FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT V. TRSTENJAK fremsat den 25. maj 2011[1]

I — Indledning ..... I - 11239

II — EU-retten ..... I - 11240

A — Primær ret ..... I - 11240

B — Sekundær ret ..... I - 11240

1. Afgørelse 2000/597 ..... I - 11240

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

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

III — Sagens faktiske omstændigheder ..... I - 11245

IV — Den administrative procedure ..... I - 11247

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande ..... I - 11248

VI — Parternes væsentligste argumenter ..... I - 11249

VII — Retlig bedømmelse ..... I - 11253

A — Indledende bemærkninger ..... I - 11253

B — Ordningen for egne indtægter under afgørelse 2000/597 ..... I - 11254

C — Revisionsrettens revisionsbeføjelser ..... I - 11258

1 — Originalsprog i forslaget til afgørelse: tysk. Processprog: tysk.

1. Genstanden for, rækkevidden af og grænserne for Revisionsrettens revisionsbeføjelse ..... I - 11258

a) Beføjelsen til at foretage revision af EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger, der har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter eller udgifter ..... I - 11258

b) EU-rettens anvendelsesområde som kompetencebegrænsning i forbindelse med Revisionsrettens efterprøvelse af medlemsstaternes handlinger ..... I - 11259

c) Pligt til at overholde subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet ..... I - 11263

i) Subsidiaritetsprincippet ..... I - 11263

ii) Proportionalitetsprincippet ..... I - 11265

2. Revisionskriterier for Revisionsrettens revision ..... I - 11266

3. Foreløbigt resultat ..... I - 11268

D — Revisionsrettens beføjelse til at revidere det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 ..... I - 11268

1. Revisionen af det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter ..... I - 11269

2. Overholdelse af subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet .. I - 11272

a) Overholdelse af subsidiaritetsprincippet ..... I - 11273

b) Overholdelse af proportionalitetsprincippet ..... I - 11274

E — Forbundsrepublikken Tysklands tilsidesættelse af forpligtelsen til at samarbejde med Revisionsretten ..... I - 11278

VIII — Sammenfatning ..... I - 11280

IX — Omkostninger ..... I - 11281

X — Forslag til afgørelse ..... I - 11281

I — Indledning

1. Denne sag drejer sig om Kommissionens traktatbrudssøgsmål i medfør af artikel 258 TEUF, hvori Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EU-retten, idet den har nægtet at gøre det muligt for Den Europæiske Revisionsret (herefter »Revisionsretten«) at revidere det grænseoverskridende nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i Tyskland.

2. Den foreliggende sag er procesretligt set kendetegnet ved det særlige forhold, at Kommissionen har indledt et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat, fordi denne angiveligt har tilsidesat Revisionsrettens revisionsbeføjelser. Selv om Revisionsretten tidligere udtrykkeligt har argumenteret for, at den bør indrømmes en mulighed for at anlægge sag med henblik på selvstændig retslig håndhævelse af sine beføjelser i forhold til medlemsstaterne [2], råder den heller ikke efter den seneste bearbejdelse af det EU-retlige system for retlig beskyttelse ved Lissabontraktaten over en mulighed for direkte at anlægge sag mod medlemsstater, der angiveligt har tilsidesat denne rets revisionsbeføjelser [3]. Revisionsretten skal derimod anmelde en sådan tilsidesættelse til Kommissionen, således at denne, som i den foreliggende sag, kan indlede en traktatbrudssag efter artikel 258 TEUF mod den pågældende medlemsstat, som Revisionsretten efterfølgende kan indtræde i som intervenient.

3. Den foreliggende sag giver Domstolen lejlighed til at præcisere omfanget af og indholdet i Revisionsrettens beføjelser til at efterprøve medlemsstaternes fremgangsmåde på grundlag af et eksempel med en konkret, påtænkt revision. Det er nemlig den første traktatbrudssag, der udspringer af en medlemsstats nægtelse af at tillade Revisionsretten at

2 — Jf. bl.a. Revisionsrettens rapport til reflektionsgruppen om EU-traktatens funktion fra 1995 (fransk udgave er trykt i *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, s. 689, punkt 2.6).

3 — I denne sammenhæng skal der generelt henvises til, at der ikke med Lissabontraktaten blev tilstræbt en reform af det EU-retlige system for retlig beskyttelse, men at det hidtidigt bestående system for retlig beskyttelse i de væsentligste træk blev bekræftet. Jf. hertil A. Thiele, »Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?«, EuR 2010, s. 30-51. Det ville have været muligt at indrømme Revisionsretten en selvstændig kompetence til at sagsøge medlemsstaterne uden at foretage større indgreb i TEUF's nye struktur. Der kunne f.eks. være blevet indført et nyt litra e) i artikel 271 TEUF om, at Revisionsretten kunne anlægge traktatbrudssøgsmål efter artikel 258 TEUF mod en medlemsstat for tilsidesættelse af rettens revisions- og adgangsret i medfør af artikel 287 TEUF. Jf. hertil C. Friedrich, J. Inghelram, »Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof«, DÖV 1999, s. 669, 676

gennemføre en planlagt revision på indtægtsområdet i EU på sit område og af at bistå Revisionsretten herved.

4. Den foreliggende traktatbrudssags institutionelle betydning bekræftes af Europa-Parlamentets beslutning om for første gang at intervenere til støtte for Kommissionens påstande i et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat.

II — EU-retten [4]

A — *Primær ret*

Den primærretlige udformning af Revisionsrettens beføjelser fremgår af artikel 248 EF.

B — *Sekundær ret*

1. Afgørelse 2000/597

5. Artikel 2 i 2000/597/EF, Euratom: Rådets afgørelse af 29. september 2000 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter [5] bestemmer:

»1. Egne indtægter, der opføres på Den Europæiske Unions budget, omfatter provenuet af:

a) afgifter, præmier, tillægs- eller udligningsbeløb, supplerende afgifter og lignende samt andre afgifter, som af Fællesskabernes institutioner er pålagt eller vil blive pålagt handelen med ikke-medlemsstater inden for rammerne af den fælles landbrugspolitik, samt afgifter og lignende, der er fastsat inden for rammerne af den fælles markedsordning for sukker

b) told i henhold til den fælles toldtarif og anden told, der af Fællesskabernes institutioner er pålagt eller vil blive pålagt

4 — Analogt med udtrykkene i TEU og TEUF anvendes begrebet »EU-retten« som samlet udtryk for fællesskabsretten og EU-retten. I det omfang der i det følgende skal inddrages enkelte bestemmelser i den primære ret, anføres de bestemmelser, som finder anvendelse i tidsmæssig henseende.

5 — EFT L 253 af 7.10.2000, s. 42.

handelen med ikke-medlemsstater, samt told af de produkter, der henhører under traktaten om oprettelse af Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab

c) anvendelse af en ensartet sats, som gælder for alle medlemsstater, på det harmoniserede momsberegningsgrundlag, der fastlægges i henhold til fællesskabsregler. Det beregningsgrundlag, som skal tages i betragtning i denne sammenhæng, overstiger ikke 50 % af hver enkelt medlemsstats BNI som defineret i stk. 7

d) anvendelse af en sats — som fastsættes inden for rammerne af budgetproceduren under hensyn til alle øvrige indtægter — på summen af alle medlemsstaters BNI.

[…]

4. Den ensartede sats, der er omhandlet i stk. 1, litra c), svarer til den sats, der fremkommer som forskellen mellem:

a) den maksimale indkrævningssats for momsindtægterne, der fastsættes til

0,75 % i 2002 og 2003

0,50 % fra 2004 og derefter

og

b) en sats (»fastfrossen sats«) svarende til forholdet mellem den i artikel 4 omhandlede kompensation og summen af alle medlemsstaters momsberegningsgrundlag [fastlagt i overensstemmelse med stk. 1, litra c)] under hensyn til det forhold, at Det Forenede Kongerige ikke skal deltage i finansieringen af korrektionen, og at Østrigs, Tysklands, Nederlandenes og Sveriges andel i finansieringen af korrektionen for Det Forenede Kongerige reduceres til en fjerdedel af den normale andel.

5. Den sats, der er fastsat i stk. 1, litra d), gælder for hver medlemsstats BNI.

[…]

7. Med henblik på anvendelse af denne afgørelse forstås ved BNI årets bruttonationalindkomst udtrykt i markedspriser, som den beregnes af Kommissionen ved anvendelse af ENS 95 i henhold til forordning (EF) nr. 2223/96.

Hvis ændringer af ENS 95 medfører væsentlige ændringer i BNI, som den er beregnet af Kommissionen, beslutter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet, om disse ændringer skal gælde for denne afgørelse.«

6. Artikel 8 i afgørelse 2000/597 har følgende ordlyd:

»1. Fællesskabernes egne indtægter som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a) og b), opkræves af medlemsstaterne i henhold til deres nationale love og administrative bestemmelser, som i givet fald tilpasses fællesskabsforskrifternes krav.

[…]

Medlemsstaterne stiller de i artikel 2, stk. 1, litra a)-d), fastsatte indtægter til Kommissionens rådighed.

2. Uden at foregribe revisionen af regnskaberne og kontrollen af retmæssigheden og den formelle rigtighed i henhold til EF-traktatens artikel 248 og Euratom-traktatens artikel 160 C, idet denne revision og kontrol først og fremmest skal vedrøre pålideligheden og effektiviteten af de nationale systemer og procedurer til fastlæggelse af grundlaget for de egne indtægter fra merværdiafgiften og fra BNI, og uden at foregribe de kontrolforanstaltninger, der træffes i medfør af EF-traktatens artikel 279, litra c), og Euratom-traktatens artikel 183, litra c), vedtager Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet, de bestemmelser, som er nødvendige for gennemførelsen af denne afgørelse, samt bestemmelserne vedrørende kontrollen med opkrævningen, overdragelsen til Kommissionen og indbetalingen af de i artikel 2 og 5 nævnte indtægter.«

2. Forordning nr. 1605/2002

7. Artikel 140 i Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 1605/2002 af 25. juni 2002 om finansforordningen vedrørende De Europæiske Fællesskabers almindelige budget[6] bestemmer:

»1. Revisionsrettens undersøgelse af lovligheden og den formelle rigtighed af indtægterne og udgifterne bygger på traktaternes bestemmelser, budgettet, denne forordning, gennemførelsesbestemmelserne samt alle retsakter, der er udstedt til gennemførelse af traktaterne.

2. Under udførelsen af sit hverv har Revisionsretten på de betingelser, der er fastsat i artikel 142, adgang til alle dokumenter og oplysninger, der angår den økonomiske forvaltning i tjenestegrene og organer i forbindelse med transaktioner, der helt eller delvis finansieres af Fællesskaberne. Den har beføjelse til at udspørge enhver ansat, der har ansvaret for en indtægts- eller udgiftstransaktion, og til at benytte de samme kontrolmuligheder, som tjenestegrenene eller organerne råder over. Revision i medlemsstaterne foretages i forbindelse med de nationale revisionsinstitutioner eller, såfremt disse ikke har de fornødne

6 — EFT L 248, s. 1.

beføjelser, i forbindelse med de kompetente nationale myndigheder. Samarbejdet mellem Revisionsretten og medlemsstaternes revisionsinstitutioner er baseret på tillid og bevarelse af deres uafhængighed.

[…]«

8. Artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002 har følgende ordlyd:

»Kommissionen, de øvrige institutioner, de organer, der forvalter indtægter eller udgifter på Fællesskabernes vegne, og de endelige modtagere af betalinger over budgettet yder Revisionsretten al den bistand og giver den alle de oplysninger, som den mener at have brug for under udførelsen af sit hverv. De giver Revisionsretten adgang til alle bilag vedrørende indgåelse og gennemførelse af indkøbsaftaler finansieret over fællesskabsbudgettet, alle regnskaber over penge og materialer, alle bilag, herunder regnskabsbilag, såvel som dertil hørende administrative dokumenter, enhver form for dokumentation vedrørende Fællesskabernes indtægter og udgifter, alle fortegnelser, alle organisationsplaner, som Revisionsretten måtte finde nødvendige i forbindelse med revisionen på grundlag af bilag eller på stedet af beretningen om resultatet af den budgetmæssige og finansielle gennemførelse, og i samme øjemed alle dokumenter og oplysninger, der opbevares på et magnetisk medium.

De berørte nationale myndigheders forskellige interne revisionstjenester og -enheder yder Revisionsretten al den bistand, som den mener at have brug for under udøvelsen af sit hverv.

Første afsnit finder også anvendelse på fysiske og juridiske personer, der får udbetalt midler over fællesskabsbudgettet.«

3. Forordning nr. 1798/2003

9. Artikel 1 i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92[7] bestemmer:

»Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de administrative myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen på leveringer

7 — EUT L 264, s. 1.

af varer og tjenesteydelser, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer og på import af varer, skal samarbejde med de administrative myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre håndhævelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på en korrekt momsansættelse.

I denne forordning fastsættes også regler og procedurer for den elektroniske udveksling af visse oplysninger, navnlig hvad angår momsoplysninger i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet.

[…]«

10. I henhold til artikel 3, stk. 2, i forordning nr. 1798/2003 udpeger hver medlemsstat et centralt forbindelseskontor som særlig ansvarligt, efter bemyndigelse, for kontakterne til de øvrige medlemsstater med henblik på det administrative samarbejde, og den underretter Kommissionen og de andre medlemsstater herom.

11. Følgende er fastsat i artikel 5 i forordning nr. 1798/2003:

»1. På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed de i artikel 1 omhandlede oplysninger, herunder også oplysninger vedrørende et eller flere konkrete tilfælde.

2. Med henblik på den i stk. 1 omhandlede meddelelse lader den bistandssøgte myndighed om nødvendigt foretage den nødvendige administrative undersøgelse for at indhente disse oplysninger.

3. Den i stk. 1 omhandlede anmodning kan indeholde en begrundet anmodning om en specifik administrativ undersøgelse. Hvis medlemsstaten ikke finder det nødvendigt med en administrativ undersøgelse, underretter den straks den bistandssøgende myndighed om grundene hertil.

