CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL V. TRSTENJAK van 25 mei 2011[1]

Inhoud

I — Inleiding ..... I - 11239

II — Unierecht ..... I - 11240

A — Primair recht ..... I - 11240

B — Afgeleid recht ..... I - 11240

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

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

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

III — Feiten ..... I - 11245

IV — Precontentieuze procedure ..... I - 11247

V — Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen ..... I - 11248

VI — Voornaamste argumenten van partijen ..... I - 11249

VII— Juridische beoordeling ..... I - 11253

A — Opmerkingen vooraf ..... I - 11253

B — Stelsel van eigen middelen overeenkomstig besluit 2000/597 ..... I - 11254

C — De controlebevoegdheden van de Rekenkamer ..... I - 11258

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

1. Inhoud, reikwijdte en grenzen van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer ..... I - 11258

a) Bevoegdheid tot controle van de handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten die voldoende rechtstreeks verband houden met de inkomsten of uitgaven van de Unie ..... I - 11258

b) Werkingssfeer van het Unierecht als bevoegdheidsbeperking in de context van de controle van handelingen van de lidstaten door de Rekenkamer ..... I - 11259

c) Verplichte eerbiediging van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel ..... I - 11263

i) Subsidiariteitsbeginsel ..... I - 11263

ii) Evenredigheidsbeginsel ..... I - 11265

2. Criteria voor de controle van de rekeningen door de Rekenkamer ..... I - 11266

3. Tussenconclusie ..... I - 11268

D — Bevoegdheid van de Rekenkamer tot controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 I - 11268

1. De controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 houdt voldoende rechtstreeks verband met de inkomsten van de Unie ..... I - 11269

2. Naleving van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel ..... I - 11272

a) Naleving van het subsidiariteitsbeginsel ..... I - 11273

b) Naleving van het evenredigheidsbeginsel ..... I - 11274

E — Schending door de Bondsrepubliek Duitsland van haar verplichting tot samenwerking met de Rekenkamer ..... I - 11278

VIII — Samenvatting ..... I - 11280

IX — Kosten ..... I - 11281

X — Conclusie ..... I - 11281

I — Inleiding

1. Aan de onderhavige zaak ligt een door de Commissie op basis van artikel 258 VWEU ingesteld niet-nakomingsberoep ten grondslag. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens het Unierecht op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door te weigeren de Europese Rekenkamer (hierna: „Rekenkamer") de mogelijkheid te bieden de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw in Duitsland aan een controle te onderwerpen.

2. In procedureel opzicht is de onderhavige zaak bijzonder in zoverre de Commissie een niet-nakomingsprocedure tegen een lidstaat heeft ingesteld omdat deze de controlebevoegdheden van de Rekenkamer niet heeft geëerbiedigd. De Rekenkamer heeft in het verleden uitdrukkelijk ervoor gepleit dat haar de mogelijkheid wordt toegekend om zelf beroep in te stellen teneinde haar bevoegdheden tegenover de lidstaten voor de rechter te kunnen handhaven. [2] Maar ook bij de laatste herziening van het Unierechtelijke stelsel van rechterlijke bescherming door het Verdrag van Lissabon heeft zij niet de mogelijkheid gekregen om rechtstreeks op te komen tegen lidstaten die haar controlebevoegdheden niet hebben geëerbiedigd. [3] De Rekenkamer dient een dergelijke inbreuk veeleer aan de Commissie te melden zodat deze, zoals in casu, tegen de betrokken lidstaat een niet-nakomingsprocedure overeenkomstig artikel 258 VWEU kan instellen, waarin de Rekenkamer vervolgens kan tussenkomen.

3. De onderhavige zaak biedt het Hof de gelegenheid de omvang en de inhoud van de bevoegdheden van de Rekenkamer met betrekking tot de controle van handelingen van de lidstaten aan de hand van een concreet geplande audit te verduidelijken. Dit is namelijk de eerste niet-nakomingsprocedure die is ingesteld naar aanleiding van de weigering van een lidstaat om een door de Rekenkamer geplande controle betreffende de inkomsten

2 — Zie bijvoorbeeld het verslag van de Rekenkamer voor de discussiegroep over de werking van het Verdrag betreffende de Europese Unie uit 1995 (Franse versie gepubliceerd in *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, blz. 689, punt 2.6).

3 — In dit verband wil ik in algemene zin erop wijzen dat met het Verdrag van Lissabon niet werd beoogd het Unierechtelijke stelsel van rechterlijke bescherming te herzien, maar dat het bestaande stelsel op de wezenlijke punten is gehandhaafd. Zie in dat verband: Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon — (K)ein Schritt nach vorn?", *EuR* 2010, blz. 30-51. Het zou zonder noemenswaardige ingrepen in de nieuwe structuur van het VWEU mogelijk zijn geweest, de Rekenkamer het recht te verlenen zelfstandig beroep tegen de lidstaten in te stellen. Daartoe had bijvoorbeeld een nieuw sub e aan artikel 271 VWEU kunnen worden toegevoegd, bepalende dat de Rekenkamer beroep wegens niet-nakoming overeenkomstig artikel 258 VWEU kan instellen tegen een lidstaat wegens schending van zijn controle- en toegangsrechten van artikel 287 VWEU. Zie Friedrich, C./Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof", *DÖV* 1999, blz. 669, 676.

van de Unie op zijn grondgebied toe te staan en de Rekenkamer daarbij te ondersteunen.

4. Hoe belangrijk de onderhavige niet-nakomingsprocedure uit institutioneel oogpunt is, wordt nog eens bekrachtigd door het feit dat het Europees Parlement voor het eerst heeft besloten in een niet-nakomingsprocedure tegen een lidstaat te interveniëren ter ondersteuning van de conclusies van de Commissie.

II — Unierecht [4]

A — *Primair recht*

De bevoegdheden van de Rekenkamer zijn op het vlak van het primaire recht verankerd in artikel 248 EG.

4 — Overeenkomstig de in het VEU en het VWEU gebruikte terminologie wordt het begrip „Unierecht" als overkoepelende term voor het gemeenschapsrecht en het Unierecht gebruikt. Voor zover hierna specifieke primairrechtelijke bepalingen worden aangehaald, zullen de ratione temporis toepasselijke voorschriften worden genoemd.

B — *Afgeleid recht*

1. Besluit 2000/597

5. Artikel 2 van besluit 2000/597/EG, Euratom van de Raad van 29 september 2000 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen [5] bepaalt:

„1. De op de begroting van de Europese Unie opgevoerde eigen middelen worden gevormd door de inkomsten uit:

a) de heffingen, premies, extra bedragen of compenserende bedragen, aanvullende bedragen of aanvullende elementen en de overige door de instellingen van de Gemeenschappen in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid ingevoerde of in te voeren rechten op het handelsverkeer met niet-lidstaten, alsmede de bijdragen en andere heffingen die in het kader van de gemeenschappelijke ordening der markten in de sector suiker zijn vastgesteld;

b) de rechten van het gemeenschappelijk douanetarief en de overige door de instellingen van de Gemeenschappen

5 — PB L 253, blz. 42.

ingevoerde of in te voeren rechten op het handelsverkeer met niet-lidstaten, alsmede de douanerechten op de onder het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal vallende producten;

c) de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens communautaire voorschriften. De hiertoe in aanmerking te nemen grondslag mag niet meer bedragen dan 50 % van het BNP van elke lidstaat, als omschreven in lid 7;

d) de toepassing van een, met inachtneming van alle andere inkomsten, in het kader van de begrotingsprocedure vast te stellen percentage op de som van het BNP van alle lidstaten.

[...]

4) Het in lid l, sub c, bedoelde uniforme percentage is gelijk aan het verschil tussen

a) het maximale opdrachtpercentage van de btw-middelen, dat wordt vastgesteld op

0,75 % in 2002 en 2003,

0,50 % vanaf 2004

en

b) een percentage (‚bevroren percentage') dat overeenkomt met de verhouding tussen het bedrag van de in artikel 4 bedoelde correctie en de som van de btw-grondslagen, vastgesteld overeenkomstig lid 1, sub c, van alle lidstaten, in aanmerking nemend dat het Verenigd Koninkrijk niet deelneemt in de financiering van zijn correctie en dat het aandeel van Duitsland, Nederland, Oostenrijk en Zweden in de financiering van de Britse correctie tot een vierde van zijn normale waarde wordt teruggebracht.

5) Het overeenkomstig lid 1, sub d, vastgestelde percentage is van toepassing op het BNP van elke lidstaat.

[...]

7) Voor de toepassing van dit besluit wordt onder BNP verstaan: bruto nationaal inkomen voor het betrokken jaar tegen marktprijzen (BNI), zoals bepaald door de Commissie krachtens het ESR 1995, overeenkomstig Verordening (EG) nr. 2223/96.

Indien wijzigingen van het ESR 1995 resulteren in significante veranderingen in het bruto nationaal inkomen, zoals bepaald door de Commissie, besluit de Raad, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, met eenparigheid van stemmen of deze wijzigingen gelden voor de toepassing van dit besluit."

6. Artikel 8 van besluit 2000/597 bepaalt:

„1. De in artikel 2, lid 1, sub a en b, bedoelde eigen middelen van de Gemeenschappen worden door de lidstaten geïnd overeenkomstig de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen, die waar nodig aan de communautaire voorschriften worden aangepast.

[...]

De lidstaten stellen de in artikel 2, lid 1, sub a tot d, bedoelde middelen ter beschikking van de Commissie.

2. Onverminderd het in artikel 248 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap en artikel 160 C van het EGA-Verdrag bedoelde onderzoek van de rekeningen en van de wettigheid en regelmatigheid, waarbij met name de betrouwbaarheid en doelmatigheid van de nationale stelsels en methoden voor de vaststelling van de grondslag van de eigen btw-middelen en het BNP worden onderzocht, en onverminderd de krachtens artikel 279, sub c, van het EG-Verdrag en artikel 183, sub c, van het EGA-Verdrag georganiseerde controles, stelt de Raad met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, de bepalingen vast die nodig zijn voor de uitvoering van dit besluit, alsmede de bepalingen betreffende het toezicht op de inning, de terbeschikkingstelling aan de Commissie en de betaling van de in de artikelen 2 en 5 bedoelde inkomsten."

2. Verordening nr. 1605/2002

7. Artikel 140 van verordening (EG, Euratom) nr. 1605/2002 van de Raad van 25 juni 2002 houdende het Financieel Reglement van toepassing op de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen [6] bepaalt:

„1. De controle door de Rekenkamer van de wettigheid en de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven vindt plaats in het licht van de bepalingen van de Verdragen, de begroting, deze verordening, de uitvoeringsvoorschriften, en alle ter uitvoering van de Verdragen genomen besluiten.

2. Bij de vervulling van haar taak kan de Rekenkamer onder de in artikel 142 vastgestelde voorwaarden kennis nemen van alle documenten en inlichtingen betreffende het financieel beheer van de diensten en organen betreffende alle door de Gemeenschappen gefinancierde of medegefinancierde maatregelen. Zij is bevoegd ieder personeelslid dat verantwoordelijkheid draagt voor uitgaven- of inkomstenverrichtingen te horen en alle controlemogelijkheden te benutten die de bedoelde diensten en organen zijn toegekend. De controle in de lidstaten geschiedt in samenwerking met de nationale controle-instanties of, indien deze niet over de nodige

6 — PB L 248, blz. 1.

bevoegdheden beschikken, in samenwerking met de bevoegde nationale diensten. De Rekenkamer en de nationale controle-instanties van de lidstaten werken samen in onderling vertrouwen en met behoud van hun onafhankelijkheid.

[...]"

8. Artikel 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 bepaalt:

„De Commissie, de andere instellingen, de organen die inkomsten of uitgaven namens de Gemeenschappen beheren en de eindbegunstigden van uit de begroting verrichte betalingen, verlenen de Rekenkamer alle faciliteiten en verstrekken haar alle inlichtingen welke zij bij de vervulling van haar taak nodig meent te hebben. Zij houden ter beschikking van de Rekenkamer alle bescheiden inzake plaatsing en uitvoering van overheidsopdrachten die uit de communautaire begroting worden gefinancierd, en alle geld- en goederenrekeningen, alle boekingsbescheiden en bewijsstukken, alsmede de daarop betrekking hebbende administratieve documenten, alle documentatie betreffende de inkomsten en uitgaven van de Gemeenschappen, alle inventarislijsten en alle organigrammen welke de Rekenkamer voor de controle, aan de hand van stukken of ter plaatse, van het verslag over het resultaat van de begrotingsuitvoering nodig meent te hebben en, voor hetzelfde doel, alle op geautomatiseerde gegevensdragers opgestelde of bewaarde documenten en gegevens.

De verschillende interne controlediensten en -eenheden van de betrokken nationale administraties verstrekken de Rekenkamer alle faciliteiten welke zij voor de vervulling van haar taak nodig meent te hebben.

De eerste alinea geldt tevens voor de natuurlijke personen aan wie of de rechtspersonen waaraan de overmakingen uit de communautaire begroting ten goede komen."

3. Verordening nr. 1798/2003

9. Artikel 1, lid 1, van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 [7] bepaalt:

„Bij deze verordening worden de voorwaarden vastgesteld waaronder de administratieve autoriteiten die in de lidstaten met de uitvoering van de wetgeving inzake de belasting

7 — PB L 264, blz. 1.

over de toegevoegde waarde (btw) op leveringen van goederen, dienstverrichtingen, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen belast zijn, onderling en met de Commissie samenwerken om de naleving van die wetgeving te verzekeren.

Daartoe worden bij deze verordening regels en procedures vastgesteld, die de bevoegde autoriteiten in de lidstaten in staat stellen samen te werken, alsmede onderling alle inlichtingen uit te wisselen met het oog op een juiste btw-heffing.

Bij deze verordening worden bovendien regels en procedures vastgesteld voor de uitwisseling van bepaalde inlichtingen langs elektronische weg, met name ter zake van de btw op intracommunautaire transacties.

[...]"

10. Overeenkomstig artikel 3, lid 2, van verordening nr. 1798/2003 wijst iedere lidstaat één centraal verbindingsbureau aan dat bij delegatie de primaire verantwoordelijkheid draagt voor de contacten met de andere lidstaten op het gebied van de administratieve samenwerking en stelt de Commissie en de andere lidstaten hiervan in kennis.

11. Artikel 5 van verordening nr. 1798/2003 bepaalt:

„1) Op verzoek van de verzoekende autoriteit verstrekt de aangezochte autoriteit de in artikel 1 bedoelde inlichtingen, ook wanneer het verzoek een welbepaald geval of verscheidene welbepaalde gevallen betreft.

2) Met het oog op de in lid 1 bedoelde verstrekking van inlichtingen laat de aangezochte autoriteit de vereiste administratieve onderzoeken uitvoeren om deze inlichtingen te verkrijgen.

