JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
VERICA TRSTENJAK
25 päivänä toukokuuta 2011[1]

Sisällys

I Johdanto ..... I - 11239

II Unionin oikeus ..... I - 11240

A Primaarioikeus ..... I - 11240

B Johdettu oikeus ..... I - 11240

1. Päätös 2000/597 ..... I - 11240

2. Asetus N:o 1605/2002 ..... I - 11242

3. Asetus N:o 1798/2003 ..... I - 11243

III Tosiseikat ..... I - 11245

IV Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ..... I - 11247

V Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset ..... I - 11248

VI Asianosaisten ja väliintulijoiden pääasialliset väitteet ..... I - 11249

VII Oikeudellinen arviointi ..... I - 11253

A Alustavat huomautukset ..... I - 11253

B Päätöksen 2000/597 taustalla oleva omien varojen järjestelmä ..... I - 11254

C Tilintarkastustuomistuimen tarkastustoimivalta ..... I - 11258

1 – Alkuperäinen kieli: saksa. Oikeudenkäyntikieli: saksa.

1. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan kohde, laajuus ja rajat ..... I - 11258

a) Valta tarkastaa unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden säädökset, päätökset ja muut toimenpiteet, joilla on riittävä yhteys unionin tuloihin ja menoihin ..... I - 11258

b) Unionin oikeuden soveltamisala toimivallan rajana tilintarkastustuomioistuimen tarkastaessa jäsenvaltioiden toimintaa ..... I - 11259

c) Toissijaisuus- ja suhteellisperiaatteen noudattamisvelvollisuus ..... I - 11263

i) Toissijaisuusperiaate ..... I - 11263

ii) Suhteellisuusperiaate ..... I - 11265

2. Tilintarkastustuomioistuimen toteuttaman tilintarkastuksen arviointiperusteet ..... I - 11266

3. Välipäätelmä ..... I - 11268

D Tilintarkastustuomioistuimen toimivalta tarkastaa asetuksen N:o 1798/2003 mukainen kansallisten viranomaisten hallinnollinen yhteistyö arvonlisäveron alalla ..... I - 11268

1. Tarkastuksella, joka kohdistuu asetuksen N:o 1798/2003 mukaiseen kansallisten viranomaisten hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla, on riittävän suora yhteys unionin tuloihin ..... I - 11269

2. Toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen huomioon ottaminen ..... I - 11272

a) Toissijaisuusperiaatteen noudattaminen ..... I - 11273

b) Suhteellisuusperiaatteen noudattaminen ..... I - 11274

E Saksan liittotasavallan yhteistyövelvollisuuksien rikkominen tilintarkastustuomioistuinta kohtaan ..... I - 11278

VIII Yhteenveto ..... I - 11280

IX Oikeudenkäyntikulut ..... I - 11281

X Ratkaisuehdotus ..... I - 11281

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävässä asiassa on kyse komission SEUT 258 artiklan nojalla nostamasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, jossa se vaatii unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Saksan liittotasavalta ole noudattanut unionin oikeuden mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt antamasta Euroopan tilintarkastustuomioistuimelle (jäljempänä tilintarkastustuomioistuin) mahdollisuutta tarkastaa Saksassa viranomaisten rajat ylittävää hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla.

2. Nyt käsiteltävä asia on prosessuaalisesti erikoinen siinä mielessä, että komissio on aloittanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn jäsenvaltiota vastaan, koska se väittää tämän jättäneen huomiotta tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan. Vaikka tilintarkastustuomioistuin on aiemmin nimenomaisesti puhunut sen puolesta, että sille on annettava mahdollisuus nostaa kanne jäsenvaltioita vastaan, jotta se voi itsenäisesti turvata jäsenvaltioihin kohdistuvan toimivaltansa tuomioistuimessa,[2] sillä ei ole unionin oikeuden mukaisen oikeusturvajärjestelmän viimeisen, Lissabonin sopimuksella tehdyn muutoksen jälkeenkään mahdollisuutta nostaa kannetta niitä jäsenvaltioita vastaan, jotka ovat jättäneet huomiotta sen tarkastusvaltuudet.[3] Tilintarkastustuomioistuin joutuu ilmoittamaan aikeestaan komissiolle, jotta tämä aloittaisi, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, kyseistä jäsenvaltiota vastaan SEUT 258 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn, johon tilintarkastustuomioistuin voi osallistua väliintulijana.

3. Nyt käsiteltävä asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden selventää jäsenvaltioiden toimintaan kohdistuvan tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan rajoja ja kohdetta konkreettisen tarkastusyrityksen yhteydessä. Tämä on nimittäin ensimmäinen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely, joka johtuu siitä, että jäsenvaltio on kieltäytynyt sallimasta tilintarkastustuomioistuimen suunnittelemaa,

2 – Ks. tilintarkastustuomioistuimen raportti Euroopan unionista tehdyn sopimuksen toimivuutta pohtineelle mietintäryhmälle vuodelta 1995 (ranskankielinen versio on ilmestynyt julkaisussa Revue trimestrielle de droit européen, 1995, s. 689, 2.6 kohta).

3 – Tässä yhteydessä on viitattava yleisesti siihen, että Lissabonin sopimuksen tavoitteena ei ollut uudistaa unionin oikeuden mukaista oikeussuojajärjestelmää vaan vahvistaa tähänastisen oikeussuojajärjestelmän olennaisia perusteita. Ks. myös Thiele, A., "Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?", EuR, 2010, s. 30–51. Tilintarkastustuomioistuimelle olisi voitu antaa mahdollisuus nostaa itsenäisesti kanne jäsenvaltioita vastaan puuttumatta suuresti EUT-sopimuksen uuteen rakenteeseen. SEUT 271 artiklaan olisi esimerkiksi voitu lisätä e alakohta, jonka mukaan tilintarkastustuomioistuin voi nostaa jäsenvaltiota vastaan SEUT 258 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen, jos jäsenvaltio on loukannut sen SEUT 287 artiklasta johtuvia tarkastus- ja tutustumisoikeuksia. Ks. myös Friedrich, C. ja Inghelram, J., "Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof", DÖV, 1999, s. 669 ja 676.

unionin tuloihin liittyvää tarkastusta alueellaan ja avustamasta tilintarkastustuomioistuinta sen toteuttamisessa.

4. Nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn institutionaalista merkitystä korostaa Euroopan parlamentin päätös osallistua ensimmäistä kertaa komission rinnalla väliintulijana jäsenvaltiota vastaan aloitettuun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaan menettelyyn.

II Unionin oikeus [4]

A *Primaarioikeus*

Tilintarkastustuomioistuimen toimivalta muotoillaan primaarioikeudessa EY 248 artiklassa.

B *Johdettu oikeus*

1. Päätös 2000/597

5. Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 29.9.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/597/EY, Euratom [5] 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Euroopan unionin talousarvioon otettavia omia varoja ovat tulot, jotka kertyvät

a) maksuista, palkkioista, lisä- tai tasausmaksuista, lisäsummista tai -osista ja muista maksuista, jotka yhteisöjen toimielimet ovat vahvistaneet tai vahvistavat muiden kuin jäsenvaltioiden kanssa käytävälle kaupalle osana yhteistä maatalouspolitiikkaa, sekä maksuista, joista on määrätty sokerialan yhteisessä markkinajärjestelyssä;

b) yhteisestä tullitariffista ja muista tulleista kertyvistä maksuista, jotka yhteisöjen toimielimet ovat vahvistaneet tai

4 – Unionisopimuksen ja EUT-sopimuksen mukaisesti käsitettä ”unionin oikeus” käytetään seuraavassa yhteisön oikeuden ja unionin oikeuden yhteiskäsitteenä. Yksittäisiä primaarioikeuden määräyksiä käsiteltäessä mainitaan määräykset, jotka ovat ajallisesti sovellettavissa.

5 – EYVL L 253, s. 42.

vahvistavat muiden kuin jäsenvaltioiden kanssa käytävälle kaupalle, sekä Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden tullimaksuista;

c) yhdenmukaisen, kaikkien jäsenvaltioiden osalta voimassa olevan verokannan soveltamisesta alv-määräytymisperusteeseen, joka on määritetty jäsenvaltioille yhdenmukaisesti yhteisön sääntöjä noudattaen. Tässä yhteydessä huomioon otettava määräytymisperuste rajataan 50 prosenttiin 7 kohdassa määritellystä BKTL:sta kaikkien jäsenvaltioiden osalta;

d) talousarviomenettelyssä kaikki muut tulot huomioon ottaen vahvistettavan kertoimen soveltamisesta kaikkien jäsenvaltioiden yhteenlaskettuun BKTL:oon.

– –

4. Edellä 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu yhdenmukainen verokanta saadaan laskemalla erotus seuraavien osuuksien välillä:

a) alv-kannan enimmäismäärä, joka on vahvistettu seuraavasti:

0,75 prosenttia vuosina 2002 ja 2003

0,50 prosenttia vuodesta 2004 alkaen;

ja

b) prosenttiosuus (ns. jäädytetty osuus), joka on jäljempänä 4 artiklassa tarkoitetun korvauksen määrän ja alv-määräytymisperusteen kokonaismäärän välisen suhteen suuruinen (alv-määräytymisperuste on määritelty 1 kohdan c alakohdan mukaisesti) kaikkien jäsenvaltioiden osalta ottaen huomioon, että Yhdistynyt kuningaskunta ei osallistu hyväksensä tehtävän korjauksen rahoitukseen ja että Itävallan, Saksan, Alankomaiden ja Ruotsin rahoitusosuus Yhdistyneen kuningaskunnan hyväksi tehtävästä korjauksesta alennetaan neljäsosaan normaaliarvostaan.

5. Kunkin jäsenvaltion BKTL:oon sovelletaan 1 kohdan d alakohdan mukaista vahvistettua kerrointa.

– –

7. Tätä päätöstä sovellettaessa BKTL:lla tarkoitetaan kyseisen vuoden markkinahintaista bruttokansantuloa, sellaisena kuin komissio on sen laskenut sovellettaessa EKT-95:tä neuvoston asetuksen (EY) N:o 2223/96 mukaisesti.