4. For at fremskaffe de ønskede oplysninger eller at foretage den ønskede administrative undersøgelse forholder den bistandssøgte myndighed eller den administrative myndighed, som førstnævnte forelægger sagen for, sig på samme måde, som hvis den handlede på egne vegne eller efter anmodning fra en anden myndighed i sit hjemland.«

12. Artikel 35, stk. 1, i forordning nr. 1798/2003 bestemmer:

»Medlemsstaterne og Kommissionen undersøger og vurderer, hvordan den ordning vedrørende administrativt samarbejde, der

er fastsat ved denne forordning, fungerer. Kommissionen samler medlemsstaternes erfaringer med henblik på at forbedre denne ordnings funktion.«

13. Artikel 43, stk. 1, i forordning nr. 1798/2003 har følgende ordlyd:

»Med henblik på anvendelse af denne forordning tager medlemsstaterne de nødvendige skridt til at:

a) sikre en effektiv indenlandsk koordination mellem de i artikel 3 omhandlede kompetente myndigheder

b) etablere et direkte samarbejde mellem de myndigheder, der har særlige beføjelser med henblik på denne koordination

c) sikre, at den ved denne forordning fastsatte informationsudveksling fungerer efter hensigten.«

III — Sagens faktiske omstændigheder

14. Ved skrivelse af 26. juni 2006 meddelte Revisionsretten Bundesrechnungshof, at den agtede at aflægge et revisionsbesøg fra den 10. til den 13. oktober 2006. Revisionen omhandlede det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift, som er reguleret i forordning nr. 1798/2003 og de relevante gennemførelsesbestemmelser. Det centrale punkt er herved, om medlemsstaterne har indrettet de administrative og organisatoriske strukturer for det administrative samarbejde, og hvordan samarbejdet i tilfælde af anmodninger om bistand i henhold til artikel 5 i forordning nr. 1798/2003 er udformet i praksis. Revisionen omfatter i det væsentlige enheder under det centrale forbindelseskontor, jf. forordningens artikel 2, nr. 2. Dog kan også andre enheder, der er involveret i det administrative samarbejde, blive inddraget i revisionen.

15. Med henvisning til denne første skrivelse orienterede Revisionsretten ved skrivelse af 7. september 2006 Bundesrechnungshof om yderligere detaljer vedrørende revisionen. I skrivelsen blev navnlig annonceret et revisionsbesøg ved det tyske centrale forbindelseskontor i perioden fra den 10. til den 13. oktober 2006. Denne skrivelse var vedlagt et program for besøget, som Bundesrechnungshof blev anmodet om at videresende til det centrale forbindelseskontor.

16. Det centrale forbindelseskontor blev i dette besøgsprogram anmodet om at fremsende oplysninger om de i 2004 og 2005 modtagne og fremsatte anmodninger om oplysninger i henhold til artikel 5 i forordning nr. 1798/2003. Besøgsprogrammet indeholdt endvidere en oversigt over de forskellige

emner, som skulle behandles under revisionsbesøget. Disse emner omfattede navnlig 1) det centrale forbindelseskontors organisation, udstyr og arbejdsgange, 2) udveksling af oplysninger uden forudgående anmodning som omhandlet i kapitel IV i forordning nr. 1798/2003, 3) lagring og udveksling af oplysninger vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet (VIES-databasen), 4) retlige problemer, der forhindrer det administrative samarbejde, 5) yderligere foranstaltninger til forbedring af det administrative samarbejde og bekæmpelse af misbrug, og 6) stikprøvekontroller af de modtagne og fremsatte anmodninger om oplysninger.

17. Bundesrechnungshof bekræftede ved skrivelse af 18. september 2006 sin medvirken til Revisionsrettens revision. I denne forbindelse var der fastsat et formøde i Bundesrechnungshof den 9. oktober 2006.

18. Eftersom det centrale forbindelseskontor, der var genstand for revisionen, tilsyneladende ikke var indstillet på at samarbejde med Revisionsretten, rettede denne ret med skrivelse af 5. oktober 2006 på ny henvendelse til Bundesrechnungshof. Revisionsretten oplyste i denne skrivelse, at det centrale forbindelseskontor hverken havde bekræftet revisionsbesøget eller havde fremsendt de dokumenter, der tidligere var anmodet om, og som var nødvendige for en behørig forberedelse af revisionen. På denne baggrund meddelte Revisionsretten, at den ønskede at udskyde revisionsbesøget til perioden fra den 14. til den 17. november 2006. Revisionsretten anmodede samtidig Bundesrechnungshof om at formå det centrale forbindelseskontor til at medvirke til en behørig gennemførelse af denne revision.

19. Ved skrivelse af 9. november 2006 klagede Revisionsretten til den tyske Bundesminister der Finanzen over, at det centrale forbindelseskontor, der var genstand for revisionen, hverken havde bekræftet revisionsbesøget fra den 14. til den 17. november 2006 eller havde fremsendt de nødvendige oplysninger. Revisionsretten meddelte, at den udsatte revisionsbesøget endnu en gang, nu til perioden fra den 4. til den 7. december 2006. Revisionsretten redegjorde samtidig på ny for formålet med undersøgelsen og præciserede herved, at der bl.a. var planlagt revision af stikprøver af anmodninger om oplysninger, som det centrale forbindelseskontor havde fremsat i 2005, og af anmodninger om oplysninger, som var modtaget fra andre medlemsstater samme år. De egentlige materielle operationer, herunder skattefastsættelse, for så vidt som disse fremgik af de efterprøvede dokumenter, var ikke omfattet af revisionen. Derimod ville det blive efterprøvet, hvor effektivt det administrative samarbejde var. Bundesministerium der Finanzen meddelte ved svarskrivelse af 4. december 2006, at Revisionsrettens revision som følge af manglende retsgrundlag ikke var mulig.

20. Revisionsretten rettede med en skrivelse af 13. december 2006 på ny henvendelse til Bundesrechnungshof og anmodede om besvarelse af visse spørgsmål vedrørende konkrete anmodninger om oplysninger, der i

medfør af artikel 5 i forordning nr. 1798/2003 var blevet udvekslet mellem Tysklands centrale forbindelseskontor og andre medlemsstaters centrale forbindelseskontorer. Bundesrechnungshof afviste den 6. marts 2007 denne anmodning under henvisning til, at Bundesministerium der Finanzen allerede havde modsat sig det af Revisionsretten annoncerede revisionsbesøg i denne anledning. Bundesrechnungshof kunne af neutralitetsgrunde følgelig ikke udlevere de omhandlede oplysninger.

21. Ved en skrivelse af 4. maj 2007 rettede Revisionsretten på ny henvendelse til Bundesministerium der Finanzen med underretning om en række konklusioner, som denne ret havde draget på grundlag af revisioner i andre medlemsstater. Bundesministerium der Finanzen tog i en svarskrivelse af 29. juni 2007 stilling til denne redegørelse. Svarskrivelsen gav imidlertid ikke anledning til en formodning for, at Bundesministerium der Finanzen havde ændret sin afvisende holdning med hensyn til gennemførelsen af revisionen ved et revisionsbesøg i Forbundsrepublikken Tyskland.

22. Resultaterne af revisionen har Revisionsretten offentliggjort i særberetning nr. 8/2007 om det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift [8] (herefter »særberetning nr. 8/2007«). Bemærkningerne om Tyskland i denne beretning er baseret på revisionsresultater fra revisionsbesøg i andre medlemsstater, oplysninger modtaget under revisionsbesøg i Kommissionen og offentligt tilgængelige rapporter [9].

IV — Den administrative procedure

23. Kommissionen oplyste ved en åbningsskrivelse af 23. september 2008 Forbundsrepublikken Tyskland om, at denne medlemsstat med sin gentagne nægtelse af at samarbejde med Revisionsretten havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 248, stk. 1-3, EF, artikel 140, stk. 2, og artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002 samt artikel 10 EF. Tilsidesættelsen bestod i, at Revisionsretten var blevet forhindret i at udføre sin opgave, som er at kontrollere EU's indtægter. Den omhandlede revision fra Revisionsretten havde endvidere til formål at efterprøve EU's udgifter i forbindelse med gennemførelsen af forordning nr. 1798/2003, hvorved der navnlig skulle foretages en bedømmelse af VIES-databasens virkningsgrad og effektivitet.

24. Ved svarskrivelse af 23. december 2008 afviste Forbundsrepublikken Tyskland de fremførte klagepunkter. Det afgørende var, at

8 — EUT 2008 C 20, s. 1.

9 — Særberetning nr. 8/2007, nr. 14.

den af Revisionsretten påtænkte revision ikke var omfattet af artikel 248 EF, da denne revision hverken var rettet mod EU's indtægter eller udgifter. Den tyske regering påberåbte sig ligeledes subsidiaritetsprincippet.

25. Ved skrivelse af 23. marts 2009 fremsatte Kommissionen over for Forbundsrepublikken Tyskland en begrundet udtalelse i henhold til artikel 226 EF. Kommissionen fastholdt herved sin opfattelse, hvorefter Revisionsretten har beføjelse til at revidere det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne vedrørende merværdiafgift. Revisionsretten har herudover kompetence til at evaluere EU's udgifter vedrørende VIES-databasen, da denne ordning for udveksling af oplysninger vedrørende merværdiafgift finansieres af EU's budget.

26. I besvarelsen af den begrundede udtalelse bekræftede Forbundsrepublikken Tyskland ved skrivelse af 22. maj 2009 sit standpunkt om, at den omhandlede revision ikke er omfattet af artikel 248 EF, for så vidt som kontrollen er rettet mod momsindtægter. I det omfang revisionen skulle være planlagt som en efterprøvelse af EU's udgifter med hensyn til VIES-databasen, anerkendte Forbundsrepublikken Tyskland udtrykkeligt Revisionsrettens kompetence til at revidere de relevante EU-udgifter. Disse udgifter var dog ikke genstand for den oprindelige revisionsanmodning.

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande

27. Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland efter Kommissionens opfattelse ikke har efterkommet den begrundede udtalelse, har Kommissionen den 17. december 2009 anlagt sag i medfør af artikel 258 TEUF.

28. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår følgende:

— Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtigelser i henhold til artikel 248, stk. 1-3, EF, artikel 140, stk. 2, og artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002 samt artikel 10 EF, idet den har nægtet at give tilladelse til, at Revisionsretten foretager kontrol i Tyskland af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er omhandlet i forordning nr. 1798/2003 og i de relevante gennemførelsesbestemmelser.

— Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.

29. Forbundsrepublikken Tyskland har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

30. Ved kendelse af 7. maj 2010 har Domstolens præsident givet Revisionsretten og Europa-Parlamentet tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kommissionens påstande. Revisionsretten og Europa-Parlamentet har nedlagt påstand om, at Kommissionen gives medhold.

31. Under den mundtlige forhandling den 15. marts 2011 har repræsentanterne for Kommissionen, Forbundsrepublikken Tyskland samt Revisionsretten og Europa-Parlamentet redegjort nærmere for deres opfattelser.

VI — Parternes væsentligste argumenter

32. Kommissionen, Europa-Parlamentet og Revisionsretten er af den opfattelse, at Forbundsrepublikken Tysklands nægtelse af at gøre det muligt for Revisionsretten at gennemføre revisionen af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift indebærer en tilsidesættelse af artikel 248, stk. 1-3, EF, artikel 140, stk. 2, og artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002 samt af artikel 10 EF. Den tyske regering anser derimod sin afvisende holdning for at være i overensstemmelse med EU-retten.

33. *Kommissionen, Europa-Parlamentet* og *Revisionsretten* har argumenteret for en vid fortolkning af Revisionsrettens revisionsbeføjelser og af den tilsvarende samarbejdspligt, der påhviler medlemsstaterne. I forbindelse hermed har disse institutioner fremhævet Revisionsrettens rolle, der er forankret i primærretten, og som består i at vurdere inkasseringen og udbetalingen af EU's midler og i at undersøge, om de finansielle transaktioner er blevet registreret og oplyst korrekt, og om de er blevet foretaget og forvaltet lovligt og formelt rigtigt. Revisionsretten bidrager som uafhængig ekstern revisor til at forbedre EU's finansielle praksis, hvormed EU-borgernes finansielle interesser varetages. På denne baggrund og for at sikre en effektiv virkning af de relevante bestemmelser skal Revisionsrettens revisionsbeføjelser fortolkes vidt. Det fremgår endvidere af de EU-retlige bestemmelser, at medlemsstaterne i tilfælde af revisioner i medlemsstaterne er forpligtede til at yde Revisionsretten omfattende bistand i forbindelse med dens udførelse af sine opgaver.

34. Det påhviler således medlemsstaterne at tillade alle de revisioner, som Revisionsretten gennemfører med henblik på vurderingen af opkrævningen og udbetalingen af EU's midler, og i den forbindelse at sikre Revisionsretten omfattende bistand. Det er imidlertid netop dette, som de tyske myndigheder nægter Revisionsretten. Selv om forordning nr. 1798/2003 ikke selv regulerer opkrævningen af EU-indtægter, indeholder den dog en entydig og direkte forbindelse til EU-indtægterne. Den tjener til bekæmpelse af momssvig og -unddragelse og bidrager dermed til, at medlemsstaterne råder over korrekte momsindtægter, og at EU under de bedst mulige betingelser kan råde over de egne indtægter,

hidrørende fra moms, der tilkommer EU. I sidste ende udgør medlemsstaternes momsindtægter nemlig grundlaget for fastlæggelsen af EU's egne momsindtægter. Set ud fra dette perspektiv hører efterprøvelsen af, om medlemsstaterne har indrettet et effektivt system for samarbejde og bistand på momsområdet, til området for revision af egne momsindtægter. Det bør endvidere ikke lades ude af betragtning, at de andre medlemsstater vil skulle kompensere for eventuelle underskud i forbindelse med egne momsindtægter gennem højere bidrag på området for egen BNI-indtægt.

35. *Revisionsretten* og *Europa-Parlamentet* har i denne forbindelse ligeledes fremhævet forskellen mellem de revisioner, der gennemføres af Revisionsretten, og de af Kommissionen gennemførte kontroller. Formålet med Revisionsrettens revisioner består ikke i at undersøge medlemsstaternes anvendelse af forordning nr. 1798/2003 med henblik på at foranledige, at medlemsstaterne pålægges sanktioner for mulige tilsidesættelser af pligter, men derimod i at efterprøve, om ordningen for det administrative samarbejde fungerer godt i praksis, og efter behov at foreslå forbedringer. *Revisionsretten* har herved fremhævet, at den restriktive fortolkning af Revisionsrettens beføjelser, som den tyske regering har fremført, ville indebære, at Revisionsretten på området for egne momsindtægter alene vil have adgang til at gennemføre en meget begrænset revision af regnskabsførelsen, hvilket ville hindre denne ret i at foretage forvaltningsrevision (»performance audits«). Disse revisioner er imidlertid nødvendige for, at Revisionsretten kan opfylde sine forpligtelser i henhold til ordlyden af artikel 248 EF.