3) Het in lid 1, bedoelde verzoek kan een met redenen omkleed verzoek om een specifiek administratief onderzoek omvatten. Indien de lidstaat van oordeel is dat geen administratief onderzoek nodig is, stelt hij de verzoekende autoriteit onverwijld in kennis van de redenen waarop hij zijn oordeel baseert.

4) Voor het verkrijgen van de gevraagde inlichtingen of het verrichten van het gevraagde administratieve onderzoek gaat de aangezochte autoriteit, of de administratieve autoriteit waartoe zij zich heeft gericht, te werk als handelde zij ten eigen behoeve of op verzoek van een andere autoriteit van haar eigen lidstaat."

12. Artikel 35, lid 1, van verordening nr. 1798/2003 bepaalt:

„De lidstaten en de Commissie onderzoeken en beoordelen de werking van de op grond van deze verordening ingestelde regeling voor administratieve samenwerking. De

Commissie verzamelt de ervaringen van de lidstaten teneinde de werking van deze regeling te verbeteren."

13. Artikel 43, lid 1, van verordening nr. 1798/2003 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze verordening nemen de lidstaten alle nodige maatregelen teneinde:

a) een effectieve interne coördinatie tussen de in artikel 3 bedoelde bevoegde autoriteiten te verzekeren;

b) te zorgen voor rechtstreekse samenwerking tussen de instanties die tot die coördinatie zijn gemachtigd;

c) de goede werking van de bij deze verordening ingestelde regeling voor de uitwisseling van inlichtingen te verzekeren."

III — Feiten

14. Bij schrijven van 26 juni 2006 deelde de Rekenkamer het Bundesrechnungshof (Duitse federale rekenkamer) mee, van 10 tot en met 13 oktober 2006 een controlebezoek te willen verrichten. De controle zou betrekking hebben op de administratieve samenwerking op het gebied van de btw zoals geregeld in verordening nr. 1798/2003 en de bijbehorende uitvoeringsbepalingen. De aandacht zou vooral uitgaan naar de vraag of de lidstaten de administratieve en organisatorische structuren voor de administratieve samenwerking hadden opgericht en hoe die samenwerking bij inlichtingenverzoeken in de zin van artikel 5 van verordening nr. 1798/2003 in de praktijk verliep. Het onderzoek zou in eerste instantie worden verricht bij de diensten van het in artikel 2, lid 2, van die verordening bedoelde centrale verbindingsbureau, maar ook bij andere bij de administratieve samenwerking betrokken diensten.

15. Onder verwijzing naar dit eerste schrijven deelde de Rekenkamer het Bundesrechnungshof bij schrijven van 7 september 2006 verdere details betreffende de controle mee, waartoe met name een audit bij het Duitse centrale verbindingsbureau in de periode van 10 tot en met 13 oktober behoorde. Bij dat schrijven was een bezoekprogramma gevoegd, dat aan het centrale verbindingsbureau diende te worden gestuurd.

16. In dat bezoekprogramma werd het centrale verbindingsbureau verzocht om informatie over de in de jaren 2004/2005 ontvangen en beantwoorde inlichtingenverzoeken in de zin van artikel 5 van verordening nr. 1798/2003. Daarnaast bevatte het bezoekprogramma een overzicht van de

verschillende onderwerpen waaraan tijdens het controlebezoek aandacht zou worden besteed, met name: 1) de organisatie, uitrusting en werkwijze van het centrale verbindingsbureau, 2) de uitwisseling van inlichtingen zonder voorafgaand verzoek in de zin van hoofdstuk IV van verordening nr. 1798/2003, 3) de opslag en uitwisseling van informatie over intracommunautaire transacties (VIES-databank), 4) juridische problemen die de administratieve samenwerking belemmeren, 5) verdere maatregelen ter verbetering van de administratieve samenwerking en ter voorkoming van fraude, en 6) steekproefsgewijze verificaties van de ontvangen en beantwoorde inlichtingenverzoeken.

17. Bij schrijven van 18 september 2006 deelde het Bundesrechnungshof mee, aan het onderzoek van de Rekenkamer te willen deelnemen. Te dien einde zou op 9 oktober 2006 een voorbereidend gesprek bij het Bundesrechnungshof plaatsvinden.

18. Aangezien het centrale verbindingsbureau niet bereid bleek te zijn met de Rekenkamer samen te werken, richtte deze zich op 5 oktober 2006 opnieuw schriftelijk tot het Bundesrechnungshof. In haar schrijven deelde de Rekenkamer mee dat het centrale verbindingsbureau het bezoek niet had bevestigd, noch de op voorhand aangevraagde en voor een adequate voorbereiding van de controle benodigde gegevens had verstrekt. Tegen deze achtergrond deelde de Rekenkamer mee, het controlebezoek te zullen uitstellen tot 14 tot en met 17 november 2006. Tegelijkertijd verzocht zij het Bundesrechnungshof, zich bij het centrale verbindingsbureau sterk te maken voor een adequate uitvoering van dit onderzoek.

19. Bij schrijven van 9 november 2006 deed de Rekenkamer bij de Duitse minister van Financiën haar beklag over het feit dat het te controleren centrale verbindingsbureau noch de datum van het controlebezoek van 14 tot en met 17 november 2006 had bevestigd, noch de vereiste informatie had overgelegd. De Rekenkamer deelde mee de termijn voor het controlebezoek nog één keer te zullen uitstellen, en wel tot de periode 4 tot en met 7 december 2006. Tegelijkertijd gaf zij nogmaals een toelichting op het doel van het bezoek en verduidelijkte dat onder meer beoogd werd, de in 2005 door het centrale verbindingsbureau ingediende en uit de andere lidstaten verkregen inlichtingenverzoeken aan steekproefsgewijze controles te onderwerpen. De eigenlijke, materiële operaties, met inbegrip van de vaststelling van de belasting, zouden, voor zover deze uit de te onderzoeken documenten vielen op te maken, buiten de controle vallen. De controle had veeleer tot doel de doelmatigheid en doeltreffendheid van de administratieve samenwerking onder de loep te nemen. In zijn schriftelijke antwoord van 4 december 2006 deelde het federale ministerie van Financiën mee dat een controle door de Rekenkamer wegens ontbreken van een rechtsgrondslag niet mogelijk was.

20. Bij schrijven van 13 december 2006 richtte de Rekenkamer zich opnieuw tot het Bundesrechnungshof met het verzoek om beantwoording van een aantal vragen over afzonderlijke inlichtingenverzoeken die

overeenkomstig artikel 5 van verordening nr. 1798/2003 tussen het centrale verbindingsbureau van Duitsland en de centrale verbindingsbureaus van andere lidstaten waren uitgewisseld. Dit verzoek wees het Bundesrechnungshof op 6 maart 2007 af met het argument dat het federale ministerie van Financiën zich reeds tegen de aangekondigde controle van de Rekenkamer in deze aangelegenheid had uitgesproken. Omwille van de neutraliteit achtte het Bundesrechnungshof het derhalve niet mogelijk de relevante inlichtingen te verstrekken.

21. Bij schrijven van 4 mei 2007 richtte de Rekenkamer zich opnieuw tot het federale ministerie van Financiën en deelde een aantal conclusies mee die zij op basis van controles in andere lidstaten had getrokken. In zijn antwoord van 29 juni 2007 reageerde het federale ministerie van Financiën op die conclusies. Uit dit schrijven bleek echter niet dat het voornemens was zijn afwijzende houding wat het controlebezoek van de Rekenkamer in Duitsland betreft te herzien.

22. De uitkomsten van de controle van de Rekenkamer zijn bekendgemaakt in speciaal verslag nr. 8/2007 over de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde [8] (hierna: „speciaal verslag nr. 8/2007"). De opmerkingen over Duitsland in dit verslag zijn gebaseerd op bevindingen van controlebezoeken in andere lidstaten, informatie die is verkregen gedurende controlebezoeken van de Commissie en openbaar toegankelijke rapporten. [9]

IV — Precontentieuze procedure

23. Bij schriftelijke aanmaning van 23 september 2008 deelde de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland mee dat zij door haar herhaalde weigering om met de Rekenkamer samen te werken, in strijd had gehandeld met haar verplichtingen krachtens artikel 248, leden 1, 2 en 3, EG, de artikelen 140, lid 2, en 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 en artikel 10 EG. De schending bestond erin dat de Rekenkamer was gehinderd in de uitvoering van haar taak om de inkomsten van de Unie te controleren. Bovendien was de betrokken audit bedoeld om de uitgaven van de Unie in verband met de uitvoering van verordening nr. 1798/2003 te controleren, in het kader waarvan zij met name de doelmatigheid en doeltreffendheid van de VIES-gegevensbank wilde evalueren.

24. In haar antwoord van 23 december 2008 wees de Bondsrepubliek Duitsland die verwijten van de hand. Doorslaggevend was

8 — PB 2008, C 20, blz. 1.

9 — Speciaal verslag nr. 8/2007, punt 14.

haars inziens dat de door de Rekenkamer geplande controle noch de inkomsten, noch de uitgaven van de Unie betrof en derhalve niet door artikel 248 EG werd gedekt. Bovendien verwees zij naar het subsidiariteitsbeginsel.

25. Bij schrijven van 23 maart 2009 deed de Commissie Duitsland een met redenen omkleed advies overeenkomstig artikel 226 EG toekomen. Hierin bleef zij bij haar standpunt dat de Rekenkamer bevoegd is de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw te controleren. De Rekenkamer is bovendien bevoegd de uitgaven van de Unie in verband met de VIES-gegevensbank te evalueren, omdat dit systeem voor de uitwisseling van inlichtingen betreffende de btw uit de begroting van de Unie gefinancierd wordt.

26. In haar antwoord op het met redenen omkleed advies bekrachtigde Duitsland bij schrijven van 22 mei 2009 haar standpunt dat de litigieuze controle voor zover deze betrekking had op de btw-inkomsten, niet door artikel 248 EG werd gedekt. Voor zover het onderzoek tot doel zou hebben de uitgaven van de Unie in verband met de VIES-gegevensbank te controleren, aanvaardde Duitsland uitdrukkelijk de bevoegdheid van de Rekenkamer ter zake. Die uitgaven waren echter niet aan de orde in de oorspronkelijk aangekondigde controle.

V — Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

27. Aangezien de Commissie van opvatting is dat de Bondsrepubliek Duitsland het met redenen omkleed advies niet heeft opgevolgd, heeft zij op 17 december 2009 overeenkomstig artikel 258 VWEU beroep ingesteld bij het Hof.

28. De Commissie verzoekt het Hof:

— vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 248, leden 1, 2 en 3, EG, de artikelen 140, lid 2, en 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 en artikel 10 EG, door de Rekenkamer niet toe te staan in Duitsland controles uit te voeren inzake de in verordening (EG) nr. 1798/2003 en de desbetreffende uitvoeringsbepalingen geregelde administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw, en

— de Bondsrepubliek Duitsland te verwijzen in de kosten.

29. De Bondsrepubliek Duitsland concludeert tot verwerping van het beroep en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

30. Bij beschikking van 7 mei 2010 heeft de president van het Hof de Rekenkamer en het Europees Parlement toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van de Commissie. De Rekenkamer en het Europees Parlement concluderen tot toewijzing van het beroep van de Commissie.

31. Ter terechtzitting van 15 maart 2011 hebben de vertegenwoordigers van de Commissie, de Bondsrepubliek Duitsland, de Rekenkamer en het Europees Parlement hun standpunt bepleit.

VI — Voornaamste argumenten van partijen

32. De Commissie, het Europees Parlement en de Rekenkamer zijn van mening dat de weigering van Duitsland om de Rekenkamer toe te staan onderzoek te doen naar de administratieve samenwerking op het gebied van de btw, neerkomt op een schending van artikel 248, leden 1, 2 en 3, EG, de artikelen 140, lid 2, en 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 en artikel 10 EG. De Duitse regering stelt daarentegen dat haar afwijzende houding in overeenstemming is met het Unierecht.

33. De *Commissie,* het *Europees Parlement* en de *Rekenkamer* pleiten voor een ruime uitlegging van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer en de overeenkomstige samenwerkingsplichten van de lidstaten. Hiertoe verwijzen zij naar de in het primaire recht verankerde taak van de Rekenkamer om de heffing en het gebruik van de financiële middelen van de Unie te beoordelen, en te onderzoeken of de financiële operaties naar behoren zijn geregistreerd en geboekt en naar de wet en regelmatig zijn uitgevoerd en beheerd. Als onafhankelijke externe controleur draagt de Rekenkamer bij tot een verbetering van het financieel beheer van de Unie en zodoende tot de bescherming van de financiële belangen van de Unieburgers. Tegen deze achtergrond en om het nuttig effect van de relevante bepalingen te waarborgen, dienen de controlebevoegdheden van de Rekenkamer ruim te worden uitgelegd. Uit het Unierecht volgt bovendien dat de Rekenkamer bij controles in de lidstaten door dezen zo goed mogelijk moet worden bijgestaan.

34. De lidstaten zijn derhalve verplicht de controles van de Rekenkamer die tot doel hebben de inning en het gebruik van de financiële middelen van de Unie te toetsen, toe te staan en de Rekenkamer in dat verband naar behoren te ondersteunen. Precies dit is de Rekenkamer door de Duitse autoriteiten echter geweigerd. Alhoewel verordening nr. 1798/2003 zelf niet de inning van inkomsten van de Unie regelt, houdt zij toch duidelijk en rechtstreeks verband met de inkomsten van de Unie. Zij strekt tot bestrijding van btw-fraude en -ontwijking en draagt er zodoende toe bij dat de btw-inkomsten van de lidstaten kloppen en de Unie optimaal gebruik kan maken van de eigen btw-middelen

waarop zij recht heeft. Per slot van rekening vormen de btw-inkomsten van de lidstaten de grondslag voor de vaststelling van de eigen btw-middelen van de Unie. Vanuit dit perspectief valt de beoordeling van de vraag of de lidstaten een doeltreffend systeem van administratieve samenwerking en bijstand op het gebied van de btw in het leven hebben geroepen, onder het toezicht op de eigen btw-middelen. Bovendien mag niet worden vergeten dat de overige lidstaten eventuele tekorten bij de eigen btw-middelen door hogere bijdragen op het vlak van de eigen BNI-middelen zouden moeten compenseren.

35. De *Rekenkamer* en het *Europees Parlement* leggen in dit verband ook de nadruk op het verschil tussen de door de Rekenkamer verrichte controles en eventuele controles door de Commissie. Het doel van de controles van de Rekenkamer bestaat niet erin de uitvoering van verordening nr. 1798/2003 door de lidstaten te onderzoeken zodat hen bij eventuele inbreuken sancties kunnen worden opgelegd, maar veeleer na te gaan of het stelsel van administratieve samenwerking in de praktijk goed functioneert en zonodig verbeteringen voor te stellen. De *Rekenkamer* onderstreept in dit verband dat de door de Duitse regering bepleite restrictieve uitlegging van de bevoegdheden van de Rekenkamer tot gevolg zou hebben dat zij op het gebied van de eigen btw-middelen slechts zeer beperkte controles van de boekhouding zou mogen verrichten, zodat zij geen controles van het financieel beheer („performance audits") meer zou kunnen uitvoeren. Dergelijke controles zijn echter noodzakelijk om de Rekenkamer in staat te stellen aan haar verplichting van artikel 248 EG te voldoen.