Jos EKT-95:een tehdään muutoksia, jotka aiheuttavat muutoksia komission toimittamaan bruttokansantuloon, neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta ja Euroopan parlamenttia kuultuaan, sovelletaanko kyseisiä muutoksia tähän päätökseen.”

6. Päätöksen 2000/597 8 artikla kuuluu seuraavasti:

”1. Jäsenvaltioiden on perittävä 2 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetut yhteisön omat varat kansallisten lakiensa, asetustensa ja hallinnollisten määräystensä mukaisesti, jotka tarvittaessa on mukautettava yhteisön säätelemien edellytysten mukaisesti.

– –

Jäsenvaltioiden on annettava 2 artiklan 1 kohdan a–d alakohdassa määrätyt varat komission käyttöön.

2. Neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta ja Euroopan parlamenttia kuultuaan tämän päätöksen täytäntöön panemiseksi tarvittavat säännökset ja määräykset sekä säännökset ja määräykset, jotka koskevat 2 artiklassa ja 5 artiklassa tarkoitettujen tulojen keräämisen valvontaa, niiden asettamista komission käyttöön ja niiden maksamista, sanotun kuitenkaan rajoittamatta EY:n perustamissopimuksen 248 artiklassa ja Euratomin perustamissopimuksen 160 c artiklassa määrättyjä tilien tarkastamista sekä laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastamista, joiden mukaiset tarkastukset koskevat tässä yhteydessä ensisijaisesti niiden kansallisten järjestelmien ja menettelyjen luotettavuutta ja tehokkuutta, joiden perusteella määritetään BKTL:sta ja alv:sta kertyvien omien varojen peruste, sekä rajoittamatta EY:n perustamissopimuksen 279 artiklan c alakohdan ja Euratomin perustamissopimuksen 183 artiklan c alakohdan nojalla järjestettyjä tarkastuksia.”

2. Asetus N:o 1605/2002

7. Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta 25.6.2002 annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 1605/2002 [6] 140 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tilintarkastustuomioistuin toimittaa tulojen ja menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastuksen perustamissopimusten määräyksiin, talousarvioon, tähän asetukseen, soveltamissääntöihin ja kaikkiin perustamissopimusten soveltamiseksi annettuihin säädöksiin nähden.

2. Tehtäväänsä suorittaessaan tilintarkastustuomioistuin voi 142 artiklassa määritetyin ehdoin perehtyä kaikkiin niihin yksiköiden ja elinten taloushallintoon liittyviin asiakirjoihin ja tietoihin, jotka koskevat yhteisön kokonaan tai osittain rahoittamia toimia. Sillä on toimivalta kuulla jokaista henkilöä, joka on vastuussa meno- tai tulotapahtumasta, ja käyttää kaikkia edellä tarkoitetuissa yksiköissä ja elimissä soveliaita tarkastusmenetelmiä. Tarkastukset toimitetaan jäsenvaltioissa yhdessä

6 – EYVL L 248, s. 1.

kansallisten tilintarkastuselinten kanssa tai, jos näillä ei ole tarvittavia valtuuksia, toimivaltaisten kansallisten viranomaisten kanssa. Tilintarkastustuomioistuin ja kansalliset tilintarkastuselimet toimivat luottamuksellisessa yhteistyössä riippumattomuutensa säilyttäen.

_ _”

8. Asetuksen N:o 1605/2002 142 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Komissio, muut toimielimet, yhteisöjen puolesta tuloja ja menoja hoitavat laitokset ja talousarviosta suoritettujen maksujen lopulliset saajat avustavat tilintarkastustuomioistuinta kaikin tavoin ja antavat sille kaikki tiedot, jotka se katsoo tarvitsevansa tehtäviään suorittaessaan. Niiden on annettava tilintarkastustuomioistuimen käyttöön kaikki Euroopan yhteisöjen talousarviosta rahoitettavien hankintasopimusten tekemistä ja niiden toteuttamista koskevat asiakirjat ja kaikki rahavaroja ja aineellista omaisuutta koskevat tilit, kaikki kirjanpitotositteet ja muut kirjanpitoa koskevat asiakirjat sekä niitä koskevat hallinnolliset asiakirjat, kaikki yhteisöjen tuloja ja menoja koskevat asiakirjat, omaisuusluettelot ja hallintokaaviot, jotka tilintarkastustuomioistuin katsoo tarpeellisiksi tarkastaakseen talousarvion toteuttamista ja taloudellista tulosta koskevat kertomukset asiakirjojen perusteella tai paikan päällä sekä samaa tarkoitusta varten kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka on laadittu tai joita säilytetään magneettisessa muodossa.

Asianomaisten kansallisten hallintojen sisäisen tarkastuksen yksiköt antavat tilintarkastustuomioistuimelle kaikki välineet, joita tämä katsoo tarvitsevansa tehtävänsä suorittamisessa.

Ensimmäistä alakohtaa sovelletaan myös niihin luonnollisiin ja oikeushenkilöihin, joille suoritetaan maksuja Euroopan yhteisöjen talousarviosta.”

3. Asetus N:o 1798/2003

9. Hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 [7] 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tällä asetuksella vahvistetaan edellytykset, joiden mukaisesti arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta tavaroiden ja palvelujen myyntiin, tavaroiden yhteisöhankintaan

7 – EUVL L 264, s. 1.

sekä tavaroiden maahantuontiin vastaavien jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on määrä toimia yhteistyössä keskenään sekä komission kanssa tämän lainsäädännön noudattamisen varmistamiseksi.

Tätä varten tässä asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt, joiden ansiosta jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat toimia yhteistyössä ja vaihtaa keskenään tietoja, joiden avulla ne voivat toimittaa arvonlisäverotuksen oikein.

Lisäksi asetuksessa määritellään säännöt ja menettelyt tiettyjen, erityisesti yhteisönsisäisissä liiketoimissa kannettavaa arvonlisäveroa koskevien tietojen vaihtamiselle sähköisessä muodossa.

_ _”

10. Asetuksen N:o 1798/2003 3 artiklan 2 kohdan mukaan kukin jäsenvaltio nimeää keskusyhteystoimiston, joka on päävastuussa yhteydestä muihin jäsenvaltioihin hallinnollisen yhteistyön alalla, ja ilmoittaa siitä komissiolle ja muille jäsenvaltioille.

11. Asetuksen N:o 1798/2003 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Pyynnön saava viranomainen toimittaa pyynnön esittäneelle viranomaiselle tämän pyynnöstä 1 artiklassa tarkoitetut tiedot, myös yhden tai useamman konkreettisen tapauksen osalta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua tietojen toimittamista varten pyynnön vastaanottanut viranomainen teettää tietojen hankkimiseksi kenties tarvittavat hallinnolliset tutkimukset.

3. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu pyyntö voi sisältää hallinnollista tutkimusta koskevan perustellun pyynnön. Jos jäsenvaltio katsoo, että hallinnollisia tutkimuksia ei tarvita, se ilmoittaa välittömästi pyynnön esittäneelle viranomaiselle syyn tähän.

4. Pyydettyjen tietojen saamiseksi tai pyydettyjen hallinnollisten tutkimusten tekemiseksi pyynnön vastaanottanut viranomainen tai hallintoviranomainen, jonka käsiteltäväksi se on asian saattanut, toimii kuin se toimisi omaan lukuunsa tai oman maansa jonkin toisen viranomaisen pyynnöstä.”

12. Asetuksen N:o 1798/2003 35 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot ja komissio tarkastelevat ja arvioivat tässä asetuksessa edellytettyjen hallinnollista yhteistyötä koskevien järjestelyjen

toimivuutta. Komissio kokoaa yhteen jäsenvaltioiden kokemukset parantaakseen näiden järjestelyjen toimivuutta."

13. Asetuksen N:o 1798/2003 43 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Tätä asetusta sovellettaessa jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet, joilla

a) varmistetaan tehokas sisäinen koordinointi 3 artiklassa tarkoitettujen toimivaltaisten viranomaisten välillä;

b) saadaan aikaan suora yhteistyö erityisesti tähän koordinointiin valtuutettujen viranomaisten välillä;

c) varmistetaan tässä asetuksessa säädetyn tiedonvaihtojärjestelmän moitteeton toiminta."

III Tosiseikat

14. Tilintarkastustuomioistuin ilmoitti 26.6.2006 päivätyllä kirjeellä Bundesrechnungshofille suunnittelevansa tarkastuskäyntiä 10.–13.10.2006. Tarkastuksen kohteena oli kirjeen mukaan jäsenvaltioiden viranomaisten hallinnollinen yhteistyö arvonlisäverotuksen alalla, sellaisena kuin siitä säädetään asetuksessa N:o 1798/2003 ja vastaavissa täytäntöönpanosäännöksissä. Keskeistä tässä yhteydessä oli kirjeen mukaan se, ovatko jäsenvaltiot luoneet hallinnollisen yhteistyön edellyttämät hallinnolliset ja organisatoriset rakenteet ja millaiseksi yhteistyö käytännössä muodostuu asetuksen N:o 1798/2003 5 artiklan mukaisten avunpyyntöjen yhteydessä. Tarkastuksen oli tarkoitus koskea lähinnä asetuksen 2 artiklan 2 kohdassa mainittuja keskusyhteystoimiston yhteysviranomaisia. Siihen oli kuitenkin mahdollista sisällyttää myös muita hallinnolliseen yhteistyöhön osallistuvia viranomaisia.

15. Tilintarkastustuomioistuin antoi Bundesrechnungshofille lisätietoja tarkastuksesta 7.9.2006 päivätyllä kirjeellä ja viittasi samalla ensimmäiseen kirjeeseensä. Toisessa kirjeessä ilmoitettiin erityisesti tarkastuskäynnistä Saksan keskusyhteystoimistoon 10.–13.10.2006. Toiseen kirjeeseen oli liitetty vierailuohjelma, joka pyydettiin lähettämään keskusyhteystoimistoon.