36. *Kommissionen* finder endvidere, at dens opfattelse støttes af artikel 43, stk. 1, i forordning nr. 1798/2003, artikel 8, stk. 2, i afgørelse 2000/597 og artikel 140, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002. Det fremgår af disse bestemmelser, at medlemsstaterne selv har fortolket Revisionsrettens kompetencer i henhold til artikel 248 EF så vidt, at disse kompetencer omfatter en revision af medlemsstaternes administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift efter reglerne i forordning nr. 1798/2003.

37. *Den tyske regering* er derimod af den opfattelse, at Revisionsrettens kompetencer skal fortolkes strengt. Revisionsrettens opgave er klart begrænset til at revidere forløb, der står i direkte forbindelse til EU's indtægter og udgifter.

38. Efter den tyske regerings opfattelse vedrører forordning nr. 1798/2003 ikke EU's indtægter. Medlemsstaternes momsindtægter, der beskyttes af forordning nr. 1798/2003, udgør ikke EU-indtægter, men inddrages alene som fast størrelse til beregning af EU's egne momsindtægter. De forskrifter, der er relevante for denne beregning, indeholder ikke en korrekturfunktion, hvorved momsindtægter, som medlemsstaten — f.eks. gennem en mere effektiv anvendelse af den mellemstatslige bistand — kunne have opnået, medregnes.

39. Den tyske regering har i denne sammenhæng ligeledes draget en parallel til egne BNI-indtægter. Den har herved navnlig fremhævet, at beregningen af egen BNI-indtægt i sidste ende er baseret på den enkelte medlemsstats BNI. Såfremt den måde, hvorpå dette grundlag for egne indtægter tilvejebringes, skulle være underlagt Revisionsrettens revision, ville Revisionsretten inden for rammerne af en revision af egen BNI-indtægt være beføjet til at revidere de enkelte medlemsstaters samlede økonomiske politik, da denne netop påvirker hver enkelt medlemsstats BNI.

40. Disse overvejelser fører den tyske regering til det resultat, at Revisionsrettens revisionsbeføjelser alene vedrører fastlæggelsen og beregningen af de faktisk opnåede nettomomsindtægter samt de beregninger, som medlemsstaterne gennemfører på grundlag af disse indtægter, med henblik på at fastlægge beregningsgrundlaget for egne momsindtægter. De enkelte opkrævnings-, fastsættelses-, og administrative procedurer, dvs. de egentlige beskatningsprocedurer i medlemsstaterne, er derimod ikke underlagt Revisionsrettens kontrol, da disse procedurer på ingen måde er genstand for fastlæggelsen og beregningen af egne momsindtægter. En beføjelse for Revisionsretten til at revidere gennemførelsen af forordning nr. 1798/2003 i medlemsstaterne kan i denne sammenhæng heller ikke udledes af artikel 8, stk. 2, i afgørelse 2000/597.

41. Det er endvidere omtvistet mellem parterne, om Revisionsrettens revision af medlemsstaternes administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift strider mod subsidiaritetsprincippet.

42. Dette er efter *den tyske regerings* opfattelse tilfældet. Revisionen af opkrævning af moms foretages principielt af de nationale revisionsretter. Såfremt Kommissionen er af den opfattelse, at en revision af grænseoverskridende aspekter alene kan foretages

af Revisionsretten, overser Kommissionen, at der i henhold til artikel 35 i forordning nr. 1798/2003 allerede er fastsat en revision og vurdering af forordningen, som foretages af Kommissionen i samarbejde med medlemsstaterne. EU-lovgiver har med andre ord allerede truffet foranstaltninger for at tage højde for de nationale revisionsretters begrænsede kompetenceområde. En revision foretaget af Revisionsretten er for så vidt ufornøden.

43. Den tyske regering har i denne sammenhæng ligeledes fremhævet, at den organisatoriske udformning af skatte- og afgiftsmyndighederne, skatterevisionen samt skatteopkrævningen er omfattet af medlemsstaternes kompetence. Den forvaltningsretlige kompetencefordeling mellem EU og medlemsstaterne kan ikke holdes adskilt fra spørgsmålet om, hvilke revisionsmyndigheder der må revidere den pågældende forvaltningsvirksomhed. Afgrænsningen af Revisionsrettens revisionsbeføjelse skal derfor svare til afgrænsningen af forvaltningskompetencerne. Uden et udtrykkeligt traktatmæssigt grundlag er en revision af den administrative praksis, der er omfattet af medlemsstaternes kompetence, herefter ikke tilladt.

44. Efter *Kommissionens, Europa-Parlamentets og Revisionsrettens* opfattelse kan subsidiaritetsargumentet ikke tiltrædes. Derimod taler de grænseoverskridende aspekter af det administrative samarbejde i henhold til forordning nr. 1798/2003 for, at Revisionsretten har en revisionsbeføjelse. *Kommissionen* har endvidere fremhævet den selvstændige karakter af Revisionsrettens revisioner. Den omstændighed, at Kommissionen eller de nationale revisionsretter har en revisionsbeføjelse, udelukker efter det ovenstående ikke automatisk, at Revisionsretten har en revisionsbeføjelse.

45. *Kommissionen* har i sin replik endvidere gjort gældende, at der ligeledes er forbundet udgifter for EU med gennemførelsen af forordning nr. 1798/2003, eftersom opbygningen og driften af de deri fastsatte informationssystemer (med)finansieres af EU's budget. Følgelig hører revisionen af gennemførelsen og anvendelsen af forordning nr. 1798/2003 ligeledes til kontrollen af, om EU-udgifter er lovlige og formelt rigtige.

46. *Den tyske regering* finder, at dette anbringende skal afvises af to grunde. For det første er dette argument ikke indeholdt i stævningen, således at dette anbringende er fremsat for sent i henhold til artikel 42, stk. 2, første afsnit, i Domstolens procesreglement og dermed skal afvises. For det andet var denne kontrol af udgifterne ikke genstand for Revisionsrettens revisionsbegæring.

VII — Retlig bedømmelse

A — *Indledende bemærkninger*

47. Bedømmelsen af, om Forbundsrepublikken Tysklands nægtelse af at gøre det muligt for Revisionsretten at gennemføre en revision af medlemsstaternes administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift er forenelig med EU-retten, afhænger af besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt Revisionsretten havde beføjelse til at gennemføre denne revision eller ikke. Såfremt Revisionsretten ikke havde beføjelse til at gennemføre en sådan revision, ville Forbundsrepublikken Tyskland uden yderligere begrundelse være berettiget til at nægte at samarbejde med Revisionsretten. Hvis Revisionsretten derimod, som hævdet af Kommissionen, Europa-Parlamentet og Revisionsretten, havde beføjelse til at gennemføre denne revision, kunne Forbundsrepublikken Tysklands nægtelse anses for en tilsidesættelse af den EU-retlige forpligtelse til at samarbejde, som medlemsstaten er underlagt.

48. Revisionsretten hører i medfør af artikel 7, stk. 1, EF til EU's institutioner og handler inden for rammerne af de beføjelser, som er tillagt den ved denne traktat. Den primærretlige udformning af denne beføjelse er fastsat i artikel 248 EF, hvoraf det i stk. 1 fremgår, at Revisionsretten reviderer regnskaberne over samtlige EU's indtægter og udgifter samt regnskaberne vedrørende samtlige indtægter og udgifter for ethvert af EU oprettet organ, hvis oprettelsesakt ikke udelukker det.

49. Revisionsrettens revisionsbeføjelse vedrører dermed principielt EU's indtægter og udgifter [10]. På denne baggrund opstår i den foreliggende sag indledningsvis det spørgsmål, om en revision af medlemsstaternes administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift omhandler EU's indtægter eller udgifter. Under særlig hensyntagen til den omstændighed, at Domstolen hidtidige praksis alene indeholder begrænsede tilkendegivelser vedrørende rækkevidden af Revisionsrettens revisionsbeføjelse, forekommer det mig, at besvarelsen af dette spørgsmål kræver, at den grundlæggende struktur for ordningen for EU's indtægter under afgørelse 2000/597 — der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder — ridses op. På dette grundlag vil jeg derefter behandle spørgsmålet, om og under hvilke betingelser den revision, som Forbundsrepublikken Tyskland

10 — Jf. i denne sammenhæng M. Ekelmans, »Cour des comptes«, i *Rép. communautaire Dalloz* (pr. 88/2008), punkt 47.

har modsat sig, skal bedømmes som en revision af EU's indtægter eller udgifter, hvis gennemførelse Forbundsrepublikken Tyskland har pligt til at understøtte.

B — *Ordningen for egne indtægter under afgørelse 2000/597*

50. I henhold til artikel 269, stk. 1, EF finansieres EU's budget med forbehold af andre indtægter fuldt ud af egne indtægter. Efter artikel 269, stk. 2, EF fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet bestemmelserne vedrørende EU's ordning med egne indtægter.

51. Ordningen for egne indtægter er for det i den foreliggende sag relevante tidsrum fastlagt i afgørelse 2000/597. Artikel 2, stk. 1, i denne afgørelse sondrer mellem indtægter fra afgifter og bidrag på landbrugsområdet [litra a)], provenuet fra indførselstold [litra b)], egne momsindtægter [litra c)] og egne BNI-indtægter [11] [litra d)].

52. De afgifter og bidrag, der tilkommer EU på landbrugsområdet samt indførselstold — også kaldet »traditionelle egne indtægter« — opkræves i henhold til artikel 8, stk. 1, i afgørelse 2000/597 af medlemsstaterne i henhold til deres nationale love og administrative bestemmelser. I medfør af afgørelsens artikel 2, stk. 3, må medlemsstaterne til gengæld tilbageholde et administrationsgebyr på 25 % for opkrævningen.

53. EU's egne momsindtægter fastlægges i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i afgørelse 2000/597 på grundlag af komplicerede beregninger. Herved beregnes for hver medlemsstat indledningsvis det harmoniserede momsberegningsgrundlag på grundlag af de faktiske momsindtægter. De detaljerede regler for fastlæggelsen af dette beregningsgrundlag er indeholdt i Rådets forordning

11 — Om end der (i den tyske affattelse af) artikel 2, stk. 1, litra d), i afgørelse 2000/597 ikke er tale om medlemsstaternes bruttonationalindkomst (BNI), men derimod om medlemsstaternes bruttonationalprodukt (BNP), præciseres det i afgørelsens artikel 2, stk. 7, at med henblik på anvendelse af denne afgørelse forstås ved BNI årets bruttonationalindkomst udtrykt i markedspriser, som den beregnes af Kommissionen ved anvendelse af ENS 95 i henhold til forordning (EF) nr. 2223/96. I fjerde betragtning forklares denne begrebsmæssige omstilling med, at det er hensigtsmæssigt at anvende de mest aktuelle statistiske begreber.

(EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften [12]. Derefter begrænses det således fastslåede beregningsgrundlag for den omhandlede medlemsstat til højest 50 % af medlemsstatens BNI (udjævning af momsberegningsgrundlaget), der defineres i overensstemmelse med artikel 2, stk. 7, i afgørelse 2000/597 [13]. På det således fastlagte beregningsgrundlag for egne momsindtægter anvendes derefter en ensartet sats for alle medlemsstater [14]. Af disse beregninger fremkommer den egen momsindtægt, som hver enkelt medlemsstat skylder EU, og som medlemsstaterne i henhold til artikel 8, stk. 1, tredje afsnit, i afgørelse 2000/597 skal stille til rådighed for Kommissionen.

54. Egne BNI-indtægter følger i henhold til artikel 2, stk. 1, litra d), i afgørelse 2000/597 af anvendelsen af en sats — som fastsættes inden for rammerne af budgetproceduren under hensyn til alle øvrige indtægter — på summen af alle medlemsstaters BNI. Disse egne indtægter tjener som udligning af EU-budgettet og kan i den forbindelse betegnes som en slags hjørnesten [15], som ordningen for egne indtægter kræver, da det principielt ikke er tilladt at optage kreditter gennem EU [16]. Dette indebærer, at strukturelt betingede indtægtstab i de tre øvrige kategorier af egne indtægter i princippet vil skulle udlignes gennem højere BNI-egenindtægter. I henhold til artikel 8, stk. 1, tredje afsnit, i afgørelse 2000/597 skal medlemsstaterne stille de egne BNI-indtægter til rådighed for Kommissionen.

55. En vigtig forskel mellem traditionelle egne indtægter på den ene side og egne momsindtægter og egne BNI-indtægter på den anden side består i, at de traditionelle egne indtægter, som medlemsstaterne skal overføre til Kommissionen, i princippet skal svare til de af medlemsstaterne opkrævede landbrugsafgifter og toldbeløb fratrukket et administrationsgebyr, mens der ikke findes en sådan umiddelbar sammenhæng mellem

12 — EFT L 155, s. 9. Generelt beskrevet foretages denne beregning efter forordning nr. 1553/89 som følger: Først renses medlemsstaternes momsindtægter for de nationale forskrifters tilladte afvigelser fra de harmoniserede forskrifter (artikel 2, stk. 3, og artikel 5). Derefter divideres de korrigerede momsindtægter med den nationale momssats. Såfremt der i en medlemsstat anvendes flere momssatser, skal der dannes en vejet gennemsnitssats (artikel 3-5). Det beregningsgrundlag, der fastlægges efter forholdet mellem de korrigerede indtægter og den vejede gennemsnitssats, korrigeres derefter for transaktioner vedrørende tilladte afvigelser fra sjette momsdirektiv (artikel 2 og 6). Jf. B. Meermagen, *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München, 2002, s. 154.

13 — Denne udjævningsgrænse skal fremme en rimelig finansiel udligning mellem medlemsstaterne. Jf. J. Hidien, »Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer Einnahmen der EU«, EuR 1997, s. 95, på s. 103.

14 — Metoden til beregning af denne sats omskrives i artikel 2, stk. 4, i afgørelse 2000/597.

15 — Jf. hertil G. Wilms, »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, s. 707, på s. 710.

16 — Dette princip kommer til udtryk i artikel 268, stk. 3, EF, hvorefter indtægter og udgifter på budgettet skal balancere.

egne momsindtægter og nationale momsindtægter eller mellem egne BNI-indtægter og den nationale BNI.