36. De *Commissie* is van mening dat haar standpunt bovendien wordt onderbouwd door artikel 43, lid 1, van verordening nr. 1798/2003, artikel 8, lid 2, van besluit nr. 2000/597 en artikel 140, lid 1, van verordening nr. 1605/2002. Uit deze bepalingen volgt haars inziens dat de lidstaten zelf de bevoegdheden van de Rekenkamer uit hoofde van artikel 248 EG zo ruim hebben uitgelegd dat hieronder ook de toetsing van de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 valt.

37. De *Duitse regering* pleit daarentegen voor een restrictievere uitlegging van de bevoegdheden van de Rekenkamer. In haar ogen is de taak van de Rekenkamer duidelijk beperkt tot het controleren van handelingen die rechtstreeks verband houden met de inkomsten en uitgaven van de Unie.

38. Volgens de Duitse regering heeft verordening nr. 1798/2003 geen betrekking op de inkomsten van de Unie. De btw-inkomsten van de lidstaten die door verordening nr. 1798/2003 worden beschermd, zijn geen inkomsten van de Unie, maar dienen alleen maar als vast uitgangspunt voor de berekening van de eigen btw-middelen van de Unie. De in dat opzicht relevante bepalingen bevatten geen correctiemodus waardoor extra btw-inkomsten die de lidstaat nog had kunnen verkrijgen — bijvoorbeeld door een betere administratieve samenwerking tussen de lidstaten — in de berekening zouden worden meegenomen.

39. De Duitse regering maakt in die context ook een vergelijking met de eigen BNI-middelen. Zij benadrukt in het bijzonder dat de berekening van de eigen BNI-middelen in wezen gebaseerd is op het BNI van de afzonderlijke lidstaten. Indien de wijze waarop de grondslag van de eigen middelen tot stand komt, zou zijn onderworpen aan controle door de Rekenkamer, zou deze in het kader van de toetsing van de eigen BNI-middelen bevoegd zijn het gehele economische beleid van de afzonderlijke lidstaten onder de loep te nemen, aangezien dat immers van invloed is op het BNI van iedere lidstaat.

40. Uitgaande van die overwegingen komt de Duitse regering tot de conclusie dat de controlebevoegdheden van de Rekenkamer alleen maar betrekking kunnen hebben op de vaststelling en berekening van de daadwerkelijke netto btw-opbrengst, en op de berekeningen van de lidstaten op basis van die inkomsten om de btw-grondslag vast te stellen. De afzonderlijke procedures op het vlak van de inning, heffing en administratie, dat wil zeggen de eigenlijke fiscale procedures in de lidstaten, zijn daarentegen niet aan het toezicht van de Rekenkamer onderworpen, aangezien die procedures geen verband houden met de vaststelling en berekening van de eigen btw-middelen. Ook uit artikel 8, lid 2, van besluit nr. 2000/597 volgt in die context niet dat de Rekenkamer bevoegd zou zijn de uitvoering van verordening nr. 1798/2003 in de lidstaten te onderzoeken.

41. Partijen twisten voorts over de vraag of een toetsing door de Rekenkamer van de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw in strijd is met het subsidiariteitsbeginsel.

42. Volgens de *Duitse regering* is dit het geval. Het toezicht op de btw-heffing is principieel de taak van de nationale rekenkamers. Voor zover de Commissie van mening is dat een controle van grensoverschrijdende aspecten alleen door de Rekenkamer kan worden verricht, gaat zij voorbij aan het feit dat

de Commissie volgens artikel 35 van verordening nr. 1798/2003 reeds de mogelijkheid heeft om in samenwerking met de lidstaten de werking van die verordening te onderzoeken en beoordelen. De wetgever van de Unie heeft met andere woorden reeds maatregelen genomen om het beperkte bevoegdheidsgebied van de nationale rekenkamers te compenseren. Controle door de Rekenkamer is derhalve niet vereist.

43. De Duitse regering onderstreept in dat verband voorts dat de organisatie van de belastingdienst, de belastingscontroles en de inning van de belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort. Die bestuursrechtelijke verdeling van de bevoegdheden tussen de Unie en de lidstaten kan niet los worden gezien van de vraag welke instantie de betrokken bestuurlijke activiteiten mag controleren. De afbakening van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer moet derhalve corresponderen met de afbakening van de bestuursbevoegdheden. Zonder uitdrukkelijke grondslag in de Verdragen is een beoordeling van een onder de bevoegdheid van een lidstaat vallende bestuurshandeling derhalve niet toegestaan.

44. Volgens de *Commissie,* het *Europees Parlement* en de *Rekenkamer* is het subsidiariteitsargument niet steekhoudend. Het grensoverschrijdende aspect van de administratieve samenwerking in de zin van verordening nr. 1798/2003 pleit veeleer vóór een controlebevoegdheid van de Rekenkamer. De *Commissie* legt bovendien nog eens de nadruk op het zelfstandige karakter van de controles van de Rekenkamer. Een controlebevoegdheid van de Commissie of de nationale rekenkamers sluit een controlebevoegdheid van de Rekenkamer derhalve niet automatisch uit.

45. In haar repliek stelt de *Commissie* bovendien dat de uitvoering van verordening nr. 1798/2003 ook gepaard gaat met kosten voor de Unie, aangezien de opbouw en exploitatie van de informatiesystemen waarin zij voorziet, door de begroting van de Unie ge(co)financierd worden. Dat betekent dat de controle op de uitvoering en toepassing van verordening nr. 1798/2003 tot het toezicht op de wettigheid en de regelmatigheid van de uitgaven van de Unie behoort.

46. Volgens de *Duitse regering* is dat middel om twee redenen niet-ontvankelijk. Ten eerste is het niet in het verzoekschrift aangevoerd, zodat het volgens artikel 42, lid 2, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wegens te late indiening niet-ontvankelijk moet worden verklaard. Anderzijds was die controle van de uitgaven niet het voorwerp van de aangekondigde controle door de Rekenkamer.

VII — Juridische beoordeling

van alle ontvangsten en uitgaven van de Gemeenschap alsmede de rekeningen van alle ontvangsten en uitgaven van elk door de Gemeenschap ingesteld orgaan, voor zover het instellingsbesluit dit onderzoek niet uitsluit, onderzoekt.

A — *Opmerkingen vooraf*

47. De vraag of de weigering van Duitsland om de Rekenkamer in staat te stellen de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw te controleren, in strijd is met het Unierecht, hangt in wezen af van het antwoord op de vraag of de Rekenkamer al dan niet bevoegd was een dergelijke controle uit te voeren. Mocht de Rekenkamer die bevoegdheid missen, zou Duitsland zonder meer kunnen weigeren met de Rekenkamer samen te werken. Indien de Rekenkamer daarentegen, zoals door de Commissie, het Europees Parlement en de Rekenkamer wordt bepleit, wel het recht heeft die controle te verrichten, zou de weigering van Duitsland als inbreuk op de krachtens het Unierecht op haar rustende samenwerkingsplichten kunnen worden beschouwd.

48. Volgens artikel 7, lid 1, EG behoort de Rekenkamer tot de instellingen van de Unie en handelt zij binnen de grenzen van de haar door dat Verdrag verleende bevoegdheden. In het primaire recht zijn deze bevoegdheden neergelegd in artikel 248 EG, waarvan lid 1 bepaalt dat de Rekenkamer de rekeningen

49. De controlebevoegdheden van de Rekenkamer hebben dus principieel betrekking op de inkomsten en uitgaven van de Unie.[10] Tegen die achtergrond rijst in de onderhavige procedure om te beginnen de vraag of een onderzoek van de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw al dan niet verband houdt met de inkomsten en uitgaven van de Unie. Met name gezien het feit dat het Hof in zijn rechtspraak tot dusver slechts zeer sporadisch op de reikwijdte van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer is ingegaan, lijkt het mij met het oog op de beantwoording van die vraag noodzakelijk om eerst een korte toelichting te geven op de basisstructuur van het stelsel van inkomsten van de Unie zoals dat is vastgelegd in — het ratione temporis toepasselijke — besluit 2000/597. Hiervan uitgaande zal ik vervolgens de vraag bespreken, of en onder welke omstandigheden de door Duitsland

10 — Zie in dit verband Ekelmans, M., „Cour des comptes", in *Répertoire de droit communautaire Dalloz* (stand 08/2008), punt 47.

niet toegestane controle moet worden beschouwd als onderzoek van de inkomsten en uitgaven van de Unie, waaraan Duitsland medewerking diende te verlenen.

B — *Stelsel van eigen middelen overeenkomstig besluit 2000/597*

50. Volgens artikel 269, eerste alinea, EG wordt de begroting van de Unie, onverminderd andere ontvangsten, volledig uit eigen middelen gefinancierd. Volgens het tweede lid van dat artikel stelt de Raad te dien einde met eenparigheid van stemmen, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, de bepalingen van het stelsel van eigen middelen van de Unie vast.

51. Het stelsel van eigen middelen voor de litigieuze periode is neergelegd in besluit 2000/597. Artikel 2, lid 1, van dat besluit maakt onderscheid tussen de ontvangsten uit heffingen en bijdragen in de landbouwsector (sub a), de ontvangsten uit invoerrechten (sub b), de eigen btw-middelen (sub c) en de eigen BNI-middelen [11] (sub d).

52. De aan de Unie af te dragen heffingen en bijdragen op landbouwgebied en de invoerrechten — ook „traditionele eigen middelen" genoemd — worden volgens artikel 8, lid 1, van besluit 2000/597 door de lidstaten geïnd overeenkomstig de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen. Volgens artikel 2, lid 3, van dat besluit mogen de lidstaten daarvoor inningskosten ter hoogte van 25 % inhouden.

53. De eigen btw-middelen van de Unie worden overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub c, van besluit 2000/597 op basis van ingewikkelde berekeningen vastgesteld. Hierbij wordt om te beginnen voor elke lidstaat uitgaande van de daadwerkelijke btw-inkomsten de uniforme btw-grondslag berekend. De gedetailleerde regels voor de vaststelling van die grondslag zijn vastgelegd in verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei

11 — Alhoewel in artikel 2, lid 1, sub d, van besluit 2000/597 niet wordt gerept van het bruto nationaal inkomen (BNI), maar van het bruto nationaal product (BNP) van de lidstaten, wordt in artikel 2, lid 7, van dat besluit verduidelijkt dat voor de doeleinden ervan onder „BNP" wordt verstaan het „BNI" voor het betrokken jaar tegen marktprijzen zoals bepaald door de Commissie krachtens het ESR 1995, overeenkomstig verordening (EG) nr. 2223/96. Blijkens punt 4 van de considerans van besluit 2000/597 is tot die begripsverandering besloten omdat ten behoeve van de eigen middelen de meest recente concepten inzake statistiek moeten worden gebruikt.

1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde. [12] Vervolgens wordt de aldus vastgestelde btw-grondslag van de betrokken lidstaat beperkt tot maximaal 50 % van zijn volgens artikel 2, lid 7, van besluit 2000/597 gedefinieerde BNI (aftopping van de btw-grondslag). [13] Op de aldus vastgestelde berekeningsgrondslag van de eigen middelen wordt vervolgens een voor alle lidstaten uniform tarief toegepast. [14] Uit die berekeningen volgt hoeveel eigen btw-middelen de afzonderlijke lidstaten aan de Unie verschuldigd zijn; deze middelen dienen zij overeenkomstig artikel 8, lid 1, derde alinea, van besluit 2000/597 ter beschikking van de Commissie te stellen.

54. De eigen BNI-middelen worden overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub d, van besluit 2000/597 berekend door toepassing van een in het kader van de begrotingsprocedure, met inachtneming van alle andere inkomsten, vast te stellen percentage op de som van het BNI van alle lidstaten. Die eigen middelen dienen het evenwicht van de EU-begroting te waarborgen en kunnen in dit verband als een soort sluitsteen worden beschouwd [15], die het stelsel van eigen middelen nodig heeft omdat de Unie principieel geen geld mag lenen. [16] Dit betekent dat structurele inkomstendervingen in de drie overige categorieën eigen middelen in beginsel door hogere inkomsten op het vlak van de eigen BNI-middelen moeten worden gecompenseerd. Volgens artikel 8, lid 1, derde alinea, van besluit 2000/597 dienen de lidstaten de eigen BNI-middelen ter beschikking van de Commissie te stellen.

55. Een belangrijk verschil tussen de traditionele eigen middelen enerzijds, en de eigen btw-middelen en de eigen BNI-middelen anderzijds, is dat de door de lidstaten aan de Commissie over te maken traditionele eigen middelen principieel overeen dienen te komen met de door de lidstaten geïnde landbouwheffingen en invoerrechten — met aftrek van de inningskosten —, terwijl een dergelijk rechtstreeks verband tussen de eigen btw-middelen en de nationale btw-inkomsten

12 — PB L 155, blz. 9. De berekening van verordening nr. 1553/89 verloopt grofweg als volgt: om te beginnen worden de btw-inkomsten van de lidstaten gecorrigeerd voor de volgens de nationale bepalingen toegestane afwijkingen van de uniforme bepalingen (artikelen 2, lid 3, en 5). Vervolgens worden de gecorrigeerde btw-inkomsten door het nationale btw-tarief gedeeld. Indien in een lidstaat meerdere btw-tarieven worden toegepast, moet hieruit een gewogen gemiddeld tarief worden gevormd (artikelen 3, 4 en 5). De op basis van de quotiënt van de gecorrigeerde inkomsten en het gewogen gemiddelde tarief vastgestelde grondslag wordt vervolgens gecorrigeerd voor de handelingen waarop de toegestane afwijkingen van de Zesde richtlijn van toepassing zijn (artikelen 2 en 6). Zie: Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München 2002, blz. 154.

13 — Die aftopping dient ertoe de financiële lasten rechtvaardiger over de lidstaten te verdelen. Zie Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", *EuR* 1997, blz. 95, 103.

14 — De berekening van dat tarief is geregeld in artikel 2, lid 4, van besluit 2000/597.

15 — Zie Wilms, G., „Die Reform des EU-Haushaltes im Lichte der Finanziellen Vorschau 2007-2013 und des Vertrages von Lissabon — neue Perspektiven für die Europäische Union?", *EuR* 2007, blz. 707, 710.