16. Vierailuohjelmassa pyydettiin keskusyhteystoimistoa toimittamaan tietoja vuosina 2004–2005 vastaanotetuista ja esitetyistä asetuksen N:o 1798/2003 5 artiklan mukaisista tietopyynnöistä. Vierailuohjelma sisälsi yleiskatsauksen teemoista, joita tarkastuskäynnin

aikana oli tarkoitus käsitellä. Niihin kuuluivat erityisesti 1) keskusyhteystoimistojen organisaatio, välineistö ja työskentelytapa, 2) asetuksen N:o 1798/2003 IV luvun mukainen tietojenvaihto ilman edeltävää pyyntöä, 3) erityisesti yhteisöliiketoimiin liittyvien tietojen tallennus ja vaihto (VIES-tietokanta), 4) oikeudelliset ongelmat, jotka estävät hallinnollisen yhteistyön, 5) muut toimenpiteet hallinnollisen yhteistyön parantamiseksi ja väärinkäytön välttämiseksi sekä 6) vastaanotettujen ja esitettyjen tietopyyntöjen tutkiminen pistokokein.

17. Bundesrechnungshof vahvisti 18.9.2006 päivätyllä kirjeellä haluavansa osallistua tilintarkastustuomioistuimen tarkastukseen. Bundesrechnungshofissa oli tarkoitus järjestää sitä varten valmisteleva neuvottelu 9.10.2006.

18. Koska tarkastettava keskusyhteystoimisto ei vaikuttanut halukkaalta yhteistyöhön tilintarkastustuomioistuimen kanssa, tämä kääntyi 5.10.2006 päivätyllä kirjeellä uudelleen Bundesrechnungshofin puoleen. Siinä se ilmoitti, ettei keskusyhteystoimisto ollut vahvistanut tarkastuskäyntiä eikä toimittanut etukäteen pyydettyjä ja tarkastuksen asianmukaiseen valmisteluun tarvittavia asiakirjoja. Tästä syystä tilintarkastustuomioistuin ilmoitti haluavansa vaihtaa tarkastuskäynnin ajankohdaksi 14.–17.11.2006. Samalla se pyysi Bundesrechnungshofia pyrkimään osaltaan siihen, että keskusyhteystoimiston tarkastus saataisiin toimitettua asianmukaisesti.

19. Tilintarkastustuomioistuin valitti 9.11.2006 päivätyllä kirjeellä Saksan valtiovarainministerille, ettei tarkastettava keskusyhteystoimisto ollut vahvistanut ehdotettua tarkastusajankohtaa 14.–17.11.2006 eikä toimittanut tarvittavia asiakirjoja. Tilintarkastustuomioistuin ilmoitti siirtävänsä ajankohtaa toisen kerran siten, että tarkastuksen ajankohta olisi nyt 4.–7.12.2006. Samalla se toisti tarkastuksen tavoitteet ja korosti, että pyrkimyksenä oli muun muassa tarkastaa pistokokein keskusyhteystoimiston vuonna 2005 esittämät ja muista jäsenvaltioista vastaanottamat tietopyynnöt. Tarkastuksen kohteena eivät olisi varsinaiset aineelliset toimet eikä verojen määrääminen siltä osin kuin ne kävisivät ilmi tarkastettavista asiakirjoista. Pyrkimyksenä oli tarkastaa hallinnollisen yhteistyön tehokkuus ja vaikuttavuus. Valtiovarainministeriö ilmoitti 4.12.2006 päivätyssä vastauskirjeessään, ettei tilintarkastustuomioistuimen toimittama tarkastus ollut mahdollinen oikeudellisen perustan puuttumisen vuoksi.

20. Tilintarkastustuomioistuin kääntyi 13.12.2006 päivätyllä kirjeellä uudelleen Bundesrechnungshofin puoleen ja pyysi vastausta kysymyksiin, jotka koskivat yksittäisiä tietopyyntöjä, joita oli asetuksen

N:o 1798/2003 5 artiklan mukaisesti vaihdettu Saksan keskusyhteystoimiston ja muiden jäsenvaltioiden keskusyhteystoimistojen välillä. Bundesrechnungshof torjui pyynnön 6.3.2007 ja viittasi siihen, että valtiovarainministeriö oli jo aiemmin vastustanut tilintarkastustuomioistuimen kyseistä asiaa koskevaa tarkastusilmoitusta. Näin ollen Bundesrechnungshof ei voinut puolueettomuussyistä toimittaa tietoja asiasta.

21. Tilintarkastustuomioistuin kääntyi 4.5.2007 päivätyllä kirjeellä uudelleen valtiovarainministeriön puoleen ja esitti joukon havaintoja, jotka oli tehty muissa jäsenvaltioissa toimitetuissa tarkastuksissa. Valtiovarainministeriö esitti näistä havainnoista huomautuksensa 29.6.2007 päivätyssä kirjeessä. Kirjeestä ei kuitenkaan käynyt ilmi, että ministeriö olisi muuttanut torjuvaa asennettaan tarkastuksen toimittamiseen Saksan liittotasavaltaan suuntautuvan tarkastuskäynnin muodossa.

22. Tilintarkastustuomioistuin esitti tarkastuksensa tulokset erityiskertomuksessa nro 8/2007 hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäveron alalla [8] (jäljempänä erityiskertomus nro 8/2007). Erityiskertomuksen Saksaa koskevat huomautukset perustuvat muissa jäsenvaltioissa tehtyihin tarkastuskäynteihin, komissiossa tehtyjen tarkastuskäyntien yhteydessä kerättyihin tietoihin sekä julkisiin raportteihin. [9]

IV Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

23. Komissio ilmoitti Saksan liittotasavallalle 23.9.2008 päivätyllä virallisella huomautuksella, että kieltäytymällä toistuvasti yhteistyöstä tilintarkastustuomioistuimen kanssa Saksa on jättänyt noudattamatta EY 248 artiklan 1, 2 ja 3 kohdan, asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan ja 142 artiklan 1 kohdan sekä EY 10 artiklan mukaisia jäsenyysvelvoitteitaan. Rikkomus perustuu siihen, että tilintarkastustuomioistuinta on estetty hoitamasta tehtäväänsä eli unionin tulojen valvontaa. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastuksen tavoitteena oli lisäksi tarkastaa asetuksen N:o 1798/2003 soveltamiseen liittyvät unionin menot, minkä yhteydessä pyrkimyksenä oli arvioida erityisesti VIES-tietokannan vaikutusta ja tehokkuutta.

24. Saksan liittotasavalta torjui sitä vastaan esitetyt syytökset 23.12.2008 päivätyssä vastauksessaan. Sen mukaan oli ratkaisevaa,

8 – EUVL 2008, C 20, s. 1.

9 – Erityiskertomus nro 8/2007, 14 kohta.

ettei tilintarkastustuomioistuimen tarkastus perustunut EY 248 artiklaan, koska sen ei ollut määrä kohdistua unionin tuloihin tai menoihin. Saksan hallitus vetosi myös toissijaisuusperiaatteeseen.

25. Komissio lähetti 23.3.2009 päivätyllä kirjeellä Saksan liittotasavallalle EY 226 artiklan mukaisen perustellun lausunnon. Se piti kiinni kannastaan, jonka mukaan tilintarkastustuomioistuimella oli oikeus tarkastaa jäsenvaltioiden välinen hallinnollinen yhteistyö arvonlisäveron alalla. Lisäksi tilintarkastustuomioistuimella oli oikeus VIES-tietokantaan liittyvien unionin menojen arviointiin, koska tätä arvonlisäveron tietojenvaihtojärjestelmää rahoitetaan unionin talousarviosta.

26. Perusteltuun lausuntoon 22.5.2009 päivätyllä kirjeellä antamassaan vastauksessa Saksan liittotasavalta vahvisti kantansa, jonka mukaan tarkastus ei perustunut EY 248 artiklaan, koska sen kohteena oli arvonlisäverotulojen valvonta. Saksan liittotasavalta hyväksyi sen sijaan nimenomaisesti tilintarkastustuomioistuimen oikeuden tarkastaa unionin menot siltä osin kuin kyse oli VIES-tietokantaan liittyvien menojen valvonnasta. Nämä menot eivät kuitenkaan olleet alkuperäisen tarkastuspyynnön kohteena.

V Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten vaatimukset

27. Koska Saksan liittotasavalta ei komission näkemyksen mukaan noudattanut perusteltua lausuntoa, komissio nosti 17.12.2009 kanteen SEUT 258 artiklan nojalla.

28. Komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– toteaa, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 248 artiklan 1, 2 ja 3 kohdan, asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan ja 142 artiklan 1 kohdan sekä EY 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt antamasta tilintarkastustuomioistuimelle lupaa toteuttaa Saksassa tarkastuksia asetuksessa N:o 1798/2003 ja asiaankuuluvissa täytäntöönpanosäännöksissä säännellyn jäsenvaltioiden arvonlisäverotuksen alalla harjoittaman hallinnollisen yhteistyön puitteissa

– velvoittaa Saksan liittotasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

29. Saksan liittotasavalta vaatii, että unionin tuomioistuin hylkää kanteen ja velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

30. Tilintarkastustuomioistuin ja Euroopan parlamentti hyväksyttiin unionin tuomioistuimen presidentin 7.5.2010 antamalla määräyksellä väliintulijoiksi tukemaan komission vaatimuksia. Tilintarkastustuomioistuin ja Euroopan parlamentti vaativat, että komission kanne hyväksytään.

31. Komission, Saksan liittotasavallan, tilintarkastustuomioistuimen ja Euroopan parlamentin asiamiehet esittivät huomautuksensa 15.3.2011 pidetyssä istunnossa.

VI Asianosaisten ja väliintulijoiden pääasialliset väitteet

32. Komissio, Euroopan parlamentti ja tilintarkastustuomioistuin katsovat, että kieltäytyessään antamasta tilintarkastustuomioistuimelle mahdollisuutta tarkastaa hallinnollista yhteistyötä arvonlisäverotuksen alalla Saksan liittotasavalta on rikkonut EY 248 artiklan 1, 2 ja 3 kohtaa, asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohtaa ja 142 artiklan 1 kohtaa sekä EY 10 artiklaa. Saksan hallitus puolestaan katsoo, että sen torjuva asenne on unionin oikeuden mukainen.