56. På denne baggrund indeholder artikel 8, stk. 1, første afsnit, i afgørelse 2000/597 en udtrykkelig ordning om opkrævning af traditionelle egne indtægter. Herefter opkræves disse indtægter af medlemsstaterne i henhold til deres nationale love og administrative bestemmelser, som i givet fald tilpasses EU-forskrifternes krav. De vigtigste EU-retlige bestemmelser om opkrævning af traditionelle egne indtægter er indeholdt i Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 1150/2000 af 22. maj 2000 om gennemførelse af afgørelse 2000/597/EF, Euratom om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter [17], hvor der i artikel 17 er fastsat visse aspekter for medlemsstaternes pligt til at opkræve og stille disse egne indtægter til rådighed [18]. Derudover kan Kommissionen i henhold til denne forordnings artikel 18 ikke alene anmode medlemsstaterne om at gennemføre supplerende kontrol med hensyn til fastlæggelsen og overdragelsen af de traditionelle egne indtægter, men den har tillige ret til at deltage aktivt i denne kontrol.

57. Hvad angår medlemsstaternes opkrævning af national moms indeholder hverken afgørelse 2000/597 eller forordning nr. 1150/2000 udtrykkelige bestemmelser. Moms skal trods harmoniseringen på dette område anses for at være en national skat, som i princippet opkræves efter nationale forskrifter [19]. Ikke desto mindre bestemmer artikel 12, stk. 1, i forordning nr. 1553/89, at medlemsstaterne har pligt til at underrette Kommissionen om de procedurer, de anvender ved registrering af afgiftspligtige, samt ved fastlæggelse og opkrævning af moms, og om det nærmere indhold og virkningen af deres kontrolordninger på momsområdet. Efter artikel 12, stk. 2, skal Kommissionen i samarbejde med hver enkelt medlemsstat undersøge, om der kan foreslås forbedringer i procedurerne med henblik på at gøre dem mere effektive.

58. Betydningen af de fire kategorier af egne indtægter i forbindelse med finansieringen af EU's budget ændrede sig markant i midten af 1990'erne. Mens »de traditionelle egne indtægter« i 1996 havde en procentandel på

17 — EFT L 130, s. 1, som ændret ved Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 2028/2004 af 16.11.2004 (EUT L 352, s. 1).

18 — Artikel 17, stk. 2, i forordning nr. 1150/2000 fastslår bl.a., at medlemsstaterne fritages for at overdrage Kommissionen beløb svarende til fastlagte traditionelle fordringer på egne midler, der viser sig uinddrivelige enten på grund af force majeure eller af andre grunde, som ikke kan tilskrives dem.

19 — Jf. B. Meermagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, s. 161.

19,1 % af EU's egne indtægter, og egne momsindtægter og egne BNI-indtægter havde procentandele på henholdsvis 51,3 % og 29,6 %, er »de traditionelle egne indtægter« og egne momsindtægter i 2005 blevet reduceret til henholdsvis 11,4 % og 14,1 %, mens andelen af egne BNI-indtægter er blevet øget til 74,5 % [20]. Dermed har egne BNI-indtægter, der først blev indført i 1988, udviklet sig til EU-budgettets vigtigste finansieringskilde i stedet for egne momsindtægter.

59. Som allerede nævnt udgør egne BNI-indtægter nu ikke alene EU's vigtigste indtægtskilde, den tjener også til at udligne EU-budgettet. I det omfang tab i andre kategorier af egne indtægter ikke opfanges af tilpasninger af udgifterne i EU-budgettet, skal de følgelig udlignes ved højere egne BNI-indtægter.

60. Domstolen tager udtrykkeligt denne sammenhæng mellem de forskellige kategorier af egne indtægter i betragtning i sin praksis om medlemsstaternes opkrævning af traditionelle egne indtægter. På baggrund af konstateringen om, at tabte indtægter i forbindelse med egne indtægter enten skal kompenseres ved en anden egen indtægt eller ved tilpasning af udgifterne, har Domstolen ved dom af 15. november 2005, Kommissionen mod Danmark, fastslået, at medlemsstaterne har pligt til at fastlægge et konstaterbart krav for EU på de traditionelle egne indtægter, da EU's finansielle ligevægt i modsat fald ville blive forstyrret som følge af en medlemsstats handlemåde [21].

61. Sammenfattende må det herefter fastholdes, at ordningen med EU's egne indtægter er sammensat af flere kategorier af egne indtægter, nemlig traditionelle egne indtægter, egne momsindtægter og egne BNI-indtægter. De egne momsindtægter, som de enkelte medlemsstater skal stille til rådighed, fastsættes i denne sammenhæng på grundlag af de nationale momsindtægter, hvorved disse indtægter inden for rammerne af komplicerede beregninger inddrages som en statisk størrelse for fastsættelsen af de bidrag fra egne momsindtægter, som den enkelte medlemsstat skal betale [22].

20 — Kommissionens rapport om, hvordan ordningen med egne indtægter fungerer KOM(2004) 505 endelig, s. 3.

21 — Dom af 15.11.2005, sag C-392/02, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 9811, præmis 54 og 60. Jf. ligeledes dom af 17.6.2010, sag C-423/08, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5449, præmis 39, af 15.6.2000, sag C-348/97, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 4429, præmis 64, og af 16.5.1991, sag C-96/89, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 2461, præmis 37.

22 — Som Europa-Parlamentet korrekt har anført i sin beslutning af 29.3.2007 om Den Europæiske Unions egne indtægter i fremtiden [EUT C 27 E, s. 214, litra d)].

C — *Revisionsrettens revisionsbeføjelser*

1. Genstanden for, rækkevidden af og grænserne for Revisionsrettens revisionsbeføjelse

62. Med henblik på bedømmelsen af spørgsmålet, om Forbundsrepublikken Tyskland med sin nægtelse af at tillade Revisionsretten at gennemføre en revision af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i Tyskland tilsidesætter EU-retten, er det afgørende i sidste ende, om Revisionsretten var beføjet til at gennemføre denne revision, og om den inden for rammerne af forberedelsen og gennemførelsen af denne revision overholdt sin revisionsbeføjelse. Medlemsstaterne er nemlig for så vidt alene forpligtet til at samarbejde med Revisionsretten, når denne opererer inden for grænserne af sin revisionsbeføjelse [23].

a) Beføjelsen til at foretage revision af EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger, der har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter eller udgifter

64. I henhold til artikel 248, stk. 1, EF reviderer Revisionsretten regnskaberne over samtlige EU's indtægter og udgifter samt regnskaberne vedrørende samtlige indtægter og udgifter for ethvert af EU oprettet organ, for så vidt som oprettelsesakten ikke udelukker det. I henhold til artikel 248, stk. 2, EF efterprøver Revisionsretten i denne forbindelse lovligheden og den formelle rigtighed af disse indtægter og udgifter og sikrer sig, at den økonomiske forvaltning har været forsvarlig, i hvilken forbindelse den navnlig aflægger beretning om eventuelle uregelmæssigheder [24]. Artikel 140, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002, der er vedtaget på grundlag af artikel 279 EF, fastsætter på tilsvarende måde, at Revisionsrettens undersøgelse af lovligheden og den

63. På denne baggrund vil jeg først analysere genstanden for, rækkevidden af og grænserne for Revisionsrettens revisionsbeføjelse. Jeg vil endvidere komme ind på de revisionskriterier, som Revisionsretten har til rådighed i forbindelse med opfyldelsen af sine opgaver. På baggrund af denne analyse vil det dernæst være muligt at bedømme, om og på hvilken måde Revisionsretten konkret er beføjet til at undergive det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 en revision.

23 — Jf. punkt 47 ff. i dette forslag til afgørelse.

24 — Artikel 248 EF er regelteknisk opbygget således, at Revisionsrettens revisionsopgaver fastsættes i stk. 1. Stk. 2 indeholder en opregning af de kriterier, der danner grundlag for disse revisioner. Stk. 3 formulerer konkrete regler og forskrifter med hensyn til gennemførelsen af disse revisioner. Endelig indeholder stk. 4 krav til offentliggørelse af resultaterne af de gennemførte revisioner. Jf. hertil J. Inghelram, »L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?«, *Cahiers de droit européen 2001*, s. 707, på s. 709 ff., og M.B. Engwirda og A.F.W. Moonen, »De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief«, SEW 2000, s. 246, på s. 249 ff.

formelle rigtighed af indtægterne og udgifterne bygger på traktaternes bestemmelser, budgettet, denne forordning, gennemførelsesbestemmelserne samt alle retsakter, der er udstedt til gennemførelse af traktaterne [25].

65. Revisionsretten er på grundlag af disse kompetenceregler i princippet beføjet til at revidere alle de handlinger, som foretages af EU-institutionerne og medlemsstaterne, der har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter og udgifter. Revisionsretten kan herved bedømme lovligheden af de reviderede handlinger, der er foretaget af EU-institutionerne og medlemsstaterne, i lyset af alle EU-retlige regler og forskrifter, der kan have betydning for EU's midler [26]. Det fremgår endvidere af artikel 248, stk. 2, andet og tredje afsnit, EF, hvorefter revisionen af indtægterne ligeledes kan ske på grundlag af fastlæggelser af indtægterne, og revision af udgifterne ligeledes kan ske på grundlag af indgående forpligtelser, at Revisionsretten kan gennemføre revisionen uden at afvente afslutningen af relevante indtægts- eller betalingstransaktioner, og at den er berettiget til at foretage en såkaldt »parallel revision« [27].

66. Hovedbetingelsen for, at Revisionsretten har en revisionskompetence, er dermed, at der foreligger en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem genstanden for revisionen og EU's indtægter eller udgifter.

b) EU-rettens anvendelsesområde som kompetencebegrænsning i forbindelse med Revisionsrettens efterprøvelse af medlemsstaternes handlinger

67. I tilfældet med revision af EU-institutioners handlinger er det som regel tilstrækkeligt, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem EU's midler og den genstand, der er

25 — Da forordning nr. 1605/2002 er baseret på det primærretlige grundlag i artikel 279 EF, opstår der i den foreliggende sag ikke det spørgsmål, om anvendelsen af den sekundære ret har forrang i forholdet mellem artikel 248 EF og artikel 140, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002. For så vidt angår princippet om den sekundære rets anvendelsesforrang henvises til punkt 99 ff. i mit forslag til afgørelse af 11.2.2010 i sag C-160/08, Kommissionen mod Tyskland, dom af 29.4.2010, Sml. I, s. 3713.

26 — Selv om Domstolen i dom af 23.4.1986, sag 294/83, Les Verts mod Parlamentet, Sml. s. 1339, præmis 28, generelt fastslog, at Revisionsrettens kontrol vedrører udgifternes lovlighed i forhold til budgettet og den afledte retsakt, som udgiften følger af, kan denne udtalelse, når henses til denne doms overordnede sammenhæng, ikke udlægges som en principiel begrænsning af Revisionsrettens revisionsbeføjelse til bestemte EU-retlige normer. På denne baggrund har generaladvokat Mancini i forslag til afgørelse af 25.5.1988 i sag 204/86, Grækenland mod Rådet, Sml. s. 5323, punkt 5, med rette fremhævet, at Revisionsretten har kompetence til at efterprøve, ikke blot om budgetbestemmelserne i traktaterne eller i finansforordningen er overholdt, men også om enhver anden bestemmelse i EU's retsorden – for så vidt som den har betydning for udgifterne – er iagttaget. Jf. i denne retning ligeledes J. Inghelram, »The European Court of Auditors: Current Legal Issues«, CMLR 2000, s. 129, på s. 133 f. M. Ekelmans, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 41 og 49.

27 — Jf. hertil C. Ehlermann, *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden, 1976, s. 32 f., Mageira, i Das Recht der Europäischen Union (udg. af Grabitz, Hilf), artikel 248 EØF, punkt 12 (40. supplement, oktober 2009).

udvalgt til revision af Revisionsretten, for at det uden videre kan lægges til grund, at Revisionsretten har en revisionsbeføjelse.

68. I tilfælde af revision af medlemsstaternes retsakter skal det derimod endvidere tages i betragtning, at medlemsstaterne kan træffe en lang række afgørelser, der ganske vist berører EU's midler, men som alligevel ligger helt uden for EU-rettens anvendelsesområde. Eftersom Revisionsretten i henhold til bestemmelserne i artikel 248, stk. 2, ikke alene kan bedømme den formelle rigtighed og forsvarligheden af den økonomiske forvaltning, men også lovligheden af den af Revisionsretten fastlagte genstand for revisionen, i lyset af de relevante EU-retlige forskrifter [28], er det efter min opfattelse udelukket, at Revisionsretten kan gøre nationale afgørelser, som medlemsstaterne har truffet under udøvelse af den ubegrænsede reguleringskompetence, som de har bevaret, til hovedgenstanden for en revision [29].

69. Med hensyn til medlemsstaternes handlinger er Revisionsrettens revisionsbeføjelse således ikke alene betinget af, at medlemsstaternes handlinger, der er genstand for kontrol, har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's midler, men også af at medlemsstaterne skulle overholde EU-retlige bestemmelser i forbindelse med iværksættelsen af den handling, der er genstand for kontrol.

70. Med henblik på at skabe en bedre forståelse af disse supplerende kompetencebegrænsninger i tilfælde af efterprøvelse af medlemsstaternes handel, finder jeg det nødvendigt kort at komme ind på de væsentligste kendetegn ved den af Revisionsretten gennemførte efterprøvelse af lovligheden.

71. I henhold til artikel 248, stk. 2, EF kan Revisionsretten efterprøve, om EU-institutioners og medlemsstaters handlinger, der berører EU's midler, er lovlige. Selv om denne efterprøvelse af lovligheden kan overlappe de retslige opgaver, som Domstolen varetager [30], er gennemførelsen og virkningerne af den efterprøvelse af lovligheden, der foretages af Revisionsretten, henholdsvis af Domstolen,

28 — For så vidt angår de revisionskriterier, som Revisionsretten kan anvende i forbindelse med udøvelsen af sin revisionsbeføjelse, henvises til punkt 93 ff. i dette forslag til afgørelse.

29 — Dette indebærer imidlertid ikke, at Revisionsretten ved affattelsen, udformningen og gennemførelsen af sine revisioner skal begrænse sig fuldkomment til emneområder, der er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde. Derimod må det lægges til grund, at Revisionsretten i forbindelse med en revision af hovedgenstanden – der er undergivet EU-retten – ligeledes kan efterprøve, om nationale foranstaltninger og bestemmelser, der er vedtaget af medlemsstaterne under udøvelse af den reguleringsmyndighed, som de har bevaret, er økonomisk forsvarlige, for så vidt som denne revision er egnet, nødvendig og forholdsmæssig i forhold til at opnå de generelle formål med revisionen. Jf. hertil punkt 134 ff. i dette forslag til afgørelse.