16 — Dit beginsel komt tot uitdrukking in artikel 268, derde alinea, EG, dat bepaalt dat de ontvangsten en uitgaven van de begroting in evenwicht moeten zijn.

respectievelijk tussen de eigen BNI-middelen en het nationale BNI ontbreekt.

56. Artikel 8, lid 1, eerste alinea, van besluit 2000/597 bevat daarom ook een uitdrukkelijke regeling van de inning van de traditionele eigen middelen. Deze worden door de lidstaten geïnd overeenkomstig de nationale wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen, die waar nodig aan de Unierechtelijke voorschriften worden aangepast. De belangrijkste Unierechtelijke bepalingen inzake de inning van de traditionele eigen middelen zijn verankerd in verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad van 22 mei 2000 houdende toepassing van besluit 94/728/EG, Euratom betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen [17], waarvan artikel 17 bepaalde aspecten van de verplichting tot inning en terbeschikkingstelling van die eigen middelen door de lidstaten regelt. [18] Daarnaast kan de Commissie volgens artikel 18 van die verordening de lidstaten niet alleen verzoeken om het verrichten van aanvullende controles van de vaststelling en terbeschikkingstelling van de traditionele eigen middelen, maar heeft zij ook het recht om actief aan die controles deel te nemen.

57. De inning van de nationale btw door de lidstaten wordt noch door besluit 2000/597, noch door verordening nr. 1150/2000 uitdrukkelijk geregeld. De btw dient ondanks de harmonisatie ervan te worden beschouwd als nationale belasting die principieel volgens nationale voorschriften wordt geheven. [19] Desalniettemin bepaalt artikel 12, lid 1, van verordening nr. 1553/89 dat de lidstaten verplicht zijn de Commissie in kennis te stellen van de door hen toegepaste procedures betreffende de registratie van de belastingplichtigen en de bepaling en invordering van de btw, alsmede van de voorschriften en resultaten van hun controlestelsels op het gebied van deze belasting. Volgens het tweede lid van dat artikel gaat de Commissie in samenwerking met elke afzonderlijke lidstaat na of er eventueel verbeteringen in de procedures kunnen worden voorgesteld teneinde deze doeltreffender te maken.

58. Het belang van de vier categorieën eigen middelen voor de financiering van de begroting van de Unie is sinds medio de jaren negentig drastisch veranderd. In 1996 lag het aandeel van de „traditionele eigen middelen" in de eigen middelen van de EU

17 — PB L 130, blz. 1, zoals gewijzigd bij verordening (EG, Euratom) nr. 2028/2004 van de Raad van 16 november 2004 (PB L 352, blz. 1).

18 — Artikel 17, lid 2, van verordening nr. 1150/2000 bepaalt onder meer dat de lidstaten niet verplicht zijn de bedragen van de vastgestelde rechten ter beschikking van de Commissie te stellen indien door overmacht of om redenen onafhankelijk van hun wil geen inning heeft kunnen plaatsvinden.

19 — Zie Meermagen, B., ibid. (voetnoot 12), blz. 161.

bij 19,1 %, dat van de eigen btw-middelen bij 51,3 % en dat van de eigen BNI-middelen bij 29,6 %. In 2005 daarentegen was het aandeel van de „traditionele eigen middelen" gedaald naar 11,4 % en dat van de eigen btw-middelen naar 14,1 %, terwijl het aandeel van de eigen BNI-middelen is opgelopen tot 74,5 %. [20] Dat betekent dat de pas in 1988 ingevoerde eigen BNI-middelen inmiddels de plaats van de eigen btw-middelen als belangrijkste financieringsbron van de begroting van de Unie hebben overgenomen.

59. Maar de eigen BNI-middelen zijn tegenwoordig niet alleen de belangrijkste bron van inkomsten van de EU. Zoals ik reeds heb toegelicht, dienen zij ook ertoe het evenwicht van de Uniebegroting te waarborgen. Voor zover tegenvallende inkomsten op het vlak van de andere categorieën eigen middelen niet door aanpassingen van de uitgaven op de EU-begroting worden opgevangen, moeten zij derhalve door hogere eigen BNI-middelen worden gecompenseerd.

60. Het Hof houdt in zijn rechtspraak betreffende de inning van de traditionele eigen middelen door de lidstaten uitdrukkelijk rekening met dat verband tussen de verschillende categorieën. Tegen de achtergrond van de vaststelling dat onvoldoende inkomsten bij een eigen middel ofwel door andere eigen middelen moeten worden gecompenseerd dan wel tot een aanpassing van de uitgaven moeten leiden, stelde het Hof in zijn arrest van 15 november 2005, Commissie/Denemarken, vast dat de lidstaten verplicht zijn de rechten van de Unie op de traditionele eigen middelen vast te stellen, om te voorkomen dat het financiële evenwicht van de Gemeenschappen wordt verstoord door het gedrag van een lidstaat. [21]

61. Samenvattend stel ik vast dat het stelsel van eigen middelen van de Unie uit meerdere categorieën eigen middelen bestaat, namelijk de traditionele eigen middelen, de eigen btw-middelen en de eigen BNI-middelen. Hoeveel eigen btw-middelen de afzonderlijke lidstaten ter beschikking dienen te stellen, wordt vastgesteld op basis van de nationale btw-inkomsten, waarbij die inkomsten in het kader van gecompliceerde berekeningen worden gebruikt als statistisch instrument om de door de afzonderlijke lidstaten verschuldigde bedragen aan eigen btw-middelen te berekenen. [22]

20 — Verslag van de Commissie over de werking van het stelsel van eigen middelen, COM(2004) 505 def., blz. 3.

21 — Arrest van 15 november 2005, Commissie/Denemarken (C-392/02, Jurispr. blz. I-9811, punten 54 en 60). Zie ook arresten van 17 juni 2010, Commissie/Italië (C-423/08, Jurispr. blz. I-5449, punt 39); 15 juni 2000, Commissie/Duitsland (C-348/97, Jurispr. blz. I-4429, punt 64), en 16 mei 1991, Commissie/Nederland (C-96/89, Jurispr. blz. I-2461, punt 37).

22 — Aldus geheel terecht het Europees Parlement in zijn resolutie van 29 maart 2007 over de toekomst van de eigen middelen van de Europese Unie (PB C 27E, blz. 214, overweging D).

C — *De controlebevoegdheden van de Rekenkamer*

1. Inhoud, reikwijdte en grenzen van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer

62. Met het oog op de beoordeling van de vraag of Duitsland in strijd met het Unierecht heeft gehandeld door de Rekenkamer niet toe te staan de administratieve samenwerking op het gebied van de btw op zijn grondgebied te onderzoeken, is in wezen doorslaggevend of de Rekenkamer bevoegd was die controle te verrichten en of zij in het kader van de voorbereiding en uitvoering ervan rekening heeft gehouden met de grenzen van haar controlebevoegdheden. De lidstaten zijn namelijk slechts verplicht met de Rekenkamer samen te werken voor zover deze binnen de grenzen van de haar verleende controlebevoegdheden optreedt. [23]

a) Bevoegdheid tot controle van de handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten die voldoende rechtstreeks verband houden met de inkomsten of uitgaven van de Unie

64. Volgens artikel 248, lid 1, EG onderzoekt de Rekenkamer de rekeningen van alle ontvangsten en uitgaven van de Unie alsmede de rekeningen van alle ontvangsten en uitgaven van elk door de Unie ingesteld orgaan, voor zover het instellingsbesluit dat onderzoek niet uitsluit. Overeenkomstig artikel 248, lid 2, EG controleert zij te dien einde de wettigheid en de regelmatigheid van de ontvangsten en uitgaven, gaat zij na of een goed financieel beheer werd gevoerd en brengt zij in het bijzonder verslag uit over onregelmatigheden. [24] Artikel 140, lid 1, van — de op basis van artikel 279 EG vastgestelde — verordening nr. 1605/2002 bepaalt op soortgelijke wijze dat de controle van de Rekenkamer

63. Tegen deze achtergrond zal ik thans om te beginnen de inhoud, de reikwijdte en de grenzen van de controlebevoegdheden van de Rekenkamer analyseren. Bovendien zal ik ingaan op de onderzoekscriteria die de Rekenkamer ter vervulling van haar taken ter beschikking staan. Uitgaande van die analyse zal het mogelijk zijn te beoordelen of en op welke wijze de Rekenkamer concreet bevoegd is de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 te controleren.

23 — Zie punten 47 e.v. van deze conclusie.

24 — Regelingtechnisch is artikel 248 EG aldus opgebouwd dat in het eerste lid de onderzoekstaken van de Rekenkamer worden omschreven. Lid 2 bevat een opsomming van de criteria op basis waarvan dat onderzoek dient te worden verricht. Lid 3 bevat concrete regels en bepalingen betreffende de uitvoering van dat onderzoek. Lid 4 regelt ten slotte de publicatie van de uitkomsten van de uitgevoerde controles. Zie in dat verband: Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen* 2001, blz. 707, 709 e.v.; Engwirda, M.B./Moonen, A.F.W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", *SEW* 2000, blz. 246, 249 e.v.

van de wettigheid en de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven plaatsvindt in het licht van de bepalingen van de Verdragen, de begroting, die verordening zelf, de uitvoeringsvoorschriften en alle ter uitvoering van de Verdragen genomen besluiten. [25]

65. Op basis van die bevoegdheidsregels is de Rekenkamer principieel bevoegd alle handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten die voldoende rechtstreeks verband houden met de inkomsten of uitgaven van de Unie, te controleren. In dat verband kan de Rekenkamer de wettigheid van de onderzochte handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten in het licht van alle Unierechtelijke regelingen en bepalingen die gevolgen kunnen hebben voor de financiën van de Unie, onder de loep nemen. [26] Uit artikel 248, lid 2, tweede en derde alinea, EG, uit hoofde waarvan de controle van de ontvangsten ook kan geschieden aan de hand van de vaststellingen van de ontvangsten en de controle van de uitgaven ook aan de hand van de betalingsverplichtingen, volgt bovendien dat de Rekenkamer voor het verrichten van zijn controles niet behoeft te wachten tot de relevante ontvangst- of betalingshandelingen zijn afgerond, maar ook bevoegd is „gelijk oplopende" controles te verrichten. [27]

66. Of de Rekenkamer bevoegd is een controle te verrichten, hangt dus vooral af van het bestaan van een voldoende rechtstreeks verband tussen het voorwerp van het onderzoek en de inkomsten of uitgaven van de Unie.

b) Werkingssfeer van het Unierecht als bevoegdheidsbeperking in de context van de controle van handelingen van de lidstaten door de Rekenkamer

67. In het geval van controles van handelingen van de instellingen van de Unie volstaat het over het algemeen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de financiën van de Unie en het door de Rekenkamer gekozen

25 — Aangezien verordening nr. 1605/2002 gebaseerd is op de primairrechtelijke grondslag van artikel 279 EG, is in casu de vraag van de voorrang van het afgeleide recht in de verhouding tussen artikel 248 EG en artikel 140, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 niet aan de orde. Aangaande het beginsel van de voorrang van het afgeleide recht, zie mijn conclusie van 11 februari 2010 in de zaak Commissie/Duitsland (C-160/08, arrest van 29 april 2010, Jurispr. blz. I-3713, punten 99 e.v.).

26 — Alhoewel het Hof in zijn arrest van 23 april 1986, „Les Verts" (294/83, Jurispr. blz. 1339, punt 28), in het algemeen heeft vastgesteld dat de Rekenkamer de wettigheid van een uitgave enkel kan toetsen aan de begroting en aan de handeling van afgeleid recht waaruit die uitgave voortvloeit, kan die vaststelling bezien in de context van dat arrest in zijn geheel, niet zo worden begrepen dat de onderzoeksbevoegdheid van de Rekenkamer principieel tot bepaalde Unierechtelijke normen is beperkt. Tegen die achtergrond heeft advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie van 25 mei 1988 in de zaak Griekenland/Raad (204/86, Jurispr. blz. 5323, punt 5) terecht benadrukt dat de Rekenkamer dient toe te zien op de nakoming van niet enkel de bepalingen op begrotingsgebied die in de Verdragen en het financiële reglement zijn neergelegd, maar elke bepaling van de communautaire rechtsorde voor zover zij een weerslag heeft op de uitgaven. In die zin ook: Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues", *CMLR* 2000, blz. 129, 133 e.v.; Ekelmans, M, ibid. (voetnoot 10), punten 41 en 49.

27 — Zie Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 1976, blz. 32 e.v.; Magieira, S., in: *Das Recht der Europäischen Union* (uitg. Grabitz/Hilf), Artikel 248 EG, punt 12 (40e supplement, oktober 2009).

voorwerp van het onderzoek om eo ipso een onderzoeksbevoegdheid van de Rekenkamer aan te nemen.

68. In het geval van controles van de handelingen van de lidstaten dient daarentegen bovendien in aanmerking te worden genomen dat laatstgenoemden tal van beslissingen kunnen nemen die weliswaar van invloed zijn op de financiën van de Unie, maar desalniettemin volledig buiten de werkingssfeer van het Unierecht vallen. Aangezien de Rekenkamer volgens artikel 248, lid 2, EG niet alleen de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven onderzoekt en nagaat of een goed financieel beheer werd gevoerd, maar ook de rechtmatigheid van het door haar vastgelegde voorwerp van het onderzoek in het licht van de relevante Unierechtelijke bepalingen mag beoordelen [28], is het mijns inziens uitgesloten dat zij nationale beslissingen die de lidstaten hebben genomen in de uitoefening van hun onbeperkte regelgevingsoevereiniteit, tot het hoofdvoorwerp van een controle maakt. [29]

69. Met betrekking tot de handelingen van de lidstaten betekent dit dat een onderzoeksbevoegdheid van de Rekenkamer vooropstelt niet alleen dat de onderzochte handelingen van de lidstaten voldoende rechtstreeks verband houden met de financiën van de Unie, maar ook dat de lidstaten bij het verrichten van die handelingen rekening dienden te houden met Unierechtelijke vereisten.

70. Voor een beter begrip van die bijkomende bevoegdheidsbeperking waar het de controle van handelingen van de lidstaten betreft, lijkt het mij noodzakelijk kort op de wezenlijke kenmerken van de door de Rekenkamer verrichte wettigheidscontroles in te gaan.

71. Volgens artikel 248, lid 2, EG is de Rekenkamer bevoegd de wettigheid te onderzoeken van de handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten die verband houden met de financiën van de Unie. Alhoewel die wettigheidscontrole en de rechterlijke taken van het Hof elkaar kunnen overlappen [30], bestaan er qua uitvoering en gevolgen fundamentele

28 — Aangaande de onderzoekscriteria die de Rekenkamer in de uitoefening van haar onderzoeksbevoegdheden mag toepassen, zie de punten 93 e.v. van deze conclusie.