33. Komissio, Euroopan parlamentti ja tilintarkastustuomioistuin puoltavat tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan ja jäsenvaltioiden vastaavien yhteistyövelvoitteiden laajaa tulkintaa. Ne korostavat tilintarkastustuomioistuimen primaarioikeudessa vahvistettua roolia unionin varojen keruun ja käytön arvioijana ja tehtävää sen tarkastajana, onko rahoitustoimet kirjattu ja ilmoitettu asianmukaisesti, onko ne toteutettu laillisesti ja onko varainhoito ollut asianmukaista. Riippumattomana ulkoisena tarkastajana se osaltaan kehittää unionin varainhoitoa ja toimii unionin kansalaisten taloudellisten etujen riippumattomana valvojana. Tästä syystä ja asiaan liittyvien säännösten tehokkaan vaikutuksen varmistamiseksi tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivaltaa on niiden mukaan tulkittava laajasti. Unionin oikeuden säännöksistä käy lisäksi ilmi, että kun jäsenvaltioissa toimitetaan tarkastuksia, jäsenvaltioiden on tuettava laajasti tilintarkastustuomioistuinta sen toiminnassa.

34. Jäsenvaltioiden on näin ollen sallittava tilintarkastustuomioistuimen kaikki sellaiset tarkastukset, joilla pyritään arvioimaan unionin varojen keruuta ja käyttöä, ja tuettava tässä tilintarkastustuomioistuinta laajasti. Nyt käsiteltävässä asiassa Saksan viranomaiset ovat kieltäytyneet nimenomaan tällaisista tarkastuksista. Vaikka asetuksessa N:o 1798/2003 ei säädetä unionin tulojen keräämisestä, sillä on selvä ja välitön yhteys unionin tuloihin. Sen tarkoituksena on torjua arvonlisäveron kiertoa ja välttämistä, ja se auttaa näin ollen jäsenvaltioita saamaan

käyttöönsä oikeat arvonlisäverotulot sekä unionia saamaan parhaissa mahdollisissa olosuhteissa käyttöönsä sille kuuluvat arvonlisäveroon perustuvat omat varat. Jäsenvaltioiden arvonlisäverotulot nimittäin muodostavat perustan unionin arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määritykselle. Tästä syystä sen tarkastaminen, ovatko jäsenvaltiot luoneet tehokkaan yhteistyö- ja avunantojärjestelmän arvonlisäveron alalla, kuuluu arvonlisäveroon perustuvien omien varojen tarkastukseen. Huomiotta ei voida myöskään jättää sitä, että muut jäsenvaltiot joutuisivat kompensoimaan arvonlisäveroon perustuvien omien varojen mahdolliset virheelliset määrät BKTL-perusteisten omien varojen suuremmilla rahoitusosuuksilla.

35. Tilintarkastustuomioistuin ja Euroopan parlamentti korostavat tässä yhteydessä myös tilintarkastustuomioistuimen toimittamien tarkastusten ja komission mahdollisten tarkastusten välistä eroa. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastusten tavoitteena ei ole tutkia, miten jäsenvaltiot soveltavat asetusta N:o 1798/2003, jotta mahdollisten velvollisuuksien laiminlyöntien yhteydessä voitaisiin määrätä seuraamuksia, vaan tarkistaa, toimiiko hallinnollista yhteistyötä koskeva järjestelmä käytännössä hyvin, ja ehdottaa tarvittaessa parannuksia. Tilintarkastustuomioistuin korostaa, että Saksan hallituksen puoltamasta tilintarkastustuomioistuimen toimivallan suppeasta tulkinnasta seuraisi, että tilintarkastustuomioistuin voisi toimittaa arvonlisäveroon perustuvien omien varojen alalla ainoastaan hyvin rajoitettuja kirjanpidon tarkastuksia, mikä sulkisi pois toiminnantarkastukset (performance audits). Näitä tarkastuksia tarvitaan, jotta tilintarkastustuomioistuin voi täyttää velvollisuutensa EY 248 artiklan sanamuodon mukaisesti.

36. Komissio katsoo, että sen käsitystä tukevat myös asetuksen N:o 1798/2003 43 artiklan 1 kohta, päätöksen N:o 2000/597 8 artiklan 2 kohta ja asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 1 kohta. Näistä säännöksistä käy ilmi, että jäsenvaltiot ovat itse tulkinneet tilintarkastustuomioistuimen EY 248 artiklaan perustuvaa toimivaltaa niin laajasti, että se sisältää jäsenvaltioiden viranomaisten hallinnollisen yhteistyön tarkastamisen arvonlisäveron alalla asetuksen N:o 1798/2003 sääntöjen mukaisesti.

37. Saksan hallitus sitä vastoin kannattaa tilintarkastustuomioistuimen toimivallan suppeampaa tulkintaa. Sen mukaan tilintarkastustuomioistuimen tehtävä on rajattu selkeästi sellaisten tapahtumien valvontaan, jotka ovat yhteydessä unionin tuloihin ja menoihin.

38. Saksan hallituksen käsityksen mukaan asetus N:o 1798/2003 ei koske unionin tuloja. Jäsenvaltioiden arvonlisäveroista kertyvät tulot, joita asetuksella N:o 1798/2003 turvataan, eivät ole unionin tuloja, vaan niitä käytetään ainoastaan kiinteänä suureena unionin arvonlisäveroon perustuvien omien varojen laskennassa. Tätä laskentaa koskeviin säännöksiin ei sisälly korjausmekanismia, jolla laskennan tuloksiin lisättäisiin arvonlisäveroista kertyvät lisätulot, jotka jäsenvaltio voi saada esimerkiksi jäsenvaltioiden viranomaisten sujuvan keskinäisen avun ansiosta.

39. Tässä yhteydessä Saksan hallitus tekee myös rinnastuksen BKTL:oon perustuviin omiin varoihin. Se korostaa erityisesti, että BKTL:oon perustuvien omien varojen laskenta pohjautuu viime kädessä yksittäisten jäsenvaltioiden BKTL:oon. Jos omien varojen perustan muodostumistapa kuuluisi tilintarkastustuomioistuimen tarkastusalaan, tilintarkastustuomioistuimella olisi BKTL:oon perustuvien omien varojen tarkastuksen yhteydessä oikeus tarkastaa yksittäisten jäsenvaltioiden koko talouspolitiikka, koska se vaikuttaa kunkin jäsenvaltion BKTL:oon.

40. Näiden pohdiskelujen tuloksena Saksan hallitus päättelee, että tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivalta voi ulottua ainoastaan arvonlisäverosta tosiasiallisesti kerättyjen nettotulojen määritykseen ja laskentaan sekä laskelmiin, joita jäsenvaltiot tekevät näiden tulojen perusteella arvonlisäveroon perustuvien omien tulojen määräytymisperusteen määrittelemiseksi. Jäsenvaltioiden veroja koskevat kanto-, määräys- ja hallintomenettelyt eli varsinaiset verotusmenettelyt sitä vastoin eivät kuulu sen toimivaltaan, koska nämä menettelyt eivät ylipäänsä ole arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrityksen ja laskennan kohteena. Asetuksen N:o 1798/2003 jäsenvaltioissa soveltamiseen liittyvää tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivaltaa ei voida tässä yhteydessä johtaa myöskään päätöksen N:o 2000/597 8 artiklan 2 kohdasta.

41. Menettelyn osapuolet ovat eri mieltä myös siitä, onko jäsenvaltioiden viranomaisten hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla koskeva tilintarkastustuomioistuimen tarkastus toissijaisuusperiaatteen vastainen.

42. Saksan hallituksen mukaan se on toissijaisuusperiaatteen vastainen. Arvonlisäveron kantamisen tarkastavat lähtökohtaisesti kansalliset tarkastusvirastot. Jos komissio katsoo, että ainoastaan tilintarkastustuomioistuin voi tarkastaa rajat ylittäviä

näkökohtia, se jättää huomiotta, että asetuksen N:o 1798/2003 35 artiklan mukaan komissio ja jäsenvaltiot tarkastelevat ja arvioivat asetuksessa edellytettyjen järjestelyjen toimivuutta. Unionin lainsäätäjä on toisin sanoen jo ryhtynyt toimenpiteisiin, joissa otetaan huomioon kansallisten tarkastusvirastojen rajoitettu toimivalta-alue. Tilintarkastustuomioistuimen valvontaa ei näin ollen tarvita.

43. Saksan hallitus korostaa tässä yhteydessä myös sitä, että varainhoidon organisatorinen rakenne, verotarkastukset ja verojen kantaminen kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan. Tätä hallinto-oikeudellista toimivaltajakoa unionin ja jäsenvaltioiden välillä ei voida erottaa siitä kysymyksestä, mikä tarkastusviranomainen saa toteuttaa vastaavat tarkastustoimet. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan määrittelyn on sen vuoksi vastattava hallinnollisen toimivallan määrittelyä. Jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluvan hallinnollisen toimen tarkastaminen ei ole sallittua ilman nimenomaista sopimusperustaa.

44. Komission, Euroopan parlamentin ja tilintarkastustuomioistuimen mielestä toissijaisuusperustelu ei vakuuta. Asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen hallinnollisen yhteistyön rajat ylittävä ulottuvuus tukee päinvastoin tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivaltaa. Komissio korostaa lisäksi tilintarkastustuomioistuimen tarkastusten itsenäistä luonnetta. Komission tai kansallisten tarkastusvirastojen tarkastustoimivalta ei edellä esitetyn perusteella sulje automaattisesti pois tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivaltaa.

45. Komissio väittää vastauskirjelmässään lisäksi, että asetuksen N:o 1798/2003 soveltamiseen liittyi myös unionin menoja, sillä asetuksen mukaisten tietojärjestelmien rakentamista ja käyttöä rahoitetaan (myös) unionin talousarviosta. Sen vuoksi myös asetuksen N:o 1798/2003 täytäntöönpanon ja soveltamisen valvonta on osa unionin menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastusta.