30 — Jf. som eksempel den af Revisionsretten gennemførte revision af Kommissionens finansiering af foranstaltninger til bekæmpelse af fattigdom og social udstødelse (årsberetningen for regnskabsåret 1995, EFT 1996 C 340, s. 1), hvorved Revisionsretten nåede til det resultat, at der ikke var retsgrundlag for finansieringen af en række foranstaltninger gennem EU-budgettet (punkt 6.122-6.126). På grundlag af et søgsmål anlagt af Det Forenede Kongerige mod Kommissionen kom Domstolen til samme resultat i dom af 12.5.1996, sag C-106/98, Det Forenede Kongerige mod Kommissionen, Sml. I, s. 2729, og annullerede den kommissionsbeslutning, der var genstand for sagen.

grundlæggende forskellig [31]. Hvad angår efterprøvelsen af lovligheden kan Domstolen i princippet alene gribe ind, såfremt der gyldigt indledes en retssag ved denne instans. Derudover skal Domstolen ved sin domsafsigelse i almindelighed orientere sig mod sagens genstand. Revisionsretten kan derimod i henhold til artikel 248, stk. 4, andet afsnit, EF gribe ind på eget initiativ og derved selv fastlægge genstanden for sin revision under iagttagelse af sine kompetencer. Med hensyn til retsfølgen får Domstolens domme dog formel og materiel retskraft og således en bindende virkning. Revisionsrettens erklæringer, beretninger og stillingtagender har derimod ingen formel bindende virkning [32].

72. Selv om Revisionsretten således ikke i forbindelse med sin efterprøvelse af lovligheden har til opgave at foretage en udtømmende retlig bedømmelse, må det ikke overses, at Revisionsrettens angivelser vedrørende lovligheden af de efterprøvede transaktioner i praksis nyder en betydelig faglig autoritet [33]. I denne sammenhæng skal det ligeledes fremhæves, at Revisionsrettens efterprøvelse som regel ikke alene udgør en kontrol, men samtidig en form for målrettet rådgivning, hvorved afdækningen og behandlingen af misforhold og forkerte udviklingstendenser i lyset af EU-retten er rettet mod en ændring af den fastslåede praksis [34].

73. Under særlig hensyntagen til Revisionsrettens autoritet kan denne institutions erklæringer, beretninger og stillingtagender vedrørende lovligheden af de reviderede retsakter, som medlemsstaterne vedtager, på trods af den manglende bindende virkning i formel forstand have en betydelig indflydelse på disse medlemsstaters handlinger på de efterprøvede områder. Denne mulighed for, at Revisionsretten kan have en autoritativ indflydelse, medfører efter min opfattelse, at det ikke tilkommer Revisionsretten at gøre medlemsstaters handlinger, der ligger helt uden for EU-rettens anvendelsesområde, til hovedgenstanden for sine revisioner, heller ikke

31 — Jf. hertil M. Ekelmans, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 49.

32 — I denne sammenhæng har generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i punkt 50 ff. i sit forslag til afgørelse af 3.5.2001 i sagen Ismeri Europa mod Revisionsretten (sag C-315/99 P, dom af 10.7.2001, Sml. I, s. 5281) henvist til, at Revisionsrettens årsberetninger eller særberetninger indeholder denne institutions synspunkter og bemærkninger vedrørende den efterprøvede økonomiske forvaltning. Generaladvokaten fremhævede herved særligt, at beretningerne som følge af selve deres karakter ikke direkte kan skabe rettigheder og forpligtelser for de kontrollerede institutioner og organer. De indeholder ikke beslutninger, men alene meningstilkendegivelser. På denne baggrund kom generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer med rette til det resultat, at en beretning fra Revisionsretten ikke udgør en retsakt, der kan afføde retsvirkninger i forhold til tredjemand. Efter Domstolens retspraksis kan en sådan beretning følgelig heller ikke anfægtes ved et annullationssøgsmål. Jf. i samme retning J. Inghelram, nævnt ovenfor i fodnote 24, s. 726 f.

33 — I denne sammenhæng fremhæves det i den juridiske litteratur, at Revisionsretten i anledning af påbegyndelsen af sit virke af den daværende præsident for Domstolen, H. Kutscher, blev omskrevet til EU's »økonomiske samvittighed«. Jf. bl.a. J. Inghelram, nævnt ovenfor i fodnote 3, s. 676.

34 — Vedrørende dette forhold mellem revisionsretters revision/kontrol og rådgivning, se M. Freytag, *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden, 2005, s. 40 ff.

hvis disse måtte have en direkte forbindelse til EU's indtægter og udgifter.

74. Når medlemsstaternes handlinger på et område, hvor der ikke skal tages hensyn til EU-retlige bestemmelser, gøres til hovedgenstanden for en af Revisionsretten gennemført revision, er der nemlig risiko for, at Revisionsretten ved efterprøvelsen af lovligheden kan påtvinge medlemsstaterne EU-retlige bedømmelser på områder, hvor EU-retten end ikke finder anvendelse. På denne baggrund ville en efterprøvelse af lovligheden af de handlinger, som medlemsstaterne foretager på områder, hvor de ikke skal efterkomme EU-retlige bestemmelser, udgøre en overskridelse af de grænser, der er fastsat for Revisionsrettens beføjelser [35].

75. I forbindelse med EU's udgifter forekommer det mig, at den omstændighed, at der består en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem den af medlemsstaterne foretagne handling, der er genstand for revisionen, og EU's udgifter, som regel indebærer, at denne handling ligeledes er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde.

35 — Jf. i denne sammenhæng artikel 5, stk. 1, EF, hvorefter EU handler inden for rammerne af de beføjelser og mål, der er tillagt den ved denne traktat. Denne »samlekompetence« for EU, som vedrører det vertikale forhold mellem medlemsstaterne og EU, fastlægger naturligvis også den »institutionelle kompetence« for EU-institutionerne. Med hensyn til forbindelsen mellem EU's samlede kompetence og institutionernes kompetencer henvises til von Bogdandy, Bast, »Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union«, EuGRZ 2001, s. 441, på s. 444 ff.

76. På området for EU's indtægter findes der derimod en lang række medlemsstatslige regler, procedurer, afgørelser og transaktioner, der ligger helt uden for EU-rettens anvendelsesområde, men som dog kan indvirke på EU's indtægter. I overensstemmelse med den af den tyske regering fremførte argumentation [36] kan der i denne sammenhæng henvises til forholdet mellem de enkelte medlemsstaters økonomiske politik og de egne BNI-indtægter, som disse medlemsstater skal tilvejebringe.

77. Eftersom de enkelte medlemsstaters økonomisk-politiske principbeslutninger normalt altid påvirker disses BNI, kan det ikke nægtes, at disse beslutninger fra medlemsstaterne i sidste ende ligeledes påvirker beregningen af EU's BNI-indtægter [37]. Ikke desto mindre kan sådanne økonomisk-politiske principbeslutninger ikke gøres til genstand for Revisionsrettens revision, og det uanset om disse beslutninger har en direkte forbindelse til EU's indtægter eller ikke. Det afgørende i denne forbindelse er nemlig, at sådanne beslutninger falder helt uden for EU-rettens anvendelsesområde.

36 — Jf. hertil punkt 39 i dette forslag til afgørelse.

37 — Vedrørende den konkrete metode til beregning af egne BNI-indtægter henvises til punkt 54 i dette forslag til afgørelse.

c) Pligt til at overholde subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet

78. Det fremgår af mine overvejelser ovenfor, at institutionernes handlinger samt medlemsstaternes handlinger — i det omfang disse er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde — der har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter eller udgifter, i princippet kan gøres til genstand for Revisionsrettens revision. Når Revisionsretten beslutter at gennemføre en revision af en sådan handling, skal den i forbindelse med forberedelsen, gennemførelsen og afslutningen af denne revision dog overholde proportionalitetsprincippet samt — i forhold til medlemsstaterne — subsidiaritetsprincippet.

i) Subsidiaritetsprincippet

79. I henhold til artikel 5, stk. 2, EF handler EU på de områder, som ikke hører ind under EU's enekompetence, i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet, kun hvis og i det omfang målene for den påtænkte handling ikke i tilstrækkelig grad kan opfyldes af medlemsstaterne og derfor, på grund af den påtænkte handlings omfang eller virkninger, bedre kan gennemføres på EU-plan.

80. Ifølge punkt 1 i protokol (nr. 30) om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, der er knyttet som bilag til EF-traktaten, sikrer de enkelte institutioner ved udøvelsen af de beføjelser, som de er tillagt, at nærhedsprincippet overholdes [38]. Herefter skal Revisionsretten ligeledes overholde subsidiaritetsprincippet ved udøvelsen af sine revisionsbeføjelser.

81. Anvendelsen af subsidiaritetsprincippet på Revisionsrettens handlinger følger endvidere direkte af dette princips funktion i EU's kompetenceforhold. Da subsidiaritetsprincippet udgør en primærretlig begrænsning af kompetenceudøvelsen [39], sker enhver overdragelse af kompetencer til EU's organer i den samlede systematik i EF-traktaten nødvendigvis med det forbehold, at disse kompetencer kun kan udøves under overholdelse af subsidiaritetsprincippet [40].

38 — Denne protokol gælder i medfør af artikel 311 EF som en del af EU-retten.

39 — Jf. hertil f.eks. M. Zuleeg, i Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (udg. af Groeben, Schwarze), bind. 1 (6. oplag, Baden-Baden, 2003), artikel 5 EF, punkt 26.

40 — Jf. hertil Bast, von Bogdandy, i Das Recht der Europäischen Union (udg. af Grabitz, Hilf, Nettesheim), Artikel 5 TEU, punkt 50 (42. supplement, september 2010), som i denne forbindelse korrekt fremhæver, at subsidiaritetsprincippet kommer til anvendelse som efterprøvelseskriterium, når EU »bliver aktiv«, hvorved der her i princippet tænkes på enhver handling, der foretages af et EU-organ eller institution, der er underlagt kravet vedrørende kompetencereglerne.

82. I denne sammenhæng er det dog blevet fremhævet, at det må lægges til grund, at det kun er i undtagelsestilfælde, at det kan antages, at Revisionsretten i praksis tilsidesætter subsidiaritetsprincippet. For så vidt som Revisionsretten inden for rammerne af revisioner på området for EU-udgifter efterprøver medlemsstaternes handlinger, medfører den EU-retlige finansieringskontekst som regel samtidig, at der skal foretages en efterprøvelse af denne handling på EU-niveau og dermed af Revisionsretten. Også i det tilfælde, hvor der på området for EU's indtægter skal efterprøves flere medlemsstaters handlinger, forekommer det mig at være nærliggende, at Revisionsretten som regel vil være den institution, der er egnet til at gennemføre en sådan grænseoverskridende efterprøvelse.

83. Såfremt Revisionsretten skulle begrænse en revision på området for EU's indtægter til blot at omfatte en medlemsstat, kan man bestemt forestille sig konstellationer, hvor formålene med revisionen fuldt ud kan opnås gennem de nationale revisionsmyndigheder, og en revision, der gennemføres direkte af Revisionsretten, følgelig ville være i strid med subsidiaritetsprincippet. Såfremt der måtte indtræffe en sådan konstellation, ville Revisionsretten være forpligtet til først at anmode den kompetente nationale revisionsmyndighed om at gennemføre den planlagte revision og om resultaterne af revisionen samt alle relevante oplysninger. Såfremt den nationale revisionsmyndighed skulle afslå at gennemføre en sådan revision, eller hvis Revisionsretten ikke er enig i resultaterne af den nationale revision, ville Revisionsretten efterfølgende selv kunne gennemføre revisionen uden at tilsidesætte subsidiaritetsprincippet. I dette tilfælde ville den nationale revisionsmyndigheds nægtelse af at gennemføre denne revision, eller de — efter Revisionsrettens opfattelse — utilfredsstillende resultater af den nationale revision nemlig udgøre et tydeligt belæg for, at formålene med den omhandlede revision på området for EU's indtægter netop ikke i tilstrækkeligt omfang kan opnås på medlemsstatsplan.

84. Under den mundtlige forhandling har Europa-Parlamentet på et spørgsmål om subsidiaritetsprincippet anført, at dette princip i bund og grund er rettet mod EU-lovgivers handlen og dermed alene finder anvendelse i sammenhæng med EU-institutionernes vedtagelse af retligt bindende akter. Da Revisionsretten ikke råder over afgørelseskompetencer, men alene udøver den revisionsbeføjelse, der tilkommer denne institution, finder subsidiaritetsprincippet principielt ikke anvendelse på Revisionsretten.

85. Denne argumentation er ikke overbevisende. Selv om subsidiaritetsprincippet ifølge kriterierne for dets anvendelse først og fremmest vedrører retsstiftende handlinger, er dette princip grundlæggende set rettet mod EU og dermed mod alle EU-institutioner, uafhængigt af den funktion, som de omhandlede institutioner udøver. Den eneste begrænsning af dette princips anvendelsesområde, der er fastsat i EF-traktaten, vedrører arten af

de kompetencer, som EU-institutionerne udøver. Det fremgår således af artikel 5, stk. 2, EF, at det kun er, når EU-institutionerne handler på de områder, der hører ind under EU's enekompetence, at de ikke er forpligtede til at overholde subsidiaritetsprincippet [41].

86. Eftersom Revisionsretten med den i denne sag omhandlede revision er aktiv på et område, der hører ind under EU's enekompetence, skal den følgelig ved gennemførelse af denne revision overholde subsidiaritetsprincippet [42].

det således formulerede proportionalitetsprincip, der ifølge fast retspraksis endvidere anerkendes som en af EU-rettens almindelige grundsætninger, må EU-institutionernes handlinger ikke gå videre end nødvendigt og passende for gennemførelsen af det med den pågældende foranstaltning lovligt tilsigtede formål, hvorved det forudsættes, at såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst bebyrdende foranstaltning vælges, og byrderne må herved ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål [43].

ii) Proportionalitetsprincippet

87. I medfør af artikel 5, stk. 3, EF handler EU kun i det omfang, det er nødvendigt for at nå denne traktats mål. I overensstemmelse med

88. Med hensyn til anvendelsen af proportionalitetsprincippet på Revisionsrettens handlinger henvises til mine bemærkninger ovenfor vedrørende anvendelsen af subsidiaritetsprincippet. Proportionalitetsprincippet skal nemlig også anses for en begrænsning af kompetenceudøvelsen inden for EU's kompetenceforhold, hvis anvendelse på Revisionsrettens handlinger endvidere følger direkte af punkt 1 i protokol (nr. 30)

41 — Jf. hertil Bast, von Bogdandy, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 53.