29 — Dit betekent echter niet dat de Rekenkamer zich bij de planning, uitwerking en uitvoering van zijn controles volledig dient te beperken tot terreinen die geheel binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen. Veeleer moet ervan worden uitgegaan dat de Rekenkamer in het kader van de controle van een — onder het Unierecht vallend — hoofdthema haar oogmerk ook mag richten op de doelmatigheid van nationale maatregelen en regelingen die de lidstaten in de uitoefening van de hen resterende soevereiniteit hebben vastgesteld, voor zover die controle voor de verwezenlijking van de algemene onderzoeksdoelstellingen geschikt, noodzakelijk en evenredig is. Zie in dat verband de punten 134 e.v. van deze conclusie.

30 — Zie bijvoorbeeld het door de Rekenkamer verrichte onderzoek van de financiering door de Commissie van maatregelen tot bestrijding van armoede en sociale uitsluiting (Jaarverslag over het begrotingsjaar 1995, PB 1996, C 340, blz. 1), waarin de Rekenkamer tot de conclusie kwam dat er voor de financiering van een aantal maatregelen uit hoofde van de communautaire begroting geen rechtsgrond bestond (punten 6.122-6.126). Naar aanleiding van een door het Verenigd Koninkrijk ingesteld beroep tegen de Commissie kwam het Hof in zijn arrest van 12 mei 1998, Verenigd Koninkrijk/Commissie (C-106/96, Jurispr. blz. I-2729), tot dezelfde conclusie en verklaarde de desbetreffende beslissingen van de Commissie nietig.

verschillen tussen de wettigheidscontrole van de Rekenkamer en die van het Hof. [31] Wat de toetsing van de wettigheid betreft, treedt het Hof in wezen slechts in actie indien bij hem een procedure aanhangig is gemaakt. Bovendien dient het Hof zich bij zijn beslissing over het algemeen te laten leiden door het voorwerp van de procedure. De Rekenkamer kan daarentegen overeenkomstig artikel 248, lid 4, tweede alinea, EG ook op eigen initiatief stappen ondernemen en de omvang van de controle — binnen de grenzen van haar bevoegdheden — zelf bepalen. Op het vlak van de rechtsgevolgen verkrijgen de arresten van het Hof echter formele en materiële rechtskracht en zijn derhalve bindend. De verklaringen, verslagen en adviezen van de Rekenkamer hebben daarentegen geen formele bindende werking. [32]

72. Alhoewel de taak van de Rekenkamer dus niet erin bestaat in het kader van haar wettigheidscontroles definitieve juridische beoordelingen te verrichten, is het een feit dat haar vaststellingen inzake de wettigheid van de onderzochte handelingen in de praktijk een groot technisch gezag genieten. [33] In dit verband wijs ik eveneens erop dat de door de Rekenkamer verrichte onderzoeken over het algemeen niet alleen een controlerende functie hebben, maar ook een soort doelgebonden advies vormen, in die zin dat er met het in kaart brengen en analyseren van mistoestanden en verkeerde ontwikkelingen in het licht van het Unierecht naar wordt gestreefd de vastgestelde praktijken te wijzigen. [34]

73. Gezien de autoriteit die de Rekenkamer geniet, kunnen haar verklaringen, verslagen en adviezen betreffende de wettigheid van de onderzochte handelingen van de lidstaten ondanks het ontbreken van een formele bindende werking het handelen van die lidstaten op de onderzochte gebieden in aanzienlijke mate beïnvloeden. Die mogelijkheid van de Rekenkamer om door haar autoriteit invloed uit te oefenen, impliceert mijns inziens dat de Rekenkamer handelingen van de lidstaten die volledig buiten de werkingssfeer van het Unierecht vallen, niet tot het hoofdvoorwerp van haar onderzoek mag maken, zelfs

31 — Zie Ekelmans, M., ibid. (voetnoot 10), punt 49.

32 — Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer heeft in zijn conclusie van 3 mei 2001 in de zaak Ismeri Europa/Rekenkamer (C-315/99 P, Jurispr. 2001, blz. I-5281, punten 50 e.v.) erop gewezen dat de jaarverslagen en speciale verslagen van de Rekenkamer haar standpunten en opmerkingen bevatten over het onderzochte financiële beheer. Hij benadrukte vooral dat die verslagen zelf op grond van de aard ervan geen rechtstreekse rechten en verplichtingen voor de gecontroleerde instellingen of organen in het leven kunnen roepen, daar zij geen besluit bevatten, maar slechts uitdrukking geven aan een standpunt. Tegen die achtergrond kwam hij terecht tot de conclusie dat een verslag van de Rekenkamer geen handeling is die rechtsgevolgen jegens derden teweeg kan brengen. Volgens de rechtspraak van het Hof is een dergelijk verslag derhalve ook niet vatbaar voor beroep tot nietigverklaring. In die zin ook: Inghelram, J., ibid. (voetnoot 24), blz. 726 e.v.

33 — In deze context wordt in de doctrine benadrukt dat de Rekenkamer bij de start van haar werkzaamheden door de toenmalige president van het Hof, H. Kutscher, werd aangeduid als het „financiële geweten" van de Unie. Zie bijvoorbeeld Inghelram, J., ibid. (voetnoot 3), blz. 676.

34 — Aangaande die verhouding tussen onderzoek/controle en advisering door de rekenkamers, zie Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Nomos, Baden-Baden 2005, blz. 40 e.v.

al houden deze rechtstreeks verband met de inkomsten of uitgaven van de Unie.

74. Indien handelingen van de lidstaten op een gebied waarop geen Unierechtelijke bepalingen gelden, tot het hoofdvoorwerp van een onderzoek van de Rekenkamer konden worden gemaakt, zou namelijk het risico bestaan dat de Rekenkamer door middel van de wettigheidscontrole de lidstaten aan het Unierecht georiënteerde beoordelingen zou kunnen opdringen op gebieden waarop het Unierecht überhaupt niet van toepassing is. Tegen deze achtergrond zou een toetsing van de wettigheid van de handelingen van de lidstaten op gebieden waarop zij geen Unierechtelijke bepalingen in acht behoeven te nemen, neerkomen op een schending van de bevoegdheidsgrenzen van de Rekenkamer. [35]

75. Op het gebied van de uitgaven van de Unie lijkt mij het bestaan van een voldoende rechtstreeks verband tussen de te onderzoeken nationale handeling en de uitgaven van de Unie over het algemeen te impliceren dat die handeling ook binnen de werkingssfeer van het Unierecht moet vallen.

76. Op het vlak van de inkomsten van de Unie bestaan er daarentegen tal van nationale regels, procedures, beslissingen en handelingen die volledig buiten de werkingssfeer van het Unierecht vallen, maar desalniettemin gevolgen voor de inkomsten van de Unie kunnen hebben. In navolging van de door de Duitse regering ontwikkelde argumentatie [36] zou in dit verband kunnen worden gedacht aan de verhouding tussen het economisch beleid van de afzonderlijke lidstaten en de door hen af te dragen eigen BNI-middelen.

77. Aangezien de fundamentele economische beleidskeuzes van de individuele lidstaten normaliter altijd gevolgen hebben voor hun BNI, kan niet worden ontkend dat die beslissingen uiteindelijk ook gevolgen hebben voor de berekening van de inkomsten van de Unie uit het BNI. [37] Desalniettemin kunnen dergelijke fundamentele economische beleidskeuzes niet het voorwerp van een onderzoek van de Rekenkamer zijn, en wel ongeacht of zij al dan niet rechtstreeks verband houden met de inkomsten van de Unie. Doorslaggevend is namelijk dat die keuzes volledig buiten de werkingssfeer van het Unierecht vallen.

35 — Zie in dat verband ook artikel 5, eerste alinea, EG, dat bepaalt dat de Unie binnen de grenzen van de haar door dat Verdrag verleende bevoegdheden en toegewezen doelstellingen handelt. Die bevoegdheid van de Unie als geheel, die betrekking heeft op de verticale verhouding tussen lidstaten en Unie, is natuurlijk ook bepalend voor de specifieke bevoegdheden van de instellingen van de Unie. Aangaande de onderlinge verhouding tussen de bevoegdheid van de Unie als geheel en de bevoegdheden van haar instellingen, zie von Bogdandy/Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", *EuGRZ* 2001, blz. 441, 444 e.v.

36 — Zie punt 39 van deze conclusie.

37 — Aangaande de concrete berekeningswijze van de eigen BNI-middelen, zie punt 54 van deze conclusie.

c) Verplichte eerbiediging van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel

78. Uit het voorgaande volgt dat de handelingen van de instellingen en die van de lidstaten — voor zover binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallend — die voldoende rechtstreeks verband houden met de inkomsten of uitgaven van de Unie principieel aan een controle door de Rekenkamer kunnen worden onderworpen. Indien de Rekenkamer besluit een dergelijke handeling te onderzoeken, dient zij bij de planning, de uitvoering en de afronding ervan echter rekening te houden met het evenredigheidsbeginsel en — ten aanzien van de lidstaten — het subsidiariteitsbeginsel.

80. Volgens punt 1 van het bij het EG-Verdrag gevoegde Protocol nr. 30 betreffende de toepassing van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel dient iedere instelling bij de uitoefening van haar bevoegdheden het subsidiariteitsbeginsel na te leven. [38] Dit betekent dat ook de Rekenkamer aan dit beginsel is gebonden bij de uitoefening van haar controlebevoegdheden.

i) Subsidiariteitsbeginsel

79. Overeenkomstig artikel 5, tweede alinea, EG treedt de Unie volgens het subsidiariteitsbeginsel op gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het voorgenomen optreden niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve vanwege de omvang of de gevolgen van het voorgenomen optreden beter door de Unie kunnen worden verwezenlijkt.

81. Dat het subsidiariteitsbeginsel op het optreden van de Rekenkamer van toepassing is, volgt bovendien rechtstreeks uit de functie van dat beginsel in het bevoegdheidsstelsel van de Unie. Aangezien het een primairrechtelijke beperking op de bevoegdheidsuitoefening vormt [39], staat iedere overdracht van bevoegdheden op de instellingen van de Unie in de algemene systematiek van het EG-Verdrag noodzakelijkerwijs onder het voorbehoud dat die bevoegdheden alleen met eerbiediging van het subsidiariteitsbeginsel kunnen worden uitgeoefend. [40]

38 — Dit protocol maakt volgens artikel 311 EG deel uit van het Unierecht.

39 — Zie bijvoorbeeld: Zuleeg, M., in: *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (uitg. Groeben/Schwarze), deel 1 (6e editie, Baden-Baden 2003), Artikel 5 EG, punt 26.

40 — Zie Bast/von Bogdandy, in: *Das Recht der Europäischen Union* (uitg. Grabitz/Hilf/Nettesheim), Artikel 5 VEU, punt 50 (42e supplement, september 2010), die in dit verband terecht benadrukken dat het subsidiariteitsbeginsel als maatstaf van toepassing is wanneer de Unie „optreedt", waarmee principieel ieder handelen van een orgaan of instelling van de Unie wordt bedoeld waarvoor het bevoegdheidsvereiste geldt.

82. In dit verband wil ik echter benadrukken dat schending van het subsidiariteitsbeginsel door de Rekenkamer in de praktijk slechts in uitzonderlijke gevallen zal kunnen worden aangenomen. Voor zover de Rekenkamer in het kader van controles van de uitgaven van de Unie handelingen van de lidstaten onderzoekt, impliceert de Unierechtelijke financieringscontext over het algemeen tegelijkertijd dat een toetsing van die handelingen op het niveau van de Unie en dus door de Rekenkamer moet worden verricht. Ook in het geval dat op het gebied van de inkomsten van de Unie de handelingen van meerdere lidstaten worden onderzocht, lijkt het mij voor de hand te liggen dat de Rekenkamer normaliter de geschikte instelling is om een dergelijk onderzoek met een grensoverschrijdend karakter te verrichten.

83. Indien een onderzoek van de inkomsten van de Unie door de Rekenkamer slechts betrekking heeft op één lidstaat, zijn daarentegen wel constellaties denkbaar waarin de doelstellingen van het onderzoek geheel door de nationale controle-instanties kunnen worden bereikt en een rechtstreekse controle door de Rekenkamer derhalve in strijd zou zijn met het subsidiariteitsbeginsel. In een dergelijk geval zou de Rekenkamer verplicht zijn de bevoegde nationale controle-instantie te verzoeken de geplande controle te verrichten en de uitkomsten ervan alsmede alle relevante informatie mede te delen. Mocht de nationale controle-instantie weigeren de controle uit te voeren of de Rekenkamer het niet eens zijn met de uitkomsten van de nationale controle, zou zij de controle vervolgens zelf kunnen uitvoeren zonder in strijd met het subsidiariteitsbeginsel te handelen. In dat geval zou de weigering van de nationale controle-instantie om de controle te verrichten, respectievelijk het — in de ogen van de Rekenkamer — onbevredigende resultaat van de nationale controle, duidelijk aantonen dat de doelstellingen van de betrokken controle op het gebied van de inkomsten van de Unie niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt.

84. Ter terechtzitting heeft het Europees Parlement naar aanleiding van een vraag betreffende het subsidiariteitsbeginsel uiteengezet dat dit beginsel in wezen betrekking heeft op de handelingen van de wetgever van de Unie en dus alleen in de context van de vaststelling van juridisch bindende besluiten door instellingen van de Unie van toepassing is. Aangezien de Rekenkamer niet over beslissingsbevoegdheden beschikt, maar alleen de haar verleende controlebevoegdheden uitoefent, is het subsidiariteitsbeginsel volgens het Europees Parlement principieel niet op haar van toepassing.

85. Dit argument kan mij niet overtuigen. Ook al heeft het subsidiariteitsbeginsel wat zijn toepassingsvoorwaarden betreft in eerste instantie betrekking op wetgevingsactiviteiten, geldt het principieel voor de Unie en dus voor al haar instellingen, en dit los van hun respectievelijke functie. De enige beperking

die het EG-Verdrag ten aanzien van de werkingssfeer van het subsidiariteitsbeginsel kent, houdt verband met de aard van de door de instellingen van de Unie uitgeoefende bevoegdheden. Volgens artikel 5, tweede alinea, EG zijn de instellingen van de Unie slechts dan niet verplicht het subsidiariteitsbeginsel na te leven wanneer zij optreden op een gebied dat onder de exclusieve bevoegdheid van de Unie valt. [41]

86. Aangezien de Rekenkamer bij de litigieuze controle niet zou optreden op een gebied dat onder de exclusieve bevoegdheid van de Unie valt, diende zij bij de uitvoering ervan derhalve het subsidiariteitsbeginsel te eerbiedigen. [42]

ii) Evenredigheidsbeginsel

87. Artikel 5, derde alinea, EG bepaalt dat het optreden van de Gemeenschap niet verder gaat dan wat nodig is om de doelstellingen van het EG-Verdrag te verwezenlijken. Volgens het aldus geformuleerde evenredigheidsbeginsel, dat volgens vaste rechtspraak deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht, mogen de handelingen van instellingen van de Unie niet buiten de grenzen treden van wat geschikt en noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de rechtmatige doelstellingen die met de betrokken regeling worden nagestreefd, met dien verstande dat, wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die het minst bezwarend is, en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel. [43]

88. Wat de toepasselijkheid van het evenredigheidsbeginsel op het optreden van de Rekenkamer betreft, verwijs ik naar mijn eerdere opmerkingen over de toepasselijkheid van het subsidiariteitsbeginsel. Ook het evenredigheidsbeginsel moet binnen het bevoegdheidsstelsel van de Unie namelijk als beperking van de uitoefening van bevoegdheden worden beschouwd. Dat die beperking ook het optreden van de Rekenkamer betreft, volgt bovendien rechtstreeks uit punt 1 van Protocol nr. 30 betreffende

41 — Zie Bast/von Bogdandy, ibid. (voetnoot 40), punt 53.

42 — Volgens de heersende opvattingen in de doctrine vallen onder de exclusieve bevoegdheid van de Unie hoofdzakelijk het gemeenschappelijk handelsbeleid, de vaststelling van het gemeenschappelijk douanetarief, het behoud van de visstand, de interne organisatie- en procedurevoorschriften en het monetair beleid (zie Lienbacher, G., in: *EU-Kommentar* [uitg. Schwarze], 2e editie, Baden-Baden 2009, Artikel 5 EG, punt 17, met verdere verwijzingen). Sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon zijn de exclusieve bevoegdheden van de Unie thans definitief neergelegd in artikel 3 VWEU.

43 — Arresten van 8 juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, Jurispr. blz. I-7027, punt 45); 20 mei 2010, Agrana Zucker (C-365/08, Jurispr. blz. I-4341, punt 29); 11 juni 2009, Agrana Zucker (C-33/08, Jurispr. blz. I-5035, punt 31); 7 september 2006, Spanje/Raad (C-310/04, Jurispr. blz. I-7285, punt 97); 12 juli 2001, Jippes e.a. (C-189/01, Jurispr. blz. I-5689, punt 81); 5 oktober 1994, Crispoltoni e.a. (C-133/93, C-300/93, C-362/93, Jurispr. blz. I-4863, punt 41), en 13 november 1990, Fedesa e.a. (C-331/88, Jurispr. blz. I-4023, punt 13).

de toepassing van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel.

89. Ter terechtzitting hebben de Commissie, het Europees Parlement en de Rekenkamer naar aanleiding van een vraag betreffende het evenredigheidsbeginsel zich tegen de toepassing van dat beginsel op het optreden van de Rekenkamer gekeerd. In dat verband heeft het Europees Parlement aangevoerd dat het evenredigheidsbeginsel slechts voor wetgevingshandelingen geldt. De Rekenkamer benadrukte dat er geen de-minimisregel voor de uitoefening van haar controlebevoegdheden bestaat.

90. Deze argumenten kunnen mij niet overtuigen. Alhoewel de cruciale vragen van een buitensporige ingreep in de nationale bevoegdheidssfeer in de praktijk vooral bij bindende rechtshandelingen van de Unie zullen rijzen, geldt het evenredigheidsbeginsel voor alle maatregelen van de Unie.[44] Dit betekent dat ook de Rekenkamer hiermee bij de uitoefening van haar bevoegdheden rekening dient te houden.

91. Zoals ik elders heb uiteengezet, moet bij de rechterlijke toetsing van de naleving van het evenredigheidsbeginsel door de instellingen van de Unie in beginsel worden uitgegaan van een uit drie stappen bestaand schema[45] waarmee 1) de geschiktheid, 2) de noodzakelijkheid en 3) de evenredigheid van de relevante handelingen worden getoetst.

92. Samenvattend stel ik derhalve vast dat het evenredigheidsbeginsel ook van toepassing is op het optreden van de Rekenkamer. Van schending van dat beginsel zou in het bijzonder sprake zijn indien haar optreden in verhouding tot de met de controle te bereiken doelstellingen ongeschikt, niet noodzakelijk of onevenredig zou zijn.

2. Criteria voor de controle van de rekeningen door de Rekenkamer

93. De door de Rekenkamer bij de uitoefening van haar controlebevoegdheden toe te passen criteria zijn vermeld in artikel 248,

44 — Zie Bast/von Bogdandy, ibid. (voetnoot 40), punt 69.

45 — Aangaande deze uit drie stappen bestaande evenredigheidstoetsing, zie bijvoorbeeld mijn conclusies van 7 september 2010 in de zaak AJD Tuna (C-221/09, arrest van 17 maart 2011, Jurispr. blz. I-1655, punt 94); 24 juni 2010 in de zaak Chabo (C-213/09, arrest van 25 november 2010, Jurispr. blz. I-12109, punt 67), en 21 januari 2010 in de zaak Agrana Zucker (C-365/08, arrest van 20 mei 2010, Jurispr. blz. I-4341, punt 60). Zie ook: Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches* 2009, nr. 46, blz. 17, 20 e.v., die echter van mening is dat de controle van de rechtmatigheid van de nagestreefde doelstellingen en van de subjectieve beweegredenen voor de vaststelling van de betrokken maatregelen in sommige arresten twee bijkomende controlestappen vormen.

lid 2, EG, dat bepaalt dat de Rekenkamer 1) de wettigheid en 2) de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven controleert, 3) nagaat of een goed financieel beheer is gevoerd, en dat zij 4) verslag uitbrengt over alle onregelmatigheden.

94. In de praktijk maakt de Rekenkamer over het algemeen geen uitdrukkelijk onderscheid tussen de controle van de wettigheid en de controle van de regelmatigheid van de inkomsten en uitgaven van de Unie. [46] Voor zover tussen die twee begrippen moet worden onderscheiden, dient onder controle van de wettigheid over het algemeen de controle van de boekhoudkundige juistheid van de begrotingsboekingen te worden begrepen. De controle van de regelmatigheid houdt dan in dat wordt nagegaan of het voorwerp van de controle in overeenstemming is met het Unierecht. [47]

95. De Rekenkamer concentreert zich bij het controleren van het financieel beheer in wezen op de verhouding tussen het met de gecontroleerde handeling beoogde doel en de ingezette middelen. Hierbij gaat zij in het bijzonder na of ter bereiking van de nagestreefde doelstellingen de optimale middelen zijn ingezet. [48] Alhoewel een toetsing van die doelmatigheid traditioneel gezien normaliter betrekking heeft op de uitgaven van de Unie [49], lijkt een dergelijke controle mij in het licht van artikel 248, lid 2, EG ook met betrekking tot de inkomsten van de Unie mogelijk. Dit volgt met name uit de systematische opbouw van artikel 248 EG, dat in lid 1 de controletaken van de Rekenkamer afbakent en in lid 2 de in dat verband toe te passen toetsingscriteria vastlegt. [50] Aangezien de controletaken van de Rekenkamer overeenkomstig artikel 248, lid 1, EG zowel betrekking hebben op de uitgaven als op de inkomsten van de Unie, valt niet in te zien waarom controles aan de hand van het criterium van goed financieel beheer overeenkomstig artikel 248, lid 2, EG tot de uitgaven van de Unie zouden moeten worden beperkt.

96. In het kader van het toezicht op de financiën van de Unie dient de Rekenkamer bovendien verslag uit te brengen over onregelmatigheden, waaronder in dit verband schendingen van de wettigheid, de regelmatigheid en het goed financieel beheer moeten

46 — Zie bijvoorbeeld: Ekelmans, M., ibid. (voetnoot 10), punt 42.

47 — In die zin: Ekelmans, M, ibid. (voetnoot 10), punten 41 e.v.; Freytag, M., ibid. (voetnoot 34), blz. 44. Aangaande de wezenlijke kenmerken van de door de Rekenkamer verrichte regelmatigheidscontroles, zie punten 71 e.v. van deze conclusie.

48 — Zie Inghelram, J., Artikel 287 VWEU, in *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (uitg. Lenz/Borchardt), Keulen 2010, punt 5.

49 — Zie in dit verband bijvoorbeeld Freytag, M., ibid. (voetnoot 34), blz. 44, die van mening is dat het beginsel van goed financieel beheer principieel twee dimensies heeft: goed financieel beheer houdt in ofwel dat met een bepaalde, vooraf vastgestelde input van financiële middelen een optimaal resultaat wordt bereikt, ofwel dat met zo weinig mogelijk financiële middelen een inhoudelijk gedefinieerd politiek doel wordt verwezenlijkt.

50 — Zie voetnoot 24 van deze conclusie.

worden begrepen, die nadelige gevolgen hebben voor de inkomsten of uitgaven van de Unie. [51]

3. Tussenconclusie

97. In het licht van het voorgaande concludeer ik dat de Rekenkamer principieel bevoegd is alle handelingen van de instellingen van de Unie en de lidstaten die voldoende rechtstreeks verband houden met de inkomsten of uitgaven van de Unie te controleren. Nationale handelingen kunnen in deze context echter slechts dan tot hoofdvoorwerp van een controle van de Rekenkamer worden gemaakt, wanneer deze binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de lidstaten in het kader van de vaststelling van de gecontroleerde bepalingen, procedures, handelingen of beslissingen vereisten van Unierecht in aanmerking dienden te nemen.

98. Bij de uitoefening van haar controlebevoegdheden dient de Rekenkamer zowel het subsidiariteits- als het evenredigheidsbeginsel in aanmerking te nemen. In het kader van haar controles mag de Rekenkamer zowel de wettigheid en regelmatigheid van de onderzochte handelingen toetsen als nagaan of een goed financieel beheer werd gevoerd, en in dat verband verslag uitbrengen over onregelmatigheden.

51 — Magieira, S., ibid. (voetnoot 27), punt 11. Zie tevens: Inghelram, J., ibid. (voetnoot 24), blz. 724 e.v.

D — *Bevoegdheid van de Rekenkamer tot controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003*

99. Uit het voorgaande volgt dat de Rekenkamer slechts bevoegd is de administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw te controleren voor zover het voorwerp van die controle voldoende rechtstreeks verband houdt met de financiën van de Unie en binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt.

100. De vraag of de door de Rekenkamer getoetste administratieve samenwerking op het gebied van de btw binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, kan zonder meer worden bevestigd. De relevante controle strekt namelijk tot toetsing van die samenwerking „in de zin van verordening nr. 1798/2003". Hieruit volgt rechtstreeks dat de te onderzoeken administratieve samenwerking principieel binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt.

101. Doorslaggevend voor het antwoord op de vraag of de Rekenkamer bevoegd was de relevante controle te verrichten, is dus het bestaan van een voldoende rechtstreeks verband tussen het voorwerp van de controle en de inkomsten of uitgaven van de Unie. Ik zal om te beginnen nagaan of een dergelijk verband bestaat. Aangezien dit mijns inziens het

geval is, zal ik vervolgens aandacht besteden aan de vraag of de Rekenkamer bij haar controle het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel in aanmerking heeft genomen. In die context zal ik ook ingaan op de kritiek van de Duitse regering op afzonderlijke opmerkingen van de Rekenkamer in speciaal verslag nr. 8/2007.

1. De controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 houdt voldoende rechtstreeks verband met de inkomsten van de Unie

102. In het kader van de beoordeling van de vraag of de litigieuze controle van de Rekenkamer voldoende rechtstreeks verband houdt met de financiën van de Unie, dient om te beginnen het argument van de Commissie dat die controle betrekking heeft op de uitgaven van de Unie, niet-ontvankelijk te worden verklaard.

103. Partijen zijn het weliswaar inmiddels eens over de vraag dat de ontwikkeling en exploitatie van bepaalde informatiesystemen die zijn ingevoerd om de in verordening nr. 1798/2003 geregelde samenwerking tussen de lidstaten te verwezenlijken, door de begroting van de Unie zijn ge(co)financierd, zodat die uitgaven principieel door de Rekenkamer kunnen worden gecontroleerd. De Duitse regering benadrukt evenwel terecht dat de Commissie dat middel niet in haar verzoekschrift, maar pas in repliek heeft aangevoerd, zodat het reeds om die reden overeenkomstig artikel 42, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering niet-ontvankelijk is.

104. Thans dient derhalve nog te worden onderzocht of de door de Rekenkamer geplande en door Duitsland geweigerde controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw voldoende rechtstreeks verband houdt met de inkomsten van de Unie.

105. Die vraag moet mijns inziens worden bevestigd.

106. In dit verband wil ik om te beginnen eraan herinneren dat het in verordening nr. 1798/2003 vastgelegde systeem van administratieve samenwerking op het gebied van de btw in wezen beoogt grensoverschrijdende belastingfraude en -ontduiking te bestrijden door de voor een adequate toepassing van de btw-regels noodzakelijke uitwisseling van

inlichtingen tussen de lidstaten te verbeteren. [52] Tegen deze achtergrond wilde de Rekenkamer met name nagaan of de bij de controle betrokken lidstaten de administratieve en organisatorische structuren in het leven hebben geroepen om de administratieve samenwerking overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 te verwezenlijken. Daarnaast wilde de Rekenkamer aan de hand van meerdere praktijkgevallen onderzoeken hoe de in artikel 5 en volgende geregelde „uitwisseling van inlichtingen op verzoek" tussen de bevoegde instanties van de bij de controle betrokken lidstaten in de praktijk verliep en een en ander evalueren. [53]

107. De audit van de Rekenkamer heeft dus betrekking op de juridische en feitelijke omzetting van Unierechtelijke bepalingen die de uitwisseling van inlichtingen tussen de nationale administratieve instanties op het gebied van de btw moeten verbeteren. Aangezien die samenwerking uiteindelijk de juiste vaststelling van de door de lidstaten verschuldigde btw ter zake van leveringen van goederen en diensten met een grensoverschrijdend karakter, de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen tot doel heeft, heeft die controle, zoals door Duitsland terecht is opgemerkt, in eerste instantie betrekking op de financiële belangen van de betrokken lidstaten. Minder btw-ontduiking en -fraude leiden uiteindelijk tot meer btw-inkomsten voor de lidstaten.

108. Uit mijn toelichting op het stelsel van eigen middelen van de Unie, eerder in deze conclusie, volgt evenwel dat de hoogte van de btw-inkomsten van de lidstaten voor dat stelsel in meerdere opzichten van belang is. Aangezien de voor iedere lidstaat relevante grondslag van de eigen btw-middelen wordt berekend op basis van de daadwerkelijke btw-inkomsten van iedere afzonderlijke lidstaat, leidt een verhoging van de nationale btw-inkomsten in beginsel automatisch tot een verhoging van de door die lidstaat aan de Unie af te dragen eigen btw-middelen. [54] Bij gelijkblijvende uitgaven leidt een dergelijke stijging van de eigen btw-middelen bovendien tot een daling van de ter financiering van de EU-begroting vereiste eigen BNI-middelen. [55]

109. In dit verband moet vanzelfsprekend altijd in aanmerking worden genomen dat hogere btw-inkomsten van een lidstaat slechts dan gevolgen hebben voor de hoogte van de door die lidstaat verschuldigde eigen btw-middelen wanneer geen aftopping van de

52 — Zie bijvoorbeeld de punten 1-3 van de considerans van verordening nr. 1798/2003.