46. Saksan hallituksen mukaan väite on epäasianmukainen kahdessakin suhteessa. Sitä ei ensinnäkään ole esitetty kannekirjelmässä, joten se on unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan hylättävä liian myöhään esitettynä ja näin ollen jätettävä tutkimatta. Toiseksi näiden menojen tarkastus ei ollut tilintarkastustuomioistuimen tarkastuspyynnön kohteena.

VII Oikeudellinen arviointi

A *Alustavat huomautukset*

47. Sen arviointi, onko Saksan liittotasavalta toiminut unionin oikeuden mukaisesti kieltäytyessään antamasta tilintarkastustuomioistuimelle mahdollisuutta tarkastaa hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla, riippuu olennaisesti siitä, oliko tilintarkastustuomioistuimella toimivaltaa tarkastuksen toimittamiseen vai ei. Jos tällaista toimivaltaa ei ollut, Saksan liitotasavallalla oli oikeus perustelematta kieltäytyä yhteistyöstä tilintarkastustuomioistuimen kanssa. Jos tilintarkastustuomioistuimella sitä vastoin pitäisi olla toimivalta tällaisen tarkastuksen toimittamiseen, kuten komissio, Euroopan parlamentti ja tilintarkastustuomioistuin väittävät, Saksan liittotasavallan kieltäytymistä on pidettävä sen unionin oikeudesta johtuvien yhteistyövelvollisuuksien rikkomisena.

48. EY 7 artiklan 1 kohdan mukaan tilintarkastustuomioistuin kuuluu unionin toimielimiin ja toimii sille perustamissopimuksella annettujen toimivaltuuksien rajoissa. Nämä toimivaltuudet muotoillaan primaarioikeudessa EY 248 artiklassa, jonka 1 kohdan mukaan tilintarkastustuomioistuin tarkastaa unionin kaikkia tuloja ja menoja koskevat tilit. Se tarkastaa myös kaikkien unionin perustamien toimielinten tuloja ja menoja koskevat tilit, jollei toimielimen perustamisasiakirjassa toisin määrätä.

49. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivalta liittyy siis lähtökohtaisesti unionin tuloihin ja menoihin. [10] Nyt käsiteltävässä asiassa herää tästä syystä ensi sijassa kysymys, koskeeko jäsenvaltioiden hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla liittyvä tarkastus unionin tuloja ja menoja vai ei. Kun otetaan huomioon erityisesti se seikka, että unionin tuomioistuimen tähänastiseen oikeuskäytäntöön sisältyy niukasti toteamuksia tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan laajuudesta, kysymykseen vastaaminen edellyttää mielestäni sitä, että aluksi hahmotellaan – ajallisesti sovellettavan – päätöksen 2000/597 taustalla olevan unionin tuloja koskevan järjestelmän perusrakenteet. Tämän perusteella tarkastelen seuraavaksi, voidaanko Saksan liittotasavallan kieltämää

10 – Ks. tästä Ekelmans, M., "Cour des comptes", *Rép. communautaire Dalloz*, 8/2008, 47 kohta.

tarkastusta pitää unionin tuloja ja menoja koskevana tarkastuksena, jonka toimittamista Saksan liittotasavallan on tuettava, ja jos voidaan, millä edellytyksillä.

B *Päätöksen 2000/597 taustalla oleva omien varojen järjestelmä*

50. EY 269 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan unionin talousarvio rahoitetaan kokonaisuudessaan omin varoin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita tuloja. Saman artiklan toisen kohdan mukaan neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta ja Euroopan parlamenttia kuultuaan säännökset unionin omia varoja koskevasta järjestelmästä.

51. Nyt käsiteltävässä asiassa merkityksellisen ajanjakson omia varoja koskeva järjestelmä on määritetty päätöksessä 2000/597. Päätöksen 2 artiklan 1 kohdassa erotetaan tulot, jotka kertyvät maksuista maatalouden alalla (a alakohta), tuonnista kannetuista tulleista kertyvät tulot (b alakohta), arvonlisäveroon perustuvat omat varat (c alakohta) ja BKTL:oon perustuvat omat varat [11] (d alakohta).

52. Päätöksen 2000/597 8 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on perittävä maatalouden alalla kertyvistä tuloista ja tuontitulleista koostuvat omat varat – joita kutsutaan myös perinteisiksi omiksi varoiksi – kansallisten lakiensa, asetustensa ja hallinnollisten määräystensä mukaisesti. Päätöksen 2 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pidättää itselleen keräämiskustannuksina 25 prosenttia maksuista.

53. Unionin arvonlisäveroon perustuvat omat varat määritetään päätöksen 2000/597 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisten monimutkaisten laskelmien perusteella. Jokaiselle jäsenvaltiolle lasketaan tällöin aluksi tosiasiallisten arvonlisäverotulojen perusteella kaikille jäsenvaltioille yhdenmukaisesti määritetty omien varojen määräytymisperuste. Tämän määräytymisperusteen määrityksen yksityiskohtaiset säännöt sisältyvät arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenettelystä 29.5.1989

11 – Vaikka päätöksen 2000/597 2 artiklan 1 kohdan d alakohdassa puhutaan [saksankielisessä versiossa] jäsenvaltioiden bruttokansantuotteesta (BKT) bruttokansantulon sijasta (BKTL), sen 2 artiklan 7 kohdassa täsmennetään, että päätöstä sovellettaessa BKT:lla tarkoitetaan kyseisen vuoden markkinahintaista bruttokansantuloa, sellaisena kuin komissio on sen laskenut sovellettaessa EKT-95:tä neuvoston asetuksen (EY) N:o 2223/96 mukaisesti. Päätöksen johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa selitetään tätä käsitteiden mukauttamista sillä, että omista varoista puhuttaessa on käytettävä uusimpia tilastollisia käsitteitä.

annettuun neuvoston asetukseen (ETY, Euratom) N:o 1553/89. [12] Seuraavaksi näin saatu kyseisen jäsenvaltion arvonlisäverosta kertyvien omien varojen määräytymisperuste rajataan korkeintaan 50 prosenttiin päätöksen 2000/597 2 artiklan 7 kohdassa määritellystä BKTL:sta (arvonlisäveron määräytymisperusteen rajoittaminen). [13] Näin määritettyyn arvonlisäveron määräytymisperusteeseen sovelletaan kaikkia jäsenvaltioita koskevaa yhdenmukaista verokantaa. [14] Laskelmien tuloksena saadaan kultakin jäsenvaltiolta unionille maksettavaksi tuleviin arvonlisäveroihin perustuvat omat varat, jotka jäsenvaltioiden on päätöksen 2000/597 8 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan annettava komission käyttöön.

54. Päätöksen 2000/597 2 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan BKTL:oon perustuvat omat varat lasketaan soveltamalla kaikkien jäsenvaltioiden yhteenlaskettuun BKTL:oon verokantaa, joka vahvistetaan talousarviomenettelyn yhteydessä kaikkien muiden tulojen huomioimisen perusteella. Näitä omia varoja käytetään unionin talousarvion tasapainottamiseen ja niitä voidaan kutsua eräänlaiseksi lakikiveksi, [15] jota omien varojen järjestelmä tarvitsee, koska unionin lainanotto on lähtökohtaisesti kiellettyä. [16] Tämä merkitsee sitä, että rakenteelliset tulojen vajeet kolmessa muussa omien varojen luokassa on periaatteessa tasapainotettava suuremmilla BKTL:oon perustuvista omista varoista saatavilla tuloilla. Päätöksen 2000/597 8 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden tehtävänä on asettaa BKTL:oon perustuvat omat varat komission käyttöön.

55. Tärkeä ero perinteisten omien varojen sekä arvonlisäveroon ja BKTL:oon perustuvien omien varojen välillä on siinä, että jäsenvaltioiden komission käyttöön asettamien perinteisten omien varojen on lähtökohtaisesti vastattava jäsenvaltioiden keräämiä maatalousmaksuja ja tulleja – vähennettyinä keräämiskustannuksilla –, kun taas arvonlisäveroon perustuvien omien varojen ja kansallisten arvonlisäverotulojen tai BKTL:oon

12 – EYVL L 155, s. 9. Tämä asetuksen N:o 1553/89 mukainen laskenta toteutetaan yleisesti ottaen seuraavasti: Aluksi jäsenvaltioiden arvonlisäverotulot korjataan yhdenmukaisista säännöksistä poikkeavien kansallisten säännösten mukaisilla sallituilla poikkeamilla (2 artiklan 3 kohta ja 5 artikla). Sen jälkeen korjatut arvonlisäverotulot jaetaan kansallisella arvonlisäverokannalla. Jos jossakin jäsenvaltiossa sovelletaan useita arvonlisäverokantoja, niistä on muodostettava painotettu keskiarvo (3, 4 ja 5 artikla). Korjattujen tulojen ja painotetun keskiarvon osamäärästä määritetty määräytymisperuste korjataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisilla sallituilla poikkeamilla (2 ja 6 artikla). Ks. Meermagen, B., Beitrags- und Eigenmittelsystem, München, 2002, s. 154.

13 – Rajan tarkoituksena on parantaa taloudellisten korvausten oikeudenmukaisuutta jäsenvaltioiden kesken. Ks. Hidien, J., "Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", EuR, 1997, s. 95 ja 103.

14 – Verokannan laskentatapaa kuvataan päätöksen 2000/597 2 artiklan 4 kohdassa.

15 – Ks. 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, s. 707 ja 710.

16 – Tämä periaate ilmaistaan EY 268 artiklan kolmannessa kohdassa, jonka mukaan talousarvioon otettujen tulojen ja menojen on oltava tasapainossa.

perustuvien omien varojen ja BKTL:n välillä tällaista välitöntä yhteyttä ei ole.

56. Tästä syystä päätöksen 2000/597 8 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään nimenomaisesti perinteisten omien varojen perimisestä. Sen mukaan jäsenvaltiot perivät perinteiset omat varat tarvittaessa unionin sääntöihin mukautettavien kansallisten lakiensa, asetustensa ja hallinnollisten määräystensä mukaisesti. Tärkeimmät unionin oikeuden perinteisiä omia varoja koskevat säännöt sisältyvät yhteisöjen omista varoista tehdyn päätöksen 2000/597/EY, Euratom soveltamisesta 22.5.2000 annettuun neuvoston asetukseen N:o 1150/2000,[17] jonka 17 artiklassa säädetään tietyistä näiden omien varojen keräämis- ja tarjoamisvelvollisuuteen liittyvistä näkökohdista.[18] Asetuksen 18 artiklan mukaan komissio voi pyytää jäsenvaltioita tekemään täydentäviä tarkastuksia perinteisten omien varojen toteamiseksi ja tarjoamiseksi, ja lisäksi sillä on oikeus osallistua näihin tarkastuksiin.

57. Päätökseen 2000/579 ja asetukseen N:o 1150/2000 ei sisälly nimenomaisia säännöksiä jäsenvaltioissa toteutettavasta arvonlisäveron keräämisestä. Arvonlisäveroa on tämän alan harmonisoinnista huolimatta pidettävä kansallisena verona, jota kannetaan lähtökohtaisesti kansallisten sääntöjen mukaisesti.[19] Asetuksen N:o 1553/89 12 artiklan 1 kohdassa säädetään silti jäsenvaltioiden velvollisuudesta toimittaa komissiolle tieto soveltamistaan verovelvollisten rekisteröintimenettelyistä sekä arvonlisäveron määräämis- ja kantomenettelyistä ja tätä veroa koskevien tarkastusjärjestelmiensä yksityiskohtaisista säännöistä ja tuloksista. Saman artiklan 2 kohdan mukaan komission on tarkasteltava yhteistyössä asianomaisen jäsenvaltion kanssa, voitaisiinko menetelmiin mahdollisesti harkita parannuksia niiden tehokkuuden lisäämiseksi.

58. Neljän omien varojen luokan merkitys unionin talousarvion rahoituksessa on muuttunut tuntuvasti 1990-luvun puolivälin jälkeen. Perinteisten omien varojen prosentuaalinen osuus unionin omista varoista vuonna 1996 oli 19,1 prosenttia, arvonlisäveroon

17 – EYVL L 130, s. 1, sellaisena kuin asetus on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston asetuksella (EY, Euratom) N:o 2028/2004 (EUVL L 352, s. 1).

18 – Asetuksen N:o 1150/2000 17 artiklan 2 kohdassa säädetään muun muassa, että jäsenvaltioiden ei tarvitse asettaa määritettyjä perinteisten omien varojen määriä komission käytettäviksi yksittäistapauksissa silloin, kun osoittautuu, että ylivoimaisen esteen tai muiden jäsenvaltioista riippumattomien syiden vuoksi perintää on täysin mahdotonta toteuttaa.

19 – Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu Meermagen, B., s. 161.

perustuvien omien varojen 51,3 prosenttia ja BKTL:oon perustuvien omien varojen 29,6 prosenttia. Vuonna 2005 perinteisten omien varojen osuus oli laskenut 11,4 prosenttiin ja arvonlisäveroon perustuvien omien varojen osuus 14,1 prosenttiin, kun taas BKTL:oon perustuvien omien varojen osuus oli noussut 74,5 prosenttiin. [20] Vasta vuonna 1988 käyttöön otetuista BKTL:oon perustuvista omista varoista on tullut unionin talousarvion tärkein rahoituslähde.

59. Kuten jo mainitsin, BKTL:oon perustuvat omat varat ovat nykyään unionin tärkein tulonlähde, ja niitä käytetään myös talousarvion tasapainottamiseen. Jos vajeita muissa omien varojen luokissa ei voida täyttää unionin talousarvion menojen mukautuksilla, ne on tasapainotettava lisäämällä BKTL:oon perustuvia omia varoja.

60. Unionin tuomioistuin ottaa tämän omien varojen luokkien yhteyden nimenomaisesti huomioon jäsenvaltioiden perinteisten omien varojen keräämistä koskevassa oikeuskäytännössään. Koska on havaittu, että odotuksia pienemmiksi jääneet tiettyihin omiin varoihin perustuvat tulot on joko tasapainotettava muilla omilla varoilla tai niiden vuoksi on mukautettava menoja, asiassa C-392/02, komissio vastaan Tanska, 15.11.2005 annetussa tuomiossa todettiin, että jäsenvaltiot ovat velvollisia toteamaan unionin määritettävissä olevia omiin varoihin perustuvia oikeuksia, koska muutoin jäsenvaltio voi menettelyllään järkyttää unionin taloudellista tasapainoa. [21]

61. Yhteenvetona tästä on todettava, että unionin omien varojen järjestelmä koostuu useasta omien varojen luokasta eli perinteisistä omista varoista, arvonlisäveroon perustuvista omista varoista ja BKTL:oon perustuvista omista varoista. Kunkin jäsenvaltion unionin käyttöön asettamien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määrä määritetään tässä yhteydessä kansallisten arvonlisäverotulojen perusteella, jolloin näitä tuloja käytetään monimutkaisiin laskelmiin liittyvänä tilastollisena suureena, jotta saadaan määritettyä yksittäisten jäsenvaltioiden maksettaviksi tulevat arvonlisäveroon perustuvien omien varojen osuudet. [22]

20 – Komission kertomus omien varojen järjestelmän toiminnasta, KOM (2004) 505 lopullinen, s. 3.

21 – Asia C-392/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.11.2005 (Kok., s. I-9811, 54 ja 60 kohta). Ks. myös asia C-423/08, komissio v. Italia, tuomio 17.6.2010 (Kok., s. I-5449, 39 kohta); asia C-348/97, komissio v. Saksa, tuomio 15.6.2000 (Kok., s. I-4429, 64 kohta) ja asia C-96/89, komissio v. Alankomaat, tuomio 16.5.1991 (Kok., s. I-2461, 37 kohta).

22 – Näin osuvasti Euroopan parlamentti toteaa 29.3.2007 antamassaan Euroopan unionin omien varojen tulevaisuutta koskevassa päätöslauselmassa (EUVL C 27 E, s. 214, D kohta).

C *Tilintarkastustuomistuimen tarkastustoimivalta*

1. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan kohde, laajuus ja rajat

62. Arvioitaessa sitä, onko Saksan liittotasavalta rikkonut unionin oikeutta kieltäytyessään antamasta tilintarkastustuomioistuimelle lupaa tarkastaa Saksassa viranomaisten hallinnollista yhteistyötä arvonlisäverotuksen alalla, viime kädessä ratkaisevaa on se, onko tilintarkastustuomioistuimella ollut toimivalta tarkastuksen toimittamiseen ja onko se ottanut tarkastusta valmistellessaan ja toimittaessaan huomioon tämän toimivallan rajat. Jäsenvaltiot ovat nimittäin velvollisia yhteistyöhön tilintarkastustuomioistuimen kanssa ainoastaan siltä osin kuin viimeksi mainittu toimii sille kuuluvan tarkastustoimivallan rajoissa. [23]

a) Valta tarkastaa unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden säädökset, päätökset ja muut toimenpiteet, joilla on riittävä yhteys unionin tuloihin ja menoihin

63. Tästä syystä tarkastelen seuraavaksi tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan kohdetta, laajuutta ja rajoja. Lisäksi käsittelen arviointiperusteita, jotka ovat tilintarkastustuomioistuimen käytettävissä sen täyttäessä tehtäviään. Tämän analyysin perusteella on mahdollista arvioida, voiko tilintarkastustuomioistuin konkreettisesti tarkastaa asetuksen N:o 1798/2003 mukaista viranomaisten hallinnollista yhteistyötä arvonlisäverotuksen alalla ja millä tavoin.

64. EY 248 artiklan 1 kohdan mukaan tilintarkastustuomioistuin tarkastaa unionin kaikkia tuloja ja menoja koskevat tilit sekä kaikkien unionin perustamien toimielinten tuloja ja menoja koskevat tilit, jollei toimielimen perustamisasiakirjassa toisin määrätä. EY 248 artiklan 2 kohdan mukaan tilintarkastustuomioistuin tarkastaa tulojen ja menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden sekä sen, että varainhoito on ollut moitteetonta. Se ilmoittaa tällöin erityisesti kaikista epäkohdista. [24] EY 279 artiklaan perustuvan asetuksen 1605/2002 140 artiklan 1 kohdassa säädetään vastaavasti, että tilintarkastustuomioistuin

23 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

24 – EY 248 artikla on rakennettu sääntelyteknisesti siten, että 1 kohdassa määrätään tilintarkastustuomioistuimen tarkastustehtävistä. Sen 2 kohta sisältää luettelon perusteista, joita tarkastusten on noudatettava. Artiklan 3 kohdassa muotoillaan tarkastusten konkreettiset säännöt ja määräykset. Artiklan neljäs kohta sisältää määräykset toteutettujen tarkastusten julkaisemisesta. Ks. Inghelram, J., ”L’arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne ?”, Cahiers de droit européen, 2001, s. 707 ja 709– sekä Engwirda, M. B. ja Moonen, A. F. W., ”De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief”, SEW, 2000, s. 246 ja 249–.

toimittaa tulojen ja menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastuksen perustamissopimusten määräyksiin, talousarvioon, mainittuun asetukseen, soveltamissääntöihin ja kaikkiin perustamissopimusten soveltamiseksi annettuihin säädöksiin nähden. [25]

65. Näiden toimivaltasääntöjen perusteella tilintarkastustuomioistuimella on lähtökohtaisesti oikeus tarkastaa kaikki unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden toimenpiteet, joilla on riittävän suora yhteys unionin tuloihin tai menoihin. Tilintarkastustuomioistuin voi arvioida unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden tarkastettujen toimenpiteiden laillisuuden kaikkien niiden unionin oikeuden sääntöjen ja määräysten valossa, jotka voivat vaikuttaa unionin talouteen. [26] EY 248 artiklan 2 kohdan toisesta ja kolmannesta alakohdasta, joiden mukaan tulot tarkastetaan myös tuloiksi todettujen määrien pohjalta ja menot myös maksusitoumusten pohjalta, käy lisäksi ilmi, ettei tilintarkastustuomioistuimen tarvitse odottaa merkityksellisten tulo- tai maksutapahtumien päättämistä näiden tarkastusten toimittamiseksi vaan että sillä on oikeus niin sanottuun jatkuvaan valvontaan. [27]

66. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan pääasiallinen edellytys on näin ollen tarkastuksen kohteen riittävän suora yhteys unionin tuloihin tai menoihin.

b) Unionin oikeuden soveltamisala toimivallan rajana tilintarkastustuomioistuimen tarkastaessa jäsenvaltioiden toimintaa

67. Unionin toimielinten toimenpiteiden tarkastamisen yhteydessä riittää yleensä tilintarkastustuomioistuimen valitseman tarkastuksen kohteen suora yhteys unionin

25 – Koska asetus N:o 1605/2002 on annettu EY 279 artiklan muodostaman primaarioikeudellisen perustan nojalla, nyt käsiteltävässä asiassa ei herää kysymystä johdetun oikeuden soveltamisen ensisijaisuudesta EY 248 artiklan ja asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 1 kohdan välisessä suhteessa. Johdetun oikeuden soveltamisen ensisijaisuuden periaatteesta ks. 11.2.2010 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-160/08, komissio v. Saksa, tuomio 29.4.2010 (Kok., s. I-3713, ratkaisuehdotuksen 99 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

26 – Vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa 294/83, Parti écologiste "Les Verts" v. Euroopan parlamentti, 23.4.1986 antamassaan tuomiossa (Kok., s. 1339, Kok. Ep. VIII, s. 551, 28 kohta) yleisesti, että tilintarkastustuomioistuin voi ainoastaan tarkastella menon laillisuutta talousarvioon ja menon perusteena olevan johdetun oikeuden säädökseen nähden, tätä toteamusta ei voida tuon tuomion kokonaisyhteydessä tarkasteltuna arvioida tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivallan periaatteelliseksi rajoittamiseksi tiettyihin unionin oikeuden normeihin. Tästä syystä julkisasiamies Mancini on korostanut asiassa 204/86, Kreikka v. neuvosto, tuomio 27.9.1988 (Kok., s. 5323, Kok. Ep. IX, s. 689), esittämänsä ratkaisuehdotuksen 5 kohdassa perustellusti, että tilintarkastustuomioistuin voi tarkastaa paitsi sen, että perustamissopimusten tai varainhoitoasetuksen varainhoitoa koskevia määräyksiä noudatetaan, myös minkä tahansa muun unionin oikeusjärjestyksen säännöksen noudattamisen siltä osin kuin se voi vaikuttaa menoihin. Ks. vastaavasti Inghelram, J., "The European Court of Auditors: Current Legal Issues", CMLR, 2000, s. 129, 133 ja 134 sekä edellä alaviitteessä 10 mainittu Ekelmans, M., 41 ja 49 kohta.

27 – Ks. Ehlermann, C., Der Europäische Rechnungshof, Nomos, Baden-Baden, 1976, s. 32 ja 33 sekä Magiera, S. julkaisussa Das Recht der Europäischen Union (toim. Grabitz ja Hilf), 40. täydennyspainos, lokakuu 2009, EY 248 artiklan 12 kohta.

rahoitukseen, jolloin tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivalta on itsestään selvä.

68. Jäsenvaltioiden toimenpiteiden tarkastamisen yhteydessä sitä vastoin on otettava lisäksi huomioon, että jäsenvaltiot voivat tehdä lukuisia sellaisia päätöksiä, jotka liittyvät unionin rahoitukseen mutta jäävät täysin unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle. Koska tilintarkastustuomioistuin saa EY 248 artiklan 2 kohdan määräysten mukaan tarkastaa varainhoidon asianmukaisuuden ja moitteettomuuden lisäksi valitsemansa tarkastuskohteen laillisuuden merkityksellisten unionin oikeuden sääntöjen valossa,[28] se ei mielestäni voi milloinkaan ottaa tarkastuksensa pääkohteeksi sellaisia kansallisia päätöksiä, jotka jäsenvaltiot tekevät käyttäessään niille kuuluvaa rajoittamatonta sääntelytoimivaltaa.[29]

69. Jäsenvaltioiden toimintaan liittyvä tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivalta edellyttää paitsi sitä, että jäsenvaltioiden tarkastettavalla toiminnalla on riittävän suora yhteys unionin rahoitukseen, myös sitä, että jäsenvaltioiden oli tarkastettavia toimenpiteitä toteuttaessaan noudatettava unionin oikeuden sääntöjä.

70. Jotta tätä jäsenvaltioiden toiminnan tarkastamista koskevalle toimivallalle asetettua lisärajoitusta olisi helpompi ymmärtää, on mielestäni paikallaan käsitellä lyhyesti tilintarkastustuomioistuimen toteuttamien laillisuustarkastusten olennaisia tunnusmerkkejä.

71. EY 248 artiklan 2 kohdan mukaan tilintarkastustuomioistuin voi tarkastaa unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden sellaisten toimenpiteiden laillisuuden, jotka koskevat unionin rahoitusta. Vaikka tämä laillisuuden tarkastus voi mennä päällekkäin unionin tuomioistuimen tuomiovaltaan liittyvien tehtävien kanssa,[30] tilintarkastustuomioistuimen ja unionin tuomioistuimen laillisuusvalvonnan

28 – Ks. tarkastusperusteista, joita tilintarkastustuomioistuin voi soveltaa tarkastustoimivaltaansa käyttäessään, jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 93 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

29 – Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että tilintarkastustuomioistuimen olisi tarkastuksia suunnitellessaan, järjestäessään ja toteuttaessaan rajoituttava pelkästään aihealueisiin, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan. Lähtökohtana on oltava pikemminkin se, että tilintarkastustuomioistuin saa – unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluvan – pääasiallisen kohteen tarkastuksen yhteydessä tarkastaa myös sellaisten kansallisten toimenpiteiden ja sääntöjen moitteettomuuden, joita jäsenvaltiot ovat toteuttaneet käyttäessään niille kuuluvaa sääntelytoimivaltaa, sikäli kuin tällainen tarkastus on tarkastustoiminnan yleisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarkoituksenmukainen, tarpeellinen ja asianmukainen. Ks. tästä jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 134 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

30 – Ks. esim. tilintarkastustuomioistuimen toteuttama tarkastus, jonka kohteena oli komission köyhyyden ja sosiaalisen syrjäytymisen torjumiseksi toteuttamien toimenpiteiden rahoitus (vuosikertomus varainhoitovuodelta 1995; EYVL 1996, C 340, s. 1) ja jossa tilintarkastustuomioistuin päätteli, että useiden toimenpiteiden rahoitukselle unionin talousarviosta ei ollut oikeudellista perustaa (6.122–6.126 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin päätyi Yhdistyneen kuningaskunnan komissiota vastaan nostamaa kannetta käsitellessään asiassa C-106/96, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, 12.5.1998 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-2729) samaan tulokseen ja kumosi komission oikeudenkäynnin kohteena olleet päätökset.

toteutus ja vaikutukset ovat täysin erilaiset. [31] Laillisuusvalvonnan toteuttamisessa unionin tuomioistuin voi toimia lähtökohtaisesti ainoastaan silloin, kun asia pannaan siinä pätevästi vireille. Lisäksi unionin tuomioistuimen on yleensä ratkaisua tehdessään otettava huomioon oikeudenkäynnin kohde. Tilintarkastustuomioistuin puolestaan voi EY 248 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaan toimia myös omasta aloitteestaan ja määritellä tarkastuksen kohteen – toimivaltansa rajoissa – itse. Unionin tuomioistuimen tuomiot ovat oikeusseurausten osalta lainvoimaisia ja oikeusvoimaisia ja näin ollen sitovia. Tilintarkastustuomioistuimen huomautukset, kertomukset ja lausunnot puolestaan eivät ole muodollisesti sitovia. [32]

72. Vaikka tilintarkastustuomioistuimen tehtävänä ei siten ole tehdä laillisuustarkastuksensa yhteydessä tyhjentäviä oikeudellisia arvioita, ei voida jättää huomiotta sitä, että sen lausunnoilla tarkastettujen tapahtumien laillisuudesta on käytännössä suuri vaikutusvalta. [33] Tässä yhteydessä on korostettava myös sitä, että tilintarkastustuomioistuimen tarkastukset eivät ole yleensä pelkkiä tarkastuksia vaan niihin liittyy samalla tavoitteellista neuvontaa, jolloin epäkohtien ja puutteiden löytämisen ja käsittelyn tavoitteena on todetun käytännön muuttaminen unionin oikeuden mukaiseksi. [34]

73. Kun otetaan erityisesti huomioon tilintarkastustuomioistuimen vaikutusvalta, sen jäsenvaltioiden tarkastettujen toimenpiteiden laillisuutta koskevat huomautukset, kertomukset ja lausunnot vaikuttavat merkittävästi näiden jäsenvaltioiden toimintaan tarkastetuilla aloilla, vaikka niillä ei olekaan muodollisesti sitovaa vaikutusta. Tämä tilintarkastustuomioistuimen vaikutusvaltaan perustuva vaikuttamismahdollisuus johtaa mielestäni siihen, että tilintarkastustuomioistuin ei voi ottaa tarkastuksensa pääkohteeksi jäsenvaltioiden sellaista toimintaa, joka on täydellisesti unionin oikeuden soveltamisalan

31 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu Ekelmans, M., 49 kohta.

32 – Julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer viittasi asiassa C-315/99 P, Ismeri Europa v. tilintarkastustuomioistuin, tuomio 10.7.2001 (Kok., s. I-5281), esittämänsä ratkaisuehdotuksen 50 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa siihen, että t*ilintarkastustuomioistuimen laatimiin vuosikertomuksiin tai erityiskertomuksiin sisältyvät sen antamat lausunnot ja tekemät huomautukset sen tarkastamasta varainhoidosta*. Hän korosti erityisesti, etteivät nämä kertomukset ole luonteeltaan sellaisia, että ne voisivat tuottaa välittömästi oikeuksia ja velvollisuuksia suhteessa tarkastuksen kohteena oleviin toimielimiin tai elimiin. Kertomuksiin ei sisälly päätöstä, vaan niissä ilmaistaan ainoastaan näkemys. Tästä syystä julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer päätyi siihen, että t*ilintarkastustuomioistuimen laatima kertomus ei ole sellainen toimi, jolla saattaa olla oikeusvaikutuksia suhteessa kolmansiin osapuoliin.* Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan siitä ei voi nostaa kumoamiskannetta. Samaa mieltä on edellä alaviitteessä 24 mainittu Inghelram, J., s. 726–727.

33 – Oikeustieteessä korostetaan tässä yhteydessä, että yhteisöjen tuomioistuimen silloinen presidentti Hans Kutscher kutsui t*ilintarkastustuomioistuinta sen toiminnan alkaessa yhteisön taloudelliseksi omaksitunnoksi*. Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu Inghelram, J., s. 676.

34 – Tilintarkastustuomioistuinten tarkastusten/valvonnan ja neuvonnan suhteesta ks. Freytag, M., Der Europäische Rechnungshof, Nomos, Baden-Baden, 2005, s. 40–.

ulkopuolella, vaikka sillä olisi suora yhteys unionin tuloihin tai menoihin.

74. Jos tilintarkastustuomioistuimen tarkastuksen pääkohteeksi voitaisiin ottaa jäsenvaltioiden toiminta alalla, jolla ei tarvitse ottaa huomioon unionin sääntöjä, tilintarkastustuomioistuin saattaisi tyrkyttää jäsenvaltioille laillisuusvalvonnan yhteydessä unionin oikeuteen perustuvia arvioita aloilla, joilla unionin oikeutta ei voida lainkaan soveltaa. Tästä syystä jäsenvaltioiden toiminnan laillisuuden tarkastus aloilla, joilla ei tarvitse lainkaan ottaa huomioon unionin oikeuden sääntöjä, tarkoittaisi tilintarkastustuomioistuimen toimivaltarajojen ylittämistä. [35]

75. Unionin menojen alalla riittävän suoran yhteyden olemassaolo jäsenvaltion tarkastettavan toiminnan ja unionin menojen välillä näyttäisi yleensä tarkoittavan sitä, että toiminta myös kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan.

76. Unionin tulojen alalla sen sijaan on lukuisia jäsenvaltioiden sääntöjä, menettelyjä, päätöksiä ja tapahtumia, jotka jäävät täysin unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle mutta voivat silti vaikuttaa unionin tuloihin. Tässä yhteydessä voidaan tukeutua Saksan hallituksen kehittämään päättelyyn [36] ja näin viitata jäsenvaltioiden talouspolitiikan ja niiltä edellytettyjen BKTL:oon perustuvien omien varojen väliseen suhteeseen.

77. Koska jäsenvaltioiden talouspoliittiset periaatepäätökset vaikuttavat yleensä aina niiden BKTL:oon, ei voida kieltää sitä, että nämä jäsenvaltioiden päätökset vaikuttavat lopulta myös BKTL-tulojen laskentaan. [37] Tällaisia jäsenvaltioiden talouspoliittisia periaatepäätöksiä ei voida kuitenkaan ottaa tilintarkastustuomioistuimen tarkastusten kohteiksi riippumatta siitä, onko niillä suora yhteys unionin tuloihin vai ei. Tässä yhteydessä on nimittäin ratkaisevaa se, että päätökset jäävät täysin unionin oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle.

35 – Ks. tässä yhteydessä myös EY 5 artiklan ensimmäinen kohta, jonka mukaan unioni toimii sille kyseisellä sopimuksella annetun toimivallan ja asetettujen tavoitteiden rajoissa. Tämä unionille kuuluvaa toimivaltaa sääntelevä periaate, joka koskee jäsenvaltioiden ja unionin välistä vertikaalista suhdetta, rajoittaa tietysti myös toimielinten toimivaltaa. Unionin toimivallan ja sen toimielinten toimivallan limittymisestä ks. von Bogdandy ja Bast, "Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", EuGRZ, 2001, s. 441 ja 444–.

36 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

37 – BKTL:oon perustuvien omien varojen konkreettisesta laskentatavasta ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 54 kohta.

c) Toissijaisuus- ja suhteellisperiaatteen noudattamisvelvollisuus

80. EY:n perustamissopimukseen liitetyn toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden soveltamisesta tehdyn pöytäkirjan (N:o 30) 1 kohdan mukaan kukin toimielin huolehtii sille uskottua toimivaltaa käyttäessään siitä, että toissijaisuusperiaatetta noudatetaan. [38] Näin ollen myös tilintarkastustuomioistuimen on tarkastusvaltuuksiaan käyttäessään noudatettava toissijaisuusperiaatetta.

78. Edeltävistä pohdiskeluista käy ilmi, että tilintarkastustuomioistuin voi ottaa tarkastustensa kohteeksi toimielinten toimenpiteet ja jäsenvaltioiden – unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluvat – toimenpiteet, joilla on riittävän suora yhteys unionin tuloihin tai menoihin. Kun tilintarkastustuomioistuin päättää tarkastaa tällaisen toimenpiteen, sen on tarkastusta valmistellessaan, toimittaessaan ja loppuun saattaessaan otettava aina huomioon suhteellisuusperiaate ja – jäsenvaltioiden yhteydessä – toissijaisuusperiaate.

i) Toissijaisuusperiaate

81. Toissijaisuusperiaatteen soveltaminen tilintarkastustuomioistuimen toimintaan on myös suora seuraus tämän periaatteen tehtävästä unionin toimivaltajärjestelmässä. Koska toissijaisuusperiaate muodostaa toimivallan käyttämistä koskevan primaarioikeudellisen rajoituksen, [39] mikä tahansa toimivallan siirto unionin toimielimille tapahtuu EY:n perustamissopimuksen kokonaissystematiikassa väistämättä sillä varauksella, että toimivaltaa voidaan käyttää ainoastaan toissijaisuusperiaatetta noudattamalla. [40]

79. EY 5 artiklan toisen kohdan mukaan aloilla, jotka eivät kuulu unionin yksinomaiseen toimivaltaan, unioni toimii vain siinä tapauksessa ja siinä laajuudessa kuin jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla toteuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, jotka suunnitellun toiminnan laajuuden tai vaikutusten takia voidaan siksi toteuttaa paremmin unionin tasolla.

38 – EY 311 artiklan mukaan pöytäkirja on erottamaton osa unionin oikeutta.

39 – Ks. Zuleeg, M. teoksessa *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (toim. Groeben ja Schwarze), nide 1, 6. painos, Baden-Baden, 2003, EY 5 artiklan 26 kohta.

40 – Ks. Bast ja von Bogdandy teoksessa *Das Recht der Europäischen Union* (toim. Grabitz, Hilf ja Nettesheim), 42. täydennyspainos, syyskuu 2010, SEU 5 artiklan 50 kohta; he korostavat tässä yhteydessä perustellusti, että toissijaisuusperiaatetta käytetään arviointiperusteena silloin, kun unioni ”toimii”, millä tarkoitetaan lähtökohtaisesti unionin toimielimen tai laitoksen mitä tahansa toimintaa, jota tämä toimivaltanormi koskee.

82. Tässä yhteydessä on kuitenkin syytä korostaa, että tilintarkastustuomioistuimen voisi olettaa loukanneen toissijaisuusperiaatetta käytännössä ainoastaan poikkeustapauksissa. Jos tilintarkastustuomioistuin tutkii jäsenvaltioiden toimintaa unionin menoihin liittyvien tarkastusten yhteydessä, unionin oikeuden rahoituskonteksti tarkoittaa yleensä samalla sitä, että toiminta on tarkastettava unionin tasolla ja että sen tekee näin ollen tilintarkastustuomioistuin. Siinäkin tapauksessa, että on tarkastettava useiden jäsenvaltioiden unionin tuloihin liittyvää toimintaa, on mielestäni ilmeistä, että tilintarkastustuomioistuin on yleensä soveltuva laitos toteuttamaan tällaisen rajat ylittävän tarkastuksen.

83. Jos tilintarkastustuomioistuimen on rajoitettava unionin tuloihin liittyvä tarkastus yhteen jäsenvaltioon, on täysin mahdollista, että joissain tilanteissa kansalliset tilintarkastuselimet voivat täysin saavuttaa tarkastuksen tavoitteet ja tilintarkastustuomioistuimen tarkastus loukkaisi näin ollen toissijaisuusperiaatetta. Jos tällainen tilanne syntyisi, tilintarkastustuomioistuimen olisi ensin pyydettävä toimivaltaista kansallista tilintarkastuselintä toteuttamaan suunniteltu tarkastus ja ilmoittamaan tilintarkastustuomioistuimelle sen tulokset ja kaikki merkitykselliset tiedot. Jos kansallinen tilintarkastuselin torjuisi pyynnön tai tilintarkastustuomioistuin ei olisi yhtä mieltä kansallisen tarkastuksen tuloksista, tilintarkastustuomioistuin voisi toteuttaa tarkastuksen itse rikkomatta toissijaisuusperiaatetta. Kansallisen tilintarkastuselimen kieltäytyminen tarkastuksen toteuttamisesta tai tilintarkastustuomioistuimen kannalta epätyydyttävät tulokset olisivat nimittäin tässä tapauksessa selvä todiste siitä, ettei kyseisen unionin tuloja koskevan tarkastuksen tavoitteita voitaisi saavuttaa riittävän hyvin jäsenvaltion tasolla.

84. Euroopan parlamentti totesi istunnossa toissijaisuusperiaatteesta kysyttäessä, että se koskee viime kädessä unionin lainsäätäjän toimintaa ja että sitä voidaan siksi soveltaa ainoastaan silloin, kun unionin toimielimet päättävät oikeudellisesti sitovista toimista. Koska tilintarkastustuomioistuimella ei ole päätösvaltaa vaan se käyttää ainoastaan sille osoitettua valvontavaltaa, toissijaisuusperiaatetta ei Euroopan parlamentin mukaan lähtökohtaisesti voida soveltaa tilintarkastustuomioistuimeen.

85. Tämä väite ei vakuuta. Vaikka toissijaisuusperiaatteen tunnusmerkit koskevat ensi sijassa lainsäädäntötoimintaa, tätä periaatetta sovelletaan lähtökohtaisesti unioniin ja näin ollen kaikkