny, w jakim zakresie te dwa dokumenty rachunkowe mogą przedstawiać prawdziwy i rzetelny obraz wydatków poniesionych przez przedsiębiorstwo będące beneficjentem pomocy, w przypadku gdy wystawienie opłaconych faktur było obiektywnie niemożliwe.

72. Jeśli chodzi o weryfikację wykonanych prac przeprowadzaną przez komisję odbiorczą powołaną przez regionalny organ administracji po prostu względem wcześniej ustalonego wykazu cen – nie uważam, aby była to odpowiednia metoda sprawdzenia, czy w konkretnym przypadku rzeczywiście poniesione wydatki odpowiadają wydatkom zawartym w tym wykazie jako abstrakcyjne parametry obliczeń.

<sup>29</sup> Wynika to z pkt 3.6 postanowienia odsyłającego.

<sup>30</sup> W oryginale włoskim „libretto delle misure” i „registro della contabilità”.

<sup>31</sup> Wydaje się, że sąd apelacyjny wskazał to w wyroku z dnia 27 października 2014 r.

*b) Uzasadnienie in concreto wydatków poniesionych przez spółkę Eurocostruzioni*

73. Sąd odsyłający wydaje się uznawać, że finansowane roboty budowlane (hotel w Rossano) zostały rzeczywiście wykonane przez spółkę Eurocostruzioni zgodnie z zatwierdzonym projektem oraz że były z nim zgodne pod względem ilościowym i jakościowym. Wyklucza on zatem możliwość, że w realizacji projektu współfinansowanego z funduszy strukturalnych doszło do nienależytego wykonania lub oszustwa.

74. Z informacji zawartych w aktach sprawy wynika, że roboty budowlane objęte dotacją zostały wykonane, a ponadto spółka Eurocostruzioni otrzymała środki przeznaczone na umeblowanie, ponieważ przedstawiła opłacone faktury z tytułu jego nabycia, zgodnie z ogłoszeniem o naborze wniosków dotyczących pomocy z dnia 14 maja 2002 r. i dekretem o przyznaniu pomocy z dnia 20 kwietnia 2004 r.

75. Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą uzasadnienia pozostałych wydatków inwestora, wynikających, jak już wspomniano, z faktu, że wznosił on budynek z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi i personelu. Spółka Eurocostruzioni nie przedstawiła żadnych opłaconych faktur w odniesieniu do tych wydatków.

76. Uważam, że należałoby przede wszystkim ustalić, czy rzeczywiście było możliwe uzasadnienie tych wydatków opłaconymi fakturami, jak utrzymuje Regione Calabria.

77. Gdyby wystawienie należycie opłaconych faktur nie było możliwe, zastosowanie art. 32 rozporządzenia nr 1260/1999 i pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia nr 1685/2000 pozwoliłoby w drodze wyjątku na uzasadnienie wydatków dokumentami rachunkowymi o wartości dowodowej równoważnej z wartością dowodową tych faktur<sup>32</sup>.

78. W szczególności, jak już wskazałem, dokumenty poświadczające weryfikację i kontrolę prac przeprowadzone przez komisję odbiorczą powołaną przez organ administracji regionalnej nie stanowią prawdziwego i rzetelnego oraz wystarczającego uzasadnienia poniesionych wydatków, jeśli ograniczają się do zastosowania szacunków zgodnie ze standardową tabelą, które to szacunki nie pozostają w bezpośrednim i obiektywnym związku z tymi wydatkami, lecz są raczej abstrakcyjnymi parametrami.

79. Dokumenty te nie przedstawiają zatem same w sobie prawdziwego i rzetelnego obrazu rzeczywiście dokonanych transakcji, nie odzwierciedlają wartości dodanej przez przedsiębiorstwo do projektu i nie wykluczają możliwości podwójnego uwzględnienia wydatków.

80. Wreszcie warto przypomnieć, że art. 8 ogłoszenie o naborze wniosków dotyczących pomocy z dnia 14 maja 2002 r. (na który sąd apelacyjny powołuje się w końcowej części wyroku z dnia 27 października 2014 r.) wyłączył z dotacji wydatki związane z wewnętrznymi zamówieniami na procesy (budowlane), a także wydatki nieskapitalizowane i płatności gotówkowe.

<sup>32</sup> Odnoszę się do pkt 69–71 niniejszej opinii.

## V. Wnioski

81. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytanie zadane przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) odpowiedział następująco:

Artykuł 32 rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiającego przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych oraz pkt 2.1 zasady nr 1 załącznika do rozporządzenia Komisji (WE) nr 1685/2000 z dnia 28 lipca 2000 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełniać wydatki na działania współfinansowane z funduszy strukturalnych, należy interpretować w ten sposób, że:

- a) dopuszczają one co do zasady uzasadnienie wydatków należycie opłaconymi fakturami, a wyjątkowo, jeżeli przedstawienie takich faktur jest niemożliwe, dokumentami rachunkowymi o równoważnej wartości dowodowej, nawet jeśli beneficjent wniósł budynek z wykorzystaniem własnych materiałów, narzędzi i personelu;
- b) pojęcie „dokumentów rachunkowych o równoważnej wartości dowodowej” obejmuje dokumenty uznane za takie na podstawie prawa krajowego państwa członkowskiego wykonania, w przypadku gdy mogą one przedstawić prawdziwy i rzetelny obraz rzeczywiście poniesionych wydatków;
- c) nie można uznać za dokumenty rachunkowe o wartości dowodowej równoważnej z należycie opłaconymi fakturami dokumentów zawierających jedynie przedmiar robót i zwykłe rejestry księgowe, chyba że umożliwiają one wiarygodną i szczegółową identyfikację wydatków poniesionych z tytułu wynagrodzeń pracowników lub materiałów budowlanych wśród innych podobnych pozycji kosztowych, czego ustalenie należy do sądu krajowego;
- d) weryfikacja wykonanych prac przeprowadzona przez administracyjną komisję odbiorczą nie stanowi prawdziwego i rzetelnego oraz wystarczającego uzasadnienia poniesionych wydatków, jeżeli ogranicza się ona do zastosowania szacunków zgodnie ze standardową tabelą, które to szacunki nie pozostają w bezpośrednim i obiektywnym związku ze wspomnianymi wydatkami, lecz są raczej abstrakcyjnymi parametrami.