53 — Het voorwerp van de controle is in de correspondentie van de Rekenkamer aan de Bundesrechnungshof en het federale ministerie van Financiën bij herhaling aldus omschreven. Aangaande de correspondentie tussen de Rekenkamer en de Bondsrepubliek Duitsland, zie de punten 14 e.v. van deze conclusie.

54 — Zie punt 53 van deze conclusie.

55 — Aangaande die wisselwerking tussen de hoogte van de eigen BNI-middelen, enerzijds, en de hoogte van de overige eigen middelen, anderzijds, zie punt 54 van deze conclusie.

btw-grondslag plaatsvindt.[56] Die uitzondering is in casu echter niet relevant. Structurele of praktische problemen bij het functioneren van een nationaal centraal verbindingsbureau zijn niet alleen van invloed op de juiste vaststelling van de btw in de eigen lidstaat, maar ook op die in alle andere lidstaten die een inlichtingenverzoek aan de betrokken lidstaat richten.

110. In de Zesde richtlijn[57] wordt herhaaldelijk de nadruk gelegd op het nauwe verband tussen de btw-inkomsten van de lidstaten en de inkomsten aan eigen btw-middelen van de Unie. Reeds in de tweede overweging van de considerans van die richtlijn wordt erop gewezen dat de begroting van de Unie, behoudens overige inkomsten, volledig uit eigen middelen van de Unie gefinancierd wordt, waartoe onder andere de eigen btw-middelen behoren. In de elfde en de veertiende overweging van de considerans wordt tegen deze achtergrond onderstreept dat de materiële btw-regels moeten worden geharmoniseerd om een vergelijkbare heffing van de eigen btw-middelen in alle lidstaten te waarborgen.

111. Ook in de rechtspraak van het Hof is het nauwe verband tussen de btw-heffing door de lidstaten en de door hen te verrichten afdracht van de eigen btw-middelen meerdere malen bekrachtigd.

112. Bijzonder verhelderend zijn drie arresten van 12 september 2000[58], waarin het Hof heeft bekrachtigd dat wanneer de voor de btw-inning verantwoordelijke lidstaten geen nationale btw vaststellen ter zake van handelingen die overeenkomstig de Zesde richtlijn principieel aan de btw zijn onderworpen, zij niet alleen in strijd met die richtlijn, maar in dezelfde mate in strijd met de Unierechtelijke regeling betreffende de inning van eigen btw-middelen handelen. In zijn motivering benadrukte het Hof met name dat voor zover bij een aan de btw onderworpen handeling geen inning van de btw plaatsvindt, de desbetreffende bedragen ook niet in de vaststelling van de grondslag van de eigen btw-middelen worden betrokken. Dit is voldoende om een schending van de regeling inzake de eigen middelen van de Unie vast te stellen.[59]

113. In zijn recentere rechtspraak heeft het Hof naar aanleiding van een onderzoek van een Italiaanse amnestieregeling op het gebied van de btw nogmaals de nadruk gelegd op het verband tussen de Unierechtelijke regeling inzake de vaststelling van de eigen

56 — Zie punt 53 van deze conclusie.

57 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PB L 145, blz. 1.

58 — Arresten Commissie/Frankrijk (C-276/97, Jurispr. blz. I-6251), Commissie/Ierland (C-358/97, Jurispr. blz. I-6301) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355).

59 — Arresten Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 58, punten 55 e.v.), Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 58, punten 64 e.v.) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (aangehaald in voetnoot 58, punten 76 e.v.).

btw-middelen en de verplichting van de lidstaten om een correcte btw-inning te waarborgen. In dat verband wees het Hof om te beginnen erop dat de lidstaten ervoor dienen te zorgen dat de belastingplichtigen de verplichtingen die krachtens het gemeenschappelijke btw-stelsel op hen rusten, nakomen. Alhoewel het Hof van mening was dat de lidstaten een zekere vrijheid hebben ten aanzien van de wijze waarop zij de hen ter beschikking staande middelen toepassen, benadrukte het tegelijkertijd dat die vrijheid wordt beperkt door de verplichting om de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Gemeenschap te waarborgen en geen aanzienlijke verschillen in de behandeling van de belastingplichtigen te creëren. [60] Met deze vaststelling heeft het Hof uitdrukkelijk bekrachtigd dat uit de verplichtingen betreffende de terbeschikkingstelling van de eigen btw-middelen door de lidstaten ook concrete verplichtingen op het gebied van de door hen te verrichten inning van de btw kunnen voortvloeien.

114. Samenvattend stel ik vast dat de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 strekt tot adequate inning van de btw in de lidstaten, waardoor btw-fraude en -ontduiking moeten worden teruggedrongen en zodoende de btw-inkomsten van de lidstaten moeten worden verhoogd. Met name gezien het feit dat het Hof in zijn vaste rechtspraak het rechtstreekse verband tussen de btw-inkomsten van de lidstaten en de eigen btw-middelen van de Unie bekrachtigt, kan niet worden ontkend dat de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 voldoende rechtstreeks verband houdt met de inkomsten van de Unie. Aangezien die samenwerking bovendien binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, is zij principieel toegankelijk voor controle door de Rekenkamer.

115. In het licht van het voorgaande kom ik tot de conclusie dat de litigieuze controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 moet worden beschouwd als een principieel onder de bevoegdheden van de Rekenkamer vallende controle op het gebied van de inkomsten van de Unie in de zin van artikel 248, leden 1 en 2, EG en artikel 140, lid 1, van verordening nr. 1605/2002.

2. Naleving van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel

116. Tegen de achtergrond van de vaststelling dat de Rekenkamer bevoegd was de litigieuze controle te verrichten, moet thans worden onderzocht of zij die controlebevoegdheid

60 — Arrest van 17 juli 2008, Commissie/Italië (C-132/06, Jurispr. blz. I-5457, punten 37 e.v.)

ook overeenkomstig het Unierecht heeft uitgeoefend. Daartoe zal ik om te beginnen nagaan of de controle verenigbaar is met het subsidiariteitsbeginsel en vervolgens of zij ook voldoet aan het evenredigheidsbeginsel.

a) Naleving van het subsidiariteitsbeginsel

117. Aangezien de Rekenkamer met de relevante controle niet optreedt op een gebied dat onder de uitsluitende bevoegdheid van de Unie valt, dient zij bij de uitvoering ervan het subsidiariteitsbeginsel in aanmerking te nemen. [61] Uit de stukken valt echter niets af te leiden wat erop duidt dat de Rekenkamer in de context van de betrokken controle in strijd met dat beginsel zou hebben gehandeld.

118. In het kader van de voorbereiding van de controle heeft de Rekenkamer Duitsland meegedeeld [62] te willen onderzoeken of de bij de controle betrokken lidstaten de administratieve en organisatorische structuren in het leven hadden geroepen om de in verordening nr. 1798/2003 geregelde administratieve samenwerking te verwezenlijken. Daarnaast wilde de Rekenkamer aan de hand van meerdere praktijkgevallen onderzoeken hoe de in artikel 5 en volgende geregelde „uitwisseling van inlichtingen op verzoek" tussen de bevoegde instanties van de bij de controle betrokken lidstaten in de praktijk verloopt, en een en ander evalueren.

119. In het licht van de bezwaren van de Duitse regering zette de Rekenkamer in een schrijven van 9 november 2006 aan het federale ministerie van Financiën [63] uiteen, voornemens te zijn een steekproefsgewijze controle te verrichten van de in 2005 door het centrale verbindingsbureau ingediende inlichtingenverzoeken, alsmede van de van andere lidstaten ontvangen verzoeken, ten einde de administratieve samenwerking op het vlak van inlichtingenverzoeken in de praktijk te kunnen evalueren. De controle zou geen betrekking hebben op de eigenlijke materiële handelingen, met inbegrip van de vaststelling van de belasting, voor zover die uit de te controleren stukken bleken, maar veeleer op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de administratieve samenwerking. Op basis van de uitkomsten ervan wilde de Rekenkamer conclusies trekken met het oog op een betere bestrijding van btw-ontduiking en -fraude.

120. Met name gezien de grensoverschrijdende aspecten van het voorwerp van de controle, de controleprocedure en de daarmee nagestreefde doelstellingen, is het onmiddellijk duidelijk dat de litigieuze controle

61 — Zie punten 79 e.v. van deze conclusie.

62 — Voor een overzicht van de correspondentie tussen de Rekenkamer en Duitsland, zie punten 14 e.v. van deze conclusie.

63 — Als bijlage 4 bij het verzoekschrift gevoegd.

noch door de nationale rekenkamers, noch door andere nationale controle-instanties zinvol had kunnen worden voorbereid en uitgevoerd.

121. Ook de in artikel 35 van verordening nr. 1798/2003 geregelde procedure betreffende het onderzoek en de evaluatie van die verordening door de Commissie in samenwerking met de lidstaten vormt in dat verband geen volwaardig alternatief voor een controle van de samenwerking tussen de betrokken administratieve instanties door de Rekenkamer. De procedure van artikel 35 van verordening nr. 1798/2003 biedt namelijk geen mogelijkheid voor een gecentraliseerde en stelselmatige controle en evaluatie van de grensoverschrijdende samenwerking tussen de verschillende nationale administratieve instanties, waarbij onder meer de relevante uitwisseling van inlichtingen steekproefsgewijs wordt onderzocht en geëvalueerd.

122. In het licht van het voorgaande kom ik tot de conclusie dat het subsidiariteitsbeginsel niet in de weg staat aan de uitvoering van de litigieuze controle door de Rekenkamer.

b) Naleving van het evenredigheidsbeginsel

123. Met de litigieuze controle wilde de Rekenkamer de structurele én de praktische aspecten van de administratieve samenwerking overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 evalueren om op basis daarvan conclusies te trekken ter verbetering van de bestrijding van btw-fraude en -ontduiking. De controle had ten doel na te gaan of de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten tijdig en doeltreffend verloopt en of er adequate administratieve structuren en procedures zijn opgezet om de administratieve samenwerking te bevorderen. [64]

124. Uit deze omschrijving van de doelstellingen van de controle en de informatie in de stukken blijkt dat de Rekenkamer voornemens was de administratieve samenwerking in wezen op basis van de — in artikel 248, lid 2, EG neergelegde — criteria „wettigheid" en „goed financieel beheer" of doelmatigheid te controleren. [65]

125. Bijzonder verhelderend is in dat verband het op 7 september 2006 aan het Bundesrechnungshof toegestuurde bezoekprogramma, waarin de Rekenkamer de onderwerpen opsomt die in de loop van de geplande audit bij het centrale verbindingsbureau aan de orde

64 — Aldus uitdrukkelijk speciaal verslag nr. 8/2007, punt 12.
65 — Zie punten 93 e.v. van deze conclusie.

zouden worden gesteld. [66] Uit het bezoekprogramma volgt in het bijzonder dat de Rekenkamer enerzijds in het kader van een toetsing van de regelmatigheid wilde nagaan of Duitsland overeenkomstig het bepaalde in verordening nr. 1798/2003 een centraal verbindingsbureau had opgericht en of de uitwisseling van inlichtingen tussen de administratieve instanties aan de vereisten van die verordening voldeed. Anderzijds wilde de Rekenkamer in het kader van een toetsing van de doelmatigheid onderzoeken of er mogelijkheden waren om de efficiency van de administratieve samenwerking te verhogen.

126. In het kader van het aldus opgezette onderzoek van de administratieve samenwerking dient de Rekenkamer het evenredigheidsbeginsel in aanmerking te nemen. Dit beginsel houdt met name in dat de afzonderlijke controlemaatregelen *geschikt, noodzakelijk* en *evenredig* moeten zijn om de doelstellingen van de controle te bereiken. [67]

127. Volgens de rechtspraak van het Hof is een maatregel *geschikt* om het gestelde doel te bereiken, wanneer hij daadwerkelijk erop is gericht dit doel op coherente en systematische wijze te bereiken. [68] Een maatregel is *noodzakelijk*, wanneer hij, onder de maatregelen die geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken, het betrokken belang of rechtsgoed het minst belast. [69] Van een *onevenredige* beperking van de betrokken belangen of rechtsgoederen is sprake wanneer de maatregel ondanks zijn bijdrage aan de verwezenlijking van de hiermee nagestreefde rechtmatige doelstellingen tot een bovenmatig zware beperking van die belangen of rechtsgoederen leidt.

128. Aangaande de vraag of de litigieuze controle *geschikt* was om de daarmee nagestreefde doelstellingen te bereiken, staat mijns inziens vast dat de betrokken handelingen van de Rekenkamer erop gericht waren de structurele en de praktische aspecten van de administratieve samenwerking aan een coherente en systematische toetsing te onderwerpen. Dit betekent dat de controle geschikt is om het hiermee nagestreefde doel te bereiken, dat bestaat in evaluatie van de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten en de daartoe in het leven geroepen administratieve structuren en procedures in het licht van de regelmatigheid en de doelmatigheid.

129. Naar mijn mening zijn de controlemaatregelen van de Rekenkamer ook *noodzakelijk* om voornoemde doelstellingen te verwezenlijken. In het bijzonder valt niet in te zien in hoeverre de beoogde resultaten met een minder diepgaand onderzoek van de nationale

66 — In bijlage bij het memorie van interventie van de Rekenkamer. Zie punten 15 e.v. van deze conclusie.

67 — Zie punten 91 e.v. van deze conclusie.

68 — Zie arresten van 11 maart 2010, Attanasio Group (C-384/08, Jurispr. blz. I-2055, punt 51), en 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Jurispr. blz. I-10821, punt 42).

69 — Arrest van 11 juli 1989, Schräder (265/87, Jurispr. blz. 2237, punt 21).

belastingdiensten en de afzonderlijke procedures hadden kunnen worden bereikt.

130. Met betrekking tot de *evenredigheid* van de litigieuze controle moet met name worden onderzocht of de controlemaatregelen van de Rekenkamer tot een bovenmatige aantasting van de bevoegdheidssfeer van de betrokken lidstaten leiden.

131. Met de litigieuze controle wilde de Rekenkamer enerzijds nagaan of Duitsland overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 een centraal verbindingsbureau had opgericht en of de uitwisseling van inlichtingen tussen de administratieve instanties aan de eisen van die verordening voldeed. Anderzijds wilde de Rekenkamer onderzoeken of er mogelijkheden waren om de administratieve samenwerking efficiënter te maken. Alhoewel de beoordeling van de vraag of concrete administratieve procedures van goed financieel beheer getuigen, ook een kritische blik op onder de nationale bestuursautonomie vallende beslissingen van de lidstaten omvat, bevatten de stukken geen informatie waaruit blijkt dat de afzonderlijke controlemaatregelen in de globale context van de litigieuze controle onevenredig zouden zijn.

132. Deze overwegingen betreffende de evenredigheid van het optreden van de Rekenkamer in de context van de litigieuze controle kunnen aanschouwelijk worden gemaakt aan de hand van een analyse van de kritiek van de Duitse regering op afzonderlijke bevindingen van de Rekenkamer in speciaal verslag nr. 8/2007.

133. Volgens de Duitse regering bevat speciaal verslag nr. 8/2007 beoordelingen van de organisatorische en bevoegdheidstechnische opzet van de belastingdiensten in de afzonderlijke lidstaten, die neerkomen op een onaanvaardbare en dus onevenredige aantasting van de nationale bevoegdheden. Zij kritiseert in dit verband vooral dat de Rekenkamer in de punten 38 en volgende van haar verslag is ingegaan op de organisatiestructuur van de verbindingsbureaus in de betrokken lidstaten en daarbij onder meer heeft vastgesteld dat de taken van het Duitse centrale verbindingsbureau zijn gesplitst tussen drie eenheden van het federale belastingkantoor, één in Bonn, en de twee andere in Saarlouis.[70] Bovendien laakt de Duitse regering de vaststelling van de Rekenkamer in de punten 22 en volgende van het speciaal verslag dat de lidstaten te weinig gebruik hebben gemaakt

70 — Alhoewel Duitsland de medewerking aan de litigieuze controle van de Rekenkamer heeft geweigerd, bevat speciaal verslag nr. 8/2007 ook opmerkingen met betrekking tot het Duitse centrale verbindingsbureau en de werking ervan. Deze zijn gebaseerd op bevindingen van controlebezoeken in de andere lidstaten, informatie die in het kader van controlebezoeken van de Commissie is vergaard, en op publiek toegankelijke verslagen; zie punt 22 van deze conclusie.

van de decentralisatiemogelijkheden die door verordening nr. 1798/2003 zijn geschapen.

134. Deze kritiek van de Duitse regering op de evenredigheid van het optreden van de Rekenkamer kan mij niet overtuigen.

135. Alhoewel de Duitse regering terecht benadrukt dat de Rekenkamer met haar analyses van de organisatorische en bevoegdheidstechnische opzet van de nationale belastingdiensten beslissingen van de betrokken lidstaten heeft onderzocht die op basis van het Unierecht niet kunnen worden bekritiseerd, volgt hieruit niet dat de Rekenkamer haar controlebevoegdheden op onevenredige wijze heeft uitgeoefend.

136. Relevant is vooral dat de opmerkingen inzake de ontbrekende decentralisatie tot doel hebben te verklaren waarom de mogelijkheden van uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten in de zin van artikel 5 van verordening nr. 1798/2003 niet intensiever worden benut. [71] De analyse van de organisatiestructuur van het Duitse centrale verbindingsbureau houdt wederom verband met de vaststelling dat de helft van de inlichtingenverzoeken in de zin van artikel 5 van verordening nr. 1798/2003 te laat wordt beantwoord. [72] De Rekenkamer stelt in die context vast dat in sommige lidstaten waar het aantal te late antwoorden zeer groot is, een ingewikkelde organisatorische opzet tot vertragingen bijdraagt en problemen bij het toezicht veroorzaakt. [73] Als voorbeelden van lidstaten met een dergelijke ingewikkelde organisatorische opzet worden Italië, Nederland en ook Duitsland genoemd. [74]

137. Het is aanstonds duidelijk dat met de door de Duitse regering gelaakte analyse van de organisatorische en bevoegdheidstechnische opzet van de nationale belastingdiensten op coherente en stelselmatige wijze wordt beoogd het doel van de controle te verwezenlijken, dat erin bestaat de doeltreffendheid van de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten en van de hiervoor geschapen administratieve structuren en procedures te evalueren. In het licht van die doelstellingen zijn de betrokken analyses van de Rekenkamer ook noodzakelijk om de objectief vastgestelde tekortkomingen van de administratieve samenwerking te interpreteren en te verklaren.

138. Met name gezien het feit dat de door de Duitse regering bekritiseerde vaststellingen

71 — Speciaal verslag nr. 8/2007, punten 19 e.v.

72 — Ibid., punten 24 e.v.

73 — Ibid., punt 38.

74 — Ibid., punten 39-41.

van de Rekenkamer deel uitmaken van een doelmatigheidscontrole, en de Rekenkamer op verschillende punten benadrukt dat de bekritiseerde beslissingen in overeenstemming zijn met het Unierecht [75] en zodoende aangeeft dat de betrokken lidstaten op basis van die analyses vanuit Unierechtelijk oogpunt geen verwijt kan worden gemaakt, komen zij ook niet neer op een onevenredige aantasting van de bevoegdheidssfeer van de lidstaten door de Rekenkamer. [76]

139. Tegen die achtergrond valt mijns inziens niet te ontkennen dat ook de door de Rekenkamer door middel van een doelmatigheidscontrole verrichte analyse van de verdeling van de bevoegdheden tussen de afzonderlijke nationale administratieve instanties en van de organisatiestructuur van de centrale verbindingsbureaus evenredig is.

140. Ik stel derhalve vast dat de Rekenkamer zowel op het niveau van de algemene opzet als bij de concrete planning, uitvoering en afronding van haar controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw overeenkomstig verordening nr. 1798/2003 het evenredigheidsbeginsel heeft geëerbiedigd.

E — *Schending door de Bondsrepubliek Duitsland van haar verplichting tot samenwerking met de Rekenkamer*

141. Indien de Rekenkamer, zoals in casu, in uitoefening van de haar verleende bevoegdheden en met eerbiediging van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel besluit de administratieve samenwerking op het gebied van de btw aan een controle te onderwerpen, zijn de lidstaten gehouden loyaal met haar samen te werken.

75 — Aan het begin van haar analyse betreffende de ontoereikende overdracht van bevoegdheden naar de lokale belastingkantoren wijst de Rekenkamer erop dat een dergelijke decentralisatie door de verordening ook niet wordt voorgeschreven (punt 22 van speciaal verslag nr. 8/2007). Aangaande de organisatiestructuur van de centrale verbindingsbureaus wordt in het speciaal verslag alleen maar in het algemeen opgemerkt dat in sommige lidstaten met een groot aantal te late antwoorden een ingewikkelde organisatorische opzet tot die vertragingen bijdraagt.

76 — Relevant is dus dat de Rekenkamer in de gelaakte fasen van de controle de doelmatigheid van de organisatorische en bevoegdheidstechnische opzet van de nationale belastingdiensten heeft geëvalueerd, maar niet de rechtmatigheid ervan. De keuze van de controlemaatstaf die de Rekenkamer ter beoordeling van de handelingen van de lidstaten toepast, heeft namelijk gevolgen voor de intensiteit van een eventuele aantasting van de bevoegdheidssfeer van de gecontroleerde lidstaat. Zo is zonder meer duidelijk dat een toetsing van de rechtmatigheid van de handelingen van de lidstaten een veel sterkere aantasting van de bevoegdheidssfeer van de lidstaten met zich mee kan brengen dan een toetsing van de doelmatigheid van die handelingen. Want terwijl een toetsing van de rechtmatigheid door de Rekenkamer betrekking heeft op de vraag of de lidstaten hun bevoegdheden overeenkomstig de bepalingen van het Unierecht hebben uitgeoefend, heeft de doelmatigheidscontrole betrekking op de — vanuit puur juridisch oogpunt minder zwaarwegende — vraag of nationale maatregelen doelmatig zijn, en dit los van hun conformiteit met het Unierecht.

142. De desbetreffende samenwerkingsplichten van de lidstaten volgen om te beginnen uit de specifieke bepalingen van artikel 248, lid 3, EG. [77] Overeenkomstig artikel 248, lid 3, eerste alinea, EG geschiedt de controle aan de hand van stukken en, zo nodig, ter plaatse in de lidstaten, in samenwerking met de nationale controle-instanties of, indien deze laatste niet over de nodige bevoegdheden beschikken, in samenwerking met de bevoegde nationale diensten. De Rekenkamer en de nationale controle-instanties van de lidstaten werken daarbij samen in onderling vertrouwen en met behoud van hun onafhankelijkheid. Volgens artikel 248, lid 3, tweede alinea, EG zenden de nationale controle-instanties of, indien deze niet over de nodige bevoegdheden beschikken, de bevoegde nationale diensten de Rekenkamer op verzoek alle bescheiden en inlichtingen toe die nodig zijn voor de vervulling van haar taak.

143. Naast de uitdrukkelijk in artikel 248, lid 3, EG neergelegde samenwerkingsplichten van de lidstaten is er een algemene verplichting tot samenwerking met de Rekenkamer uit hoofde van artikel 10 EG juncto artikel 248, leden 1 en 2, EG.

77 — Voor een bijzonder verhelderende analyse van de bepalingen van artikel 248, lid 3, EG in het kader van de uitvoering van controles van de Rekenkamer in de lidstaten, zie Inghelram, J., ibid. (voetnoot 26), blz. 138 e.v.

144. Ook de op basis van artikel 279 EG vastgestelde verordening nr. 1605/2002 bevat in deze context bepalingen betreffende de samenwerking tussen lidstaten en Rekenkamer. Artikel 140, lid 2, van die verordening bepaalt bijvoorbeeld onder meer dat de controle in de lidstaten geschiedt in samenwerking met de nationale controle-instanties of, indien deze niet over de nodige bevoegdheden beschikken, in samenwerking met de bevoegde nationale diensten en dat de Rekenkamer en de nationale controle-instanties van de lidstaten samenwerken in onderling vertrouwen en met behoud van hun onafhankelijkheid.

145. In het licht van die Unierechtelijke bepalingen impliceert de weigering van het Duitse centrale verbindingsbureau, het federale ministerie van Financiën en het Bundesrechnungshof om de Rekenkamer in staat te stellen de litigieuze controle te verrichten en haar daarbij bij te staan, dat de Bondsrepubliek Duitsland in strijd heeft gehandeld met artikel 10 EG juncto artikel 248, leden 1 en 2, EG, artikel 248, lid 3, EG en artikel 140, lid 2, van verordening nr. 1605/2002, zoals de Commissie in haar verzoekschrift heeft gesteld.

146. In haar verzoekschrift stelt de Commissie echter ook dat Duitsland inbreuk heeft gemaakt op artikel 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002, dat bepaalt dat de Commissie, de andere instellingen, de organen die

inkomsten of uitgaven namens de Unie beheren en de eindbegunstigden van uit de begroting verrichte betalingen, de Rekenkamer alle faciliteiten verlenen en haar alle inlichtingen verstrekken die zij bij de vervulling van haar taak nodig meent te hebben.

147. Gezien de feiten kan deze grief alleen in die zin worden begrepen dat met het beheer van inkomsten van de Unie belaste organen zouden hebben geweigerd loyaal met de Rekenkamer samen te werken. De Commissie heeft echter niet aangegeven welke Duitse instanties in de context van de door de Rekenkamer geplande controle als „organen die inkomsten namens de Unie beheren" zouden kunnen worden beschouwd. Met name gezien het feit dat de btw ondanks de harmonisatie op dat gebied moet worden aangemerkt als nationale belasting die principieel volgens de nationale bepalingen wordt geheven [78], kunnen in dat verband noch het centrale verbindingsbureau, noch het federale ministerie van Financiën zonder meer als organen die inkomsten van de Unie beheren worden gekwalificeerd.

148. Aangezien het in een niet-nakomingsprocedure overeenkomstig artikel 258 VWEU aan de Commissie staat de gestelde niet-nakoming aan te tonen en het Hof alle informatie ter beoordeling van het geval te verschaffen [79], en de Commissie niet heeft voldaan aan die bewijsplicht wat de gelaakte schending van artikel 142, lid 1, van verordening nr. 1605/2002 betreft, moet deze grief ongegrond worden verklaard.

VIII — Samenvatting

149. Samenvattend concludeer ik dat de Rekenkamer overeenkomstig artikel 248, leden 1 en 2, EG en artikel 140, lid 2, van verordening nr. 1605/2002 bevoegd is de administratieve samenwerking op het gebied van de btw in de zin van verordening nr. 1798/2003 te controleren. Bij de uitoefening van haar controlebevoegdheid heeft de Rekenkamer zowel het subsidiariteitsbeginsel als het evenredigheidsbeginsel geëerbiedigd. Derhalve was de Bondsrepubliek Duitsland overeenkomstig artikel 248, lid 3, EG, artikel 10 EG juncto artikel 248, leden 1 en 2, EG en overeenkomstig artikel 140, lid 2, van verordening nr. 1605/2002 verplicht de Rekenkamer de

78 — Zie punt 57 van deze conclusie.

79 — Zie arresten van 29 april 2010, Commissie/Duitsland (C-160/08, Jurispr. blz. I-1060, punt 116); 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, Jurispr. blz. I-10605, punt 52); 6 oktober 2009, Commissie/Zweden (C-438/07, Jurispr. blz. I-9517, punt 49), en 13 november 2007, Commissie/Ierland (C-507/03, Jurispr. blz. I-9777, punt 33).

uitvoering van die controle mogelijk te maken en haar loyaal bij te staan.

150. Tegen die achtergrond impliceert de weigering van het centrale verbindingsbureau, het federale ministerie van Financiën en het Bundesrechnungshof om de Rekenkamer toe te staan de controle van de administratieve samenwerking op het gebied van de btw te verrichten en haar daarbij bij te staan, dat de Bondsrepubliek Duitsland in strijd heeft gehandeld met de krachtens artikel 10 EG juncto artikel 248, leden 1 en 2, EG, artikel 248, lid 3, EG en artikel 140, lid 2, van verordening nr. 1605/2002 op haar rustende verplichtingen.

IX — Kosten

151. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Daar de Bondsrepubliek Duitsland op de belangrijkste punten in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen. Volgens artikel 69, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering dragen de instellingen die in het geding zijn tussengekomen hun eigen kosten.

X — Conclusie

152. Gelet op het voorafgaande, geef ik het Hof in overweging te verklaren:

„1) De Bondsrepubliek Duitsland is de krachtens artikel 10 EG juncto artikel 248, leden 1 en 2, EG, artikel 248, lid 3, EG en artikel 140, lid 2, van verordening nr. 1605/2002 van de Raad van 25 juni 2002 houdende het Financieel Reglement van toepassing op de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen op haar rustende verplichtingen niet nagekomen door de Rekenkamer niet toe te staan in Duitsland controles te verrichten met betrekking tot de in verordening

(EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 geregelde administratieve samenwerking tussen de lidstaten op het gebied van de btw, en door haar niet daarbij bij te staan.

2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3) De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.

4) Het Europees Parlement en de Europese Rekenkamer dragen ieder hun eigen kosten."