42 — Mens EF-traktaten har været gældende, har navnlig områderne for fælles handelspolitik, fastlæggelse af en fælles toldtarif, bevarelse af fiskeressourcerne, interne organisations- og procesregler og valutapolitik i den juridiske litteratur været anset for omfattet af EU's enekompetence (jf. G. Lienbacher, i EU-Kommentar [red. Schwarze], 2 oplag., Baden-Baden, 2009, EF-traktatens artikel 5, punkt 17, med yderligere henvisninger). Siden Lissabontraktatens ikrafttræden er EU's enekompetencer nu udtømmende opregnet i artikel 3 TEUF.

43 — Dom af 8.7.2010, sag C-343/09, Afton Chemical, Sml. I, s. 7027, præmis 45, af 20.5.2010, sag C-365/08, Agrana Zucker, Sml. I, s. 4341, præmis 29, af 11.6.2009, sag C-33/08, Agrana Zucker, Sml. I, s. 5035, præmis 31, af 7.9.2006, sag C-310/04, Spanien mod Rådet, Sml. I, s. 7285, præmis 97, af 12.7.2001, sag C-189/01, Jippes m.fl., Sml. I, s. 5689, præmis 81, af 5.10.1994, forenede sager C-133/93, C-300/93 og C-362/93, Crispoltoni m.fl., Sml. I, s. 4863, præmis 41, og af 13.11.1990, sag C-331/88, Fedesa m.fl., Sml. I, s. 4023, præmis 13.

om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

89. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen, Europa-Parlamentet og Revisionsretten på et spørgsmål vedrørende proportionalitetsprincippet argumenteret for, at dette princip ikke finder anvendelse på Revisionsrettens handlinger. I denne forbindelse har Europa-Parlamentet anført, at dette princip alene gælder for retsakter. Revisionsretten har fremhævet, at der ikke gælder en de minimis-regel for udøvelsen af dens revisionsbeføjelse.

90. Disse argumenter er ikke overbevisende. Selv om det kritiske spørgsmål om et uforholdsmæssigt indgreb i medlemsstaternes kompetencesfære i praksis overvejende må antages at opstå i forbindelse med bindende EU-retsakter, omfatter proportionalitetsprincippets anvendelsesområde alle EU-foranstaltninger [44]. Herefter skal også Revisionsretten overholde dette princip i forbindelse med udøvelsen af sine beføjelser.

91. Som jeg allerede tidligere har diskuteret, skal der inden for rammerne af den retslige kontrol med, at EU-institutionerne overholder proportionalitetsprincippet, i princippet tages udgangspunkt i et analyseskema i tre faser [45], hvor 1. egnetheden, 2. nødvendigheden og 3. forholdsmæssigheden af de pågældende handlinger skal kontrolleres.

92. Sammenfattende må det således fastslås, at også Revisionsrettens handlinger skal vurderes i forhold til proportionalitetsprincippet. Der ville navnlig foreligge en tilsidesættelse af dette princip i tilfælde af, at Revisionsrettens handlinger er uegnede, unødvendige eller uforholdsmæssige med hensyn til de forfulgte mål med revisionen.

2. Revisionskriterier for Revisionsrettens revision

93. De revisionskriterier, som Revisionsretten kan anvende inden for rammerne af udøvelsen af sin revisionsbeføjelse, er opregnet

44 — Jf. hertil Bast, von Bogdandy, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 69.

45 — Med hensyn til den treleddede opbygning af proportionalitetsprøvelsen henvises bl.a. til mit forslag til afgørelse af 7.9.2010 i sag C-221/09, AJD Tuna, punkt 94, dom af 17.3.2011, Sml. I, s. 1655, af 24.6.2010 i sag C-213/09, Chabo, punkt 67, dom af 25.11.2010, Sml. I, s. 12109, og af 21.1.2010 i sag C-365/08, Agrana Zucker, punkt 60, dom af 20.5.2010, Sml. I, s. 4341. Jf. endvidere D. Simon, »Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes«, *Petites affiches* 2009, nr. 46, s. 17, på s. 20 ff. Ifølge denne forfatter udgør kontrollen af lovligheden af de forfulgte mål og de subjektive motiver for vedtagelsen af den omhandlede foranstaltning i visse domme dog to supplerende kontroltrin.

i artikel 248, stk. 2, EF. Herefter efterprøver Revisionsretten 1) lovligheden og 2) den formelle rigtighed af indtægterne og udgifterne og sikrer sig 3), at den økonomiske forvaltning har været forsvarlig, hvorved den 4) aflægger beretning om eventuelle uregelmæssigheder.

94. I praksis sondrer Revisionsretten som regel ikke udtrykkeligt mellem efterprøvelsen af lovligheden og efterprøvelsen af den formelle rigtighed af EU's indtægter og udgifter [46]. For så vidt som der skal sondres mellem disse to begreber, skal der i almindelighed ved efterprøvelse af den formelle rigtighed forstås efterprøvelse af, at budgetposteringerne er regnskabsmæssigt korrekte. Efterprøvelsen af lovligheden vedrører herefter en efterprøvelse af, at der er overensstemmelse mellem genstanden for revisionen og de relevante EU-retlige bestemmelser [47].

95. Revisionsrettens efterprøvelse af, at den økonomiske forvaltning har været forsvarlig, vedrører i det væsentlige forholdet mellem det formål, der forfølges med den efterprøvede handling, og de anvendte midler. Det efterprøves herved særligt, om de bedste midler har været anvendt til at opnå de forfulgte mål [48]. Selv om en efterprøvelse af den økonomiske forsvarlighed i traditionel forstand normalt finder sted i forhold til EU's udgifter [49], forekommer det mig, at en efterprøvelse af den økonomiske forsvarlighed i henhold til artikel 248, stk. 2, EF, også vil være mulig med hensyn til EU's indtægter. Dette følger særligt af den systematiske opbygning af artikel 248 EF, hvorved Revisionsrettens revisionsopgaver fastsættes i stk. 1, og de revisionskriterier, der skal anvendes i denne sammenhæng, fastsættes i stk. 2 [50]. Eftersom Revisionsrettens revisionsopgaver i henhold til artikel 248, stk. 1, EF vedrører såvel udgifter som indtægter, er der ingen logisk begrundelse for at begrænse efterprøvelsen på grundlag af det i artikel 248, stk. 2, EF fastsatte kriterium om den økonomiske forvaltnings forsvarlighed til EU's udgifter.

96. I forbindelse med revisionen af EU's midler skal Revisionsretten endvidere aflægge beretning om eventuelle uregelmæssigheder. Ved »uregelmæssigheder« skal i denne forbindelse forstås tilsidesættelser af lovligheden, den formelle rigtighed og den

46 — Jf. bl.a. M. Ekelmans, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 42.

47 — I denne retning M. Ekelmans, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 41 f. og M. Freytag, nævnt ovenfor i fodnote 34, s. 44. For så vidt angår de væsentligste kendetegn ved den af Revisionsretten gennemførte efterprøvelse af lovligheden henvises til punkt 71 ff. i dette forslag til afgørelse.

48 — Jf. J. Inghelram, artikel 287 TEUF, i *EU-Verträge*: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon (udg. af Lenz, Borchardt), Köln, 2010, punkt 5.

49 — Jf. i denne sammenhæng bl.a. M. Freytag, nævnt ovenfor i fodnote 34, s. 44, der i sin fremstilling har anført, at princippet om den økonomiske forvaltnings forsvarlighed principielt har to dimensioner: Inden for rammerne af en økonomisk forvaltning bør der enten opnås et optimalt resultat med et på forhånd fastsat økonomisk beløb eller nås en bestemt indholdsmæssig defineret politisk målsætning under anvendelse af så få økonomiske midler som muligt.

50 — Jf. hertil fodnote 24 i dette forslag til afgørelse.

økonomiske forsvarlighed, der er til ugunst for EU's indtægter eller udgifter [51].

3. Foreløbigt resultat

97. Efter det ovenstående når jeg til det resultat, at Revisionsretten principielt har beføjelse til at efterprøve alle EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger, som har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter eller udgifter. Medlemsstaternes handlinger kan i denne sammenhæng imidlertid kun udgøre hovedgenstanden for Revisionsrettens revision, når disse handlinger er undergivet EU-retten. Dette vil navnlig være tilfældet, når medlemsstaterne inden for rammerne af vedtagelsen eller fastlæggelsen af de efterprøvede bestemmelser, procedurer, transaktioner eller afgørelser skal overholde EU-retlige bestemmelser.

98. Revisionsretten skal ved udøvelsen af sine revisionsbeføjelser overholde såvel subsidiaritetsprincippet som proportionalitetsprincippet. Inden for rammerne af revisionerne kan Revisionsretten behandle såvel lovligheden og den formelle rigtighed af de efterprøvede handlinger som disses økonomiske forsvarlighed og i denne sammenhæng afgive beretning om eventuelle uregelmæssigheder.

51 — Jf. S. Mageira, nævnt ovenfor i fodnote 27, punkt 11. Jf. hertil endvidere J. Inghelram, nævnt ovenfor i fodnote 24, s. 724 f.

D — *Revisionsrettens beføjelse til at revidere det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003*

99. Det fremgår af mine overvejelser ovenfor, at en forudsætning for, at Revisionsretten har beføjelse til at revidere det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift, er, at genstanden for revisionen har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's midler, og at den er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde.

100. Spørgsmålet, om det af Revisionsretten reviderede nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, kan uden videre besvares bekræftende. Den omhandlede revision tilsigter nemlig en efterprøvelse af dette samarbejde »i henhold til forordning nr. 1798/2003«. Heraf følger direkte, at det reviderede administrative samarbejde principielt set er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde.

101. Det afgørende for besvarelsen af spørgsmålet, om Revisionsretten er beføjet til at gennemføre den omhandlede revision, er således, om der foreligger en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem genstanden for revisionen og EU's indtægter eller udgifter. Jeg vil som et første skridt undersøge spørgsmålet, om der findes en sådan forbindelse. Eftersom der efter min opfattelse foreligger en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's midler, vil

jeg derefter behandle spørgsmålet, om Revisionsretten har overholdt subsidiaritets- og proportionalitetsprincippet ved revisionen. I denne forbindelse vil jeg endvidere forholde mig til den kritik, som den tyske regering har rejst vedrørende enkelte af Revisionsrettens udsagn, der er indeholdt i dens særberetning nr. 8/2007.

1. Revisionen af det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter

102. I forbindelse med undersøgelsen af, om den omhandlede revision fra Revisionsrettens side har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's midler, må Kommissionens argument om, at den omhandlede revision vedrører EU's udgifter, indledningsvis afvises.

103. Det er på nuværende tidspunkt ganske vist ubestridt af sagens parter, at opbygningen og driften af visse informationssystemer, der er blevet indført med henblik på gennemførelsen og realiseringen af det samarbejde mellem medlemsstaterne, der er fastsat i forordning nr. 1798/2003, er blevet (med)finansieret af EU's budget, således at disse udgifter i princippet kan undergives Revisionsrettens revision. Den tyske regering har imidlertid med rette fremhævet, at Kommissionen ikke har gjort dette anbringende gældende i stævningen, men først i replikken. Allerede af denne grund skal dette anbringende fra Kommissionens side afvises i medfør af procesreglements artikel 42, stk. 2.

104. I den foreliggende sag står det således tilbage at undersøge, om den af Revisionsretten planlagte og af Forbundsrepublikken Tyskland afviste revision af det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter.

105. Det mener jeg er tilfældet.

106. I denne sammenhæng skal der indledningsvis erindres om, at den ordning, der er fastsat i forordning nr. 1798/2003 for det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift, i det væsentlige tjener til bekæmpelse af svig og skatteunddragelse på tværs af grænserne mellem medlemsstaterne, idet den udveksling af oplysninger, der er nødvendig for en forskriftsmæssig anvendelse

af bestemmelserne om merværdiafgift, forbedres [52]. På denne baggrund ønskede Revisionsretten at afklare, om de medlemsstater, der var omfattet af revisionen, havde indrettet de administrative og organisatoriske strukturer med henblik på sikring af det administrative samarbejde, der er fastsat i forordning nr. 1798/2003. Derudover ønskede Revisionsretten ved hjælp af et eksempel med flere konkrete udvekslinger af oplysninger at undersøge og vurdere det praktiske forløb af den i artikel 5 ff. fastsatte »informationsudveksling efter anmodning« mellem de kompetente myndigheder i de medlemsstater, der var omfattet af revisionen [53].

107. Herefter vedrører Revisionsrettens revision den retlige og praktiske gennemførelse af EU-retlige bestemmelser til forbedring af udvekslingen af oplysninger vedrørende merværdiafgift mellem de nationale administrative myndigheder. Eftersom dette samarbejde i sidste ende tjener den forskriftsmæssige fastsættelse af den merværdiafgift, som medlemsstaterne skal betale i anledning af grænseoverskridende leveringer af varer og tjenesteydelser samt erhvervelser af varer inden for Fællesskabet og import af varer, vedrører revisionen, som Forbundsrepublikken Tyskland med rette har anført, i første omgang de berørte medlemsstaters økonomiske interesser. En nedgang i tilfældene af momsunddragelse og -svig fører nemlig til højere momsindtægter for medlemsstaterne.

108. Det fremgår dog ligeledes af min ovenstående fremstilling af ordningen med EU's egne indtægter, at størrelsen af medlemsstaternes momsindtægter på flere måder påvirker EU's ordning med egne indtægter. Eftersom det relevante grundlag for beregning af egne momsindtægter for hver enkelt medlemsstat fastlægges med udgangspunkt i hver enkelt medlemsstats faktiske momsindtægter, fører en forhøjelse af de nationale momsindtægter i princippet automatisk til en forhøjelse af de egne momsindtægter, som denne medlemsstat skylder EU [54]. Såfremt udgifterne forbliver uændrede, fører en sådan forøgelse af egne momsindtægter endvidere til en reducering af de egne BNI-indtægter, der er nødvendige til finansiering af EU-budgettet [55].

109. I denne forbindelse skal det naturligvis altid tages i betragtning, at en medlemsstats forøgede momsindtægter alene påvirker de egne momsindtægter, som denne medlemsstats skylder, når der ikke foretages en udjævning af beregningsgrundlaget for egne

52 — Jf. første til tredje betragtning til forordning nr. 1798/2003.

53 — Genstanden for revisionen blev fremstillet på denne måde i flere skrivelser fra Revisionsretten til Bundesrechnungshof samt til Bundesministerium der Finanzen. Med hensyn til skriftvekslingen mellem Revisionsretten og Forbundsrepublikken Tyskland henvises til punkt 14 ff. i dette forslag til afgørelse.

54 — Jf. punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

55 — Vedrørende denne vekselvirkning mellem størrelsen af egne BNI-indtægter på den ene side og størrelsen af de egne andre indtægter på den anden side henvises til punkt 54 i dette forslag til afgørelse.

momsindtægter [56]. Denne undtagelse er imidlertid ikke relevant i den foreliggende sag. Strukturelle eller praktiske problemer i et nationalt centralt forbindelseskontors funktionsmåde har nemlig ikke kun indflydelse på den korrekte fastsættelse af moms i denne medlemsstat, men også på den korrekte fastsættelse af moms i alle andre medlemsstater, der anmoder den pågældende medlemsstat om oplysninger.

110. Den tætte forbindelse mellem medlemsstaternes momsindtægter og EU's egne momsindtægter fremhæves flere steder i sjette momsdirektiv [57]. Således indeholder allerede anden betragtning en henvisning til, at EU's budget, med forbehold af andre indtægter, fuldt ud finansieres af EU's egne indtægter, herunder bl.a. egne momsindtægter. 11. og 14. betragtning henviser på denne baggrund til behovet for at harmonisere de materielle momsregler med henblik på at sikre en sammenlignelig opkrævning af egne momsindtægter i alle medlemsstater.

111. Den tætte forbindelse mellem medlemsstaternes opkrævning af moms og medlemsstaternes betaling af egne momsindtægter til EU er ligeledes adskillige gange blevet bekræftet i Domstolens praksis.

112. Særligt oplysende er tre domme af 12. september 2000 [58], hvori Domstolen har bekræftet, at den manglende fastsættelse af national moms for så vidt angår ydelser, der i henhold til sjette momsdirektiv principielt er undergivet moms, ikke alene udgør en tilsidesættelse af dette direktiv for den medlemsstat, der er ansvarlig for opkrævning af moms, men ligeledes og på samme måde af de EU-retlige bestemmelser vedrørende opkrævning af egne momsindtægter. Domstolen fremhævede som begrundelse navnlig, at såfremt der ikke opkræves moms af en ydelse, der er undergivet moms, vil de tilsvarende beløb mangle ved fastlæggelsen af grundlaget for beregningen af egne momsindtægter. Dette er tilstrækkeligt for at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af ordningen for EU's egne midler [59].

113. Domstolen har i sin nyere praksis i forbindelse med en efterprøvelse af den italienske eftergivelsesordning på momsområdet haft lejlighed til endnu en gang at fremhæve sammenhængen mellem den EU-retlige ordning om fastlæggelse af egne momsindtægter

56 — Jf. punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

57 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

58 — Sag C 276/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6251, sag C-358/97, Kommission mod Irland, Sml. I, s. 6301, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355.

59 — Jf. de ovenfor i fodnote 58 nævnte domme i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 55 f., i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 64 f., og i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 76 f.

og medlemsstaternes forpligtelse til at sikre en korrekt opkrævning af moms. Domstolen har herved først præciseret, at medlemsstaterne skal sikre, at de afgiftspligtige personer opfylder de forpligtelser, der følger af det fælles momssystem. Selv om Domstolen har indrømmet medlemsstaterne et vist skøn ved anvendelsen af de midler, som de råder over, har den samtidigt understreget, at dette skøn er begrænset af forpligtelsen til at sikre en effektiv opkrævning af Fællesskabets egne indtægter og af forpligtelsen til ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles [60]. Med denne konstatering har Domstolen således udtrykkeligt bekræftet, at der af medlemsstaternes forpligtelse med hensyn til at stille egne momsindtægter til rådighed ligeledes kan følge konkrete forpligtelser i forbindelse med disse medlemsstaters opkrævning af moms.

114. Sammenfattende konstaterer jeg således, at det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 tjener til at sikre en korrekt fastsættelse af moms i medlemsstaterne, hvorved momsunddragelse og momssvig skal begrænses, og de nationale momsindtægter følgelig skal øges. Under særlig hensyntagen til den omstændighed, at Domstolen i sin faste praksis har bekræftet den direkte sammenhæng mellem medlemsstaternes momsindtægter og EU's egne momsindtægter, kan det ikke med rimelighed bestrides, at det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 har en tilstrækkelig direkte forbindelse til EU's indtægter. Eftersom dette samarbejde endvidere er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, kan det principielt undergives en revision fra Revisionsrettens side.

115. Efter disse overvejelser kommer jeg til det resultat, at den omhandlede revision af det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003 skal anses for at være en revision, der principielt er omfattet af Revisionsrettens revisionsbeføjelse vedrørende EU's indtægter som omhandlet i artikel 248, stk. 1og 2, EF samt i artikel 140, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002.

2. Overholdelse af subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet

116. På baggrund af konstateringen af, at Revisionsretten havde beføjelse til at gennemføre den omhandlede revision, skal det

60 — Dom af 17.7.2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5457, præmis 37 ff.

nu undersøges, om den også har udøvet denne revisionsbeføjelse i overensstemmelse med EU-retten. I denne forbindelse vil jeg først undersøge, om den omhandlede revision er forenelig med subsidiaritetsprincippet. Dernæst vil jeg behandle spørgsmålet, om revisionen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

a) Overholdelse af subsidiaritetsprincippet

117. Eftersom Revisionsretten med den omhandlede revision ikke befinder sig på et område, der er omfattet af EU's enekompetence, skal den overholde subsidiaritetsprincippet ved gennemførelsen af revisionen [61]. Der kan imidlertid ikke udledes oplysninger af sagens akter, der giver anledning til at antage, at Revisionsretten har tilsidesat dette princip i forbindelse med den omhandlede revision.

118. I forbindelse med forberedelsen af revisionen meddelte Revisionsretten Forbundsrepublikken Tyskland [62], at den ønskede at undersøge, om de medlemsstater, der var omfattet af revisionen, havde indrettet de administrative og organisatoriske strukturer med henblik på sikring af det administrative samarbejde, der er fastsat i forordning nr. 1798/2003. Derudover ønskede Revisionsretten ved hjælp af et eksempel med flere konkrete udvekslinger af oplysninger at undersøge og vurdere det praktiske forløb af den i artikel 5 ff. fastsatte »udveksling af oplysninger efter anmodning« mellem de kompetente myndigheder i de medlemsstater, der var omfattet af revisionen.

119. Da Revisionsretten blev stillet over for den tyske regerings betænkeligheder, præciserede den ved en skrivelse af 9. november 2006 til Bundesminister der Finanzen [63], at der var planlagt revision af stikprøver af anmodninger om oplysninger, som det centrale forbindelseskontor havde fremsat i 2005, og af anmodninger om oplysninger, som var modtaget fra andre medlemsstater samme år, med henblik på at vurdere det administrative samarbejde i forbindelse med anmodninger om oplysninger i praksis. De egentlige materielle operationer, herunder skattefastsættelse, for så vidt som disse fremgik af de efterprøvede dokumenter, var ikke omfattet af revisionen. Derimod ville det blive efterprøvet, hvor effektivt det administrative samarbejde var. På baggrund af de med revisionen opnåede resultater skulle der drages konklusioner med henblik på en mere effektiv bekæmpelse af momsunddragelse og -svig.

120. Under særlig hensyntagen til de grænseoverskridende aspekter ved genstanden for revisionen, revisionsproceduren samt

61 — Jf. punkt 79 ff. i dette forslag til afgørelse.

62 — For så vidt angår en oversigt over skriftvekslingen mellem Revisionsretten og Forbundsrepublikken Tyskland henvises til punkt 14 ff. i dette forslag til afgørelse.

63 — Vedlagt stævningen som bilag 4.

formålene med revisionen fremgår det umiddelbart, at hverken de nationale revisionsmyndigheder eller andre nationale revisionsinstanser ville have været i stand til at forberede og gennemføre den omhandlede revision hensigtsmæssigt.

121. Den i artikel 35 i forordning nr. 1798/2003 fastsatte procedure for Kommissionens og medlemsstaternes undersøgelse og vurdering af denne forordning udgør i denne sammenhæng heller ikke et reelt alternativ til Revisionsrettens revision af det omhandlede administrative samarbejde. Den i artikel 35 i forordning nr. 1798/2003 fastsatte procedure kan således næppe antages at gøre det muligt at foretage en central og systematisk undersøgelse og vurdering af det grænseoverskridende administrative samarbejde mellem de forskellige nationale myndigheder, hvorved bl.a. den relevante udveksling af oplysninger efterprøves og vurderes på grundlag af flere stikprøver.

122. På baggrund af det ovenstående når jeg til det resultat, at subsidiaritetsprincippet ikke er til hinder for, at Revisionsretten gennemfører den omhandlede revision.

b) Overholdelse af proportionalitetsprincippet

123. Revisionsretten ønskede med den omhandlede revision at bedømme såvel de strukturelle som de praktiske aspekter ved det administrative samarbejde i henhold til forordning nr. 1798/2003, for heraf at drage konklusioner med henblik på en mere effektiv bekæmpelse af momsunddragelse og -svig. Formålet med denne revision var at vurdere, om oplysningerne udveksles rettidigt og effektivt mellem medlemsstaterne, og om der er indført hensigtsmæssige administrative strukturer og procedurer til støtte for det administrative samarbejde [64].

124. Det fremgår af denne omskrivning af formålene med revisionen samt af oplysningerne i sagens akter, at Revisionsretten i det væsentlige havde til hensigt at efterprøve det administrative samarbejde på grundlag af de — i artikel 248, stk. 2, EF — indeholdte revisionskriterier »lovligheden« og »den økonomiske forsvarlighed« [65].

125. Særligt oplysende er i denne forbindelse det besøgsprogram, som blev fremsendt til Bundesrechnungshof den 7. september 2006, hvori Revisionsretten opregnede de emner, der skulle drøftes i forbindelse med det planlagte revisionsbesøg ved det centrale

64 — Dette fremgår udtrykkeligt af særberetning nr. 8/2007, punkt 12.

65 — Jf. hertil punkt 93 ff. i dette forslag til afgørelse.

forbindelseskontor [66]. Det fremgår navnlig af dette besøgsprogram, at Revisionsretten på den ene side inden for rammerne af en efterprøvelse af lovligheden ønskede at kontrollere, om Forbundsrepublikken Tyskland til opfyldelse af kravene i forordning nr. 1798/2003 havde indrettet et centralt forbindelseskontor, og om udvekslingen af oplysninger mellem de administrative myndigheder efterlevede de i denne forordning opstillede krav. På den anden side ønskede Revisionsretten inden for rammerne af en efterprøvelse af den økonomiske forsvarlighed at undersøge, om det var muligt at gøre det administrative samarbejde mere effektivt.

126. Revisionsretten skal overholde proportionalitetsprincippet i forbindelse med den således udformede undersøgelse af det administrative samarbejde. Dette princip kræver navnlig, at de enkelte revisionstiltag er *egnede, nødvendige og forholdsmæssige* i forhold til at nå målene med revisionen [67].

127. I henhold til Domstolens praksis er en foranstaltning *egnet* til at nå det påberåbte mål, hvis den reelt opfylder hensynet til at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde [68]. En foranstaltning er *nødvendig*, når den blandt flere foranstaltninger, der er egnede til at opnå det mål, som den forfølger, er den mindst bebyrdende for den berørte interesse eller det berørte retlige gode [69]. En *uforholdsmæssig* begrænsning af de berørte interesser eller retlige goder foreligger, hvis foranstaltningen til trods for bidraget til opnåelsen af det retmæssige formål, som den forfølger, fører til et uforholdsmæssigt stærkt indgreb i disse interesser eller retlige goder.

128. Hvad angår spørgsmålet, om den omhandlede revision er *egnet* til at gennemføre de mål, som den forfølger, ligger det efter min opfattelse fast, at Revisionsrettens revisionstiltag var rettet mod at undergive såvel de strukturelle som de praktiske aspekter af det administrative samarbejde en sammenhængende og systematisk efterprøvelse. Revisionen er herefter egnet til at opnå de mål, som den forfølger, og som består i vurdere udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstaterne og de administrative strukturer og procedurer, der er til rådighed i den forbindelse, i forhold til lovligheden og den økonomiske ansvarlighed.

129. Revisionsrettens revisionstiltag er efter min opfattelse også *nødvendige* for at opnå disse mål med revisionen. Navnlig fremgår det ikke, hvordan en mindre dybdegående efterprøvelse af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder samt af de enkelte

66 — Vedlagt Revisionsrettens interventionsindlæg som bilag. Jf. dette forslag til afgørelse, punkt 15 f.

67 — Jf. punkt 91 f. i dette forslag til afgørelse.

68 — Jf. dom af 11.3.2010, sag C-384/08, Attanasio Group, Sml. I, s. 2055, præmis 51, og af 17.11.2009, sag C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, Sml. I, s. 10821, præmis 42.

69 — Dom af 11.7.1989, sag C- 265/87, Schräder, Sml. s. 2237, præmis 21.

administrative fremgangsmåder kunne have frembragt den ønskede indsigt.

130. I forbindelse med kontrollen med, om den omhandlede revision er *forholdsmæssig*, skal det navnlig undersøges, om Revisionsrettens revisionstiltag har ført til et uforholdsmæssigt stærkt indgreb i den berørte medlemsstats kompetencesfære.

131. Revisionsretten ønskede med den omhandlede revision på den ene side at kontrollere, om Forbundsrepublikken Tyskland til opfyldelse af kravene i forordning nr. 1798/2003 havde indrettet et centralt forbindelseskontor, og om udvekslingen af oplysninger mellem de administrative myndigheder efterlevede de i denne forordning opstillede krav. På den anden side ønskede Revisionsretten at undersøge, om det var muligt at gøre det administrative samarbejde mere effektivt. Selv om denne efterprøvelse af, om konkrete administrative procedurer var økonomisk forsvarlige, også indebærer en kritisk analyse af medlemsstaternes afgørelser, der henhører under deres administrative autonomi, indeholder akterne ingen oplysninger, der giver anledning til antage, at de enkelte revisionstiltag ud fra den omhandlede revisions overordnede sammenhæng er uforholdsmæssige.

132. Disse overvejelser vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt Revisionsrettens handlinger er forholdsmæssige i forbindelse med den omhandlede revision, kan illustreres ved en analyse af den kritik, som den tyske regering har fremført over for enkelte af Revisionsrettens konklusioner, der fremgår af Revisionsrettens særberetning nr. 8/2007.

133. Efter den tyske regerings opfattelse indeholder særberetning nr. 8/2007 vurderinger af den organisatoriske og kompetenceretlige udformning af skatte- og afgiftsmyndighederne i de enkelte medlemsstater, der udgør et uacceptabelt og dermed uforholdsmæssigt indgreb i medlemsstaternes kompetencer. I denne forbindelse har den tyske regering navnlig anfægtet, at Revisionsretten i punkt 38 ff. i den nævnte særberetning har forholdt sig til organisationsstrukturen i de undersøgte medlemsstaters centrale forbindelseskontorer og i denne forbindelse bl.a. har fastslået, at det tyske centrale forbindelseskontors opgaver er fordelt på tre enheder i Bundeszentralamt für Steuern (det centrale føderale skattekontor), én baseret i Bonn, de to andre i Saarlouis [70]. Den tyske regering har endvidere kritiseret, at Revisionsretten i særberetningens punkt 22 f. har fastslået, at medlemsstaterne ikke i tilstrækkelig grad har gjort brug af de i forordning nr. 1798/2003

70 — Selv om Forbundsrepublikken Tyskland har vægret sig mod at samarbejde med Revisionsretten vedrørende den omhandlede revision, indeholder særberetning nr. 8/2007 også udsagn og bemærkninger med hensyn til det centrale tyske forbindelseskontor og dets virkning. Disse udsagn og bemærkninger er baseret på revisionsresultater fra revisionsbesøg i andre medlemsstater, oplysninger modtaget under revisionsbesøg i Kommissionen og offentligt tilgængelige rapporter, jf. punkt 22 i dette forslag til afgørelse.

indrømmede fakultative muligheder for decentralisering.

134. Denne kritik fra den tyske regering af forholdsmæssigheden af Revisionsrettens handlinger forekommer ikke overbevisende.

135. Selv om den tyske regering med rette har fremhævet, at Revisionsretten med analyserne af den organisatoriske og kompetenceretlige udformning af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder har efterprøvet afgørelser, truffet af den pågældende medlemsstat, som ikke kan anfægtes EU-retligt, kan det ikke heraf udledes, at Revisionsretten har udøvet sine revisionsbeføjelser på en uforholdsmæssig måde.

136. Det skal i denne forbindelse navnlig fremhæves, at formålet med det anførte om den manglende decentralisering var at forklare, hvorfor mulighederne for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne i medfør af artikel 5 i forordning nr. 1798/2003 ikke udnyttes i særligt vidt omfang [71]. Analysen af det tyske centrale forbindelseskontors organisationsstruktur finder på sin side sted inden for rammerne af konstateringen om, at halvdelen af anmodningerne om oplysninger i medfør af artikel 5 i forordning nr. 1798/2003 ikke besvares rettidigt [72]. Revisionsretten har i denne forbindelse fastslået, at i nogle af medlemsstaterne, hvor svarene ofte blev afgivet for sent, medvirker komplicerede organisationsstrukturer til forsinkelser og vanskeliggør overvågningen [73]. Som eksempler på medlemsstater med komplicerede organisationsstrukturer nævnes Italien, Nederlandene samt også Tyskland [74].

137. Det fremgår umiddelbart af denne fremstilling, at den af den tyske regering anfægtede analyse af den organisatoriske og kompetenceretlige udformning af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder på en sammenhængende og systematisk måde tjener til at nå målet med revisionen, som er at vurdere udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstaterne og de administrative strukturer og procedurer, der i denne forbindelse er til rådighed, i forhold til, om de er hensigtsmæssige. I lyset af dette mål med revisionen er Revisionsrettens analyser tillige nødvendige for at fortolke og forklare de objektivt fastslåede mangler i det administrative samarbejde.

138. Under særlig hensyntagen til den omstændighed, at de af Revisionsrettens

71 — Særberetning nr. 8/2007, punkt 19 ff.

72 — Særberetning nr. 8/2007, punkt 24 ff.

73 — Særberetning nr. 8/2007, punkt 38.

74 — Særberetning nr. 8/2007, punkt 39-41.

konstateringer, som den tyske regering har anfægtet, udgør en del af efterprøvelsen af den økonomiske forsvarlighed — hvorved Revisionsretten på forskellige steder har fremhævet, at de kritiserede afgørelser er i overensstemmelse med EU-retten [75], og derved har præciseret, at der ikke af disse analyser kan udledes en kritik i forhold til EU-retten af de berørte medlemsstater — er der heller ikke tale om, at Revisionsretten har foretaget et uforholdsmæssigt indgreb i medlemsstaternes kompetencesfære [76].

139. På denne baggrund kan det efter min opfattelse ikke bestrides, at den analyse af kompetencefordelingen mellem de enkelte nationale administrative myndigheder samt det centrale forbindelseskontors organisationsstruktur, som Revisionsretten har gennemført via en efterprøvelse af den økonomiske forsvarlighed, ligeledes er forholdsmæssig.

140. På grundlag af disse overvejelser er det min opfattelse, at Revisionsretten har overholdt proportionalitetsprincippet både med hensyn til det generelle koncept og med hensyn til den konkrete udformning, gennemførelse og afslutning af sin revision af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2003.

E — *Forbundsrepublikken Tysklands tilsidesættelse af forpligtelsen til at samarbejde med Revisionsretten*

141. Når Revisionsretten som i det foreliggende tilfælde i forbindelse med udøvelsen af sine beføjelser og under iagttagelse af subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet beslutter sig for at gennemføre en revision af det nationale administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift, skal medlemsstaterne samarbejde loyalt med Revisionsretten.

75 — Revisionsretten indleder sin analyse vedrørende den manglende delegation af beføjelser til de lokale afgiftskontorer med at fastslå, at decentralisering er en mulighed i henhold til forordningen (punkt 22 i særberetning nr. 8/2007). Det i særberetningen anførte om de centrale forbindelseskontorers organisationsstruktur er begrænset til en generel konstatering af, at i nogle af de besøgte medlemsstater, hvor svarene ofte blev afgivet for sent, medvirker komplicerede organisationsstrukturer i de centrale forbindelseskontorer til disse forsinkelser.

76 — Det er således af central betydning, at Revisionsretten i de anfægtede revisionsafsnit har vurderet, om den organisatoriske og kompetenceretlige udformning af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder er økonomisk forsvarlig, men ikke om den er lovlig. Valget af det revisionskriterium, som Revisionsretten anvender ved bedømmelsen af medlemsstaternes handlinger, påvirker nemlig intensiteten af et muligt indgreb i den kontrollerede medlemsstats kompetencesfære. Det fremgår således umiddelbart, at en efterprøvelse af lovligheden af en medlemsstats handlinger kan udgøre et meget stærkere indgreb i medlemsstatens kompetencesfære end en efterprøvelse af, om denne handling er økonomisk forsvarlig. Mens Revisionsrettens efterprøvelse af lovligheden vedrører spørgsmålet, om medlemsstaterne har udøvet deres kompetencer i overensstemmelse med de EU-retlige bestemmelser, vedrører efterprøvelsen af den økonomiske forsvarlighed således det retligt set mindre vigtige spørgsmål, om de nationale foranstaltninger er hensigtsmæssige, uanset om de er forenelige med EU-retten.

142. Den hertil svarende forpligtelse for medlemsstaterne til at samarbejde følger af først og fremmest af de specifikke bestemmelser i artikel 248, stk. 3, EF[77]. I henhold til artikel 248, stk. 3, første afsnit, EF foretages revisionen på grundlag af regnskabsbilag og i fornødent omfang ved undersøgelser på stedet i medlemsstaterne, i forbindelse med de nationale revisionsinstitutioner eller, såfremt disse ikke har de fornødne beføjelser, i forbindelse med de kompetente nationale myndigheder. I denne forbindelse samarbejder Revisionsretten og medlemsstaternes revisionsinstitutioner på grundlag af tillid, men samtidig således, at de bevarer deres uafhængighed. I henhold til artikel 248, stk. 3, andet afsnit, EF afgiver de nationale revisionsinstitutioner eller, såfremt disse ikke har de fornødne beføjelser, de kompetente nationale myndigheder på Revisionsrettens begæring, alle dokumenter eller oplysninger, der er nødvendige til gennemførelse af Revisionsrettens opgaver.

143. Ud over medlemsstaternes forpligtelse til at samarbejde, der er udtrykkeligt fastsat i artikel 248, stk. 3, EF, gælder den almindelige forpligtelse til loyalt samarbejde med Revisionsretten, som påhviler medlemsstaterne i medfør af artikel 10 EF, sammenholdt med artikel 248, stk. 1 og 2, EF.

77 — For en særlig instruktiv analyse af bestemmelserne i artikel 248, stk. 3, EF i forbindelse med Revisionsrettens gennemførelse af revisioner i medlemsstaterne henvises til J. Inghelram, nævnt ovenfor i fodnote 26, s. 138 ff.

144. Forordning nr. 1605/2002, der er vedtaget på grundlag af artikel 279 EF, indeholder i denne sammenhæng ligeledes bestemmelser med henblik på samarbejdet mellem medlemsstaterne og Revisionsretten. Således bestemmer denne forordnings artikel 140, stk. 2, bl.a., at revisionen i medlemsstaterne foretages i forbindelse med de nationale revisionsinstitutioner eller, såfremt disse ikke har de fornødne beføjelser, i forbindelse med de kompetente nationale myndigheder, og at samarbejdet mellem Revisionsretten og medlemsstaternes revisionsinstitutioner er baseret på tillid og bevarelse af deres uafhængighed.

145. I lyset af disse EU-retlige bestemmelser skal det centrale tyske forbindelseskontors, Bundesfinanzministeriums samt Bundesrechnungshofs nægtelse af at gøre det muligt for Revisionsretten at gennemføre den omhandlede revision, og af at yde bistand i forbindelse hermed — som Kommissionen har gjort gældende i stævningen — bedømmes således, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat artikel 10 EF, sammenholdt med artikel 248, stk. 1 og 2, EF, artikel 248, stk. 3, EF og artikel 140, stk. 2, i forordning nr. 1605/2002.

146. Kommissionen har imidlertid med søgsmålet også gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland ligeledes har tilsidesat artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002, hvorefter Kommissionen, de øvrige institutioner, de organer, der forvalter indtægter eller

udgifter på EU's vegne, og de endelige modtagere af betalinger over budgettet yder Revisionsretten al den bistand og giver den alle de oplysninger, som den mener at have brug for under udførelsen af sit hverv.

147. Dette anbringende kan på grundlag af sagens faktiske omstændigheder alene opfattes således, at de organer, der forvalter indtægter på EU's vegne, skal have nægtet at samarbejde loyalt med Revisionsretten. Kommissionen har dog ikke præciseret, hvilke tyske myndigheder der i forbindelse med Revisionsrettens revisionsbegæring kan rubriceres som »organer, der forvalter indtægter […] på EU's vegne«. Under særlig hensyntagen til den omstændighed, at merværdiafgift på trods af harmoniseringen på dette område skal anses for at være en national skat, som principielt opkræves efter nationale forskrifter [78], kan hverken det centrale forbindelseskontor eller Bundesfinanzministerium uden videre rubriceres som organer, der forvalter indtægter på EU's vegne.

148. Eftersom det påhviler Kommissionen inden for rammerne af et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF at godtgøre det hævdede traktatbrud og at fremlægge alle oplysninger for sagens bedømmelse for Domstolen [79], og Kommissionen ikke har efterkommet denne forpligtelse til at redegøre og føre bevis for den hævdede tilsidesættelse af artikel 142, stk. 1, i forordning nr. 1605/2002, må dette anbringende forkastes som ugrundet.

VIII — Sammenfatning

149. Sammenfattende kommer jeg til det resultat, at Revisionsretten i medfør af artikel 248, stk. 1 og 2, EF samt artikel 140, stk. 2, i forordning nr. 1605/2002 har beføjelse til at gennemføre en revision af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift i henhold til forordning nr. 1798/2002. Revisionsretten har ved udøvelsen af denne revisionsbeføjelse overholdt såvel subsidiaritetsprincippet som proportionalitetsprincippet. Herefter var Forbundsrepublikken Tyskland i medfør af artikel 248, stk. 3, EF, artikel 10 EF, sammenholdt med artikel 248, stk. 1 og 2, EF samt artikel 140, stk. 2, i forordning nr. 1605/2002, forpligtet til at gøre det muligt for Revisionsretten at gennemføre denne

78 — Jf. punkt 57 i dette forslag til afgørelse.

79 — Jf. dom af 29.4.2010, sag C-160/08, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 3713, præmis 116, af 29.10.2009, sag C-246/08, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 10605, præmis 52, af 6.10.2009, sag C-438/07, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 9517, præmis 49, og af 13.11.2007, sag C-507/03, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 9777, præmis 33.

revision og til at yde Revisionsretten loyal bistand i henhold til disse bestemmelser.

150. På denne baggrund skal det centrale forbindelseskontors, Bundesfinanzministeriums og Bundesrechnungshofs nægtelse af at tillade Revisionsretten at gennemføre revisionen af det administrative samarbejde vedrørende merværdiafgift og af at yde bistand i forbindelse hermed bedømmes således, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 10 EF, sammenholdt med artikel 248, stk. 1 og 2, EF, artikel 248, stk. 3, EF og artikel 140, stk. 2, i forordning nr. 1605/2002.

IX — Omkostninger

151. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Forbundsrepublikken Tyskland i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger. Procesreglementets artikel 69, stk. 4, bestemmer, at institutioner, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger.

X — Forslag til afgørelse

152. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtigelser i henhold til artikel 10 EF, sammenholdt med artikel 248, stk. 1 og 2, EF, artikel 248, stk. 3, EF og artikel 140, stk. 2, i Rådets forordning nr. 1605/2002 af 25. juni 2002 om finansforordningen vedrørende De Europæiske Fællesskabers almindelige

budgetforordning, idet den har nægtet at give tilladelse til, at Revisionsretten foretager revision i Tyskland af det i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 regulerede administrative samarbejde mellem medlemsstaternes myndigheder vedrørende merværdiafgift og har nægtet at yde Revisionsretten bistand i forbindelse hermed.

2) I øvrigt frifindes Forbundsrepublikken Tyskland.

3) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.

4) Europa-Parlamentet og Revisionsretten bærer deres egne omkostninger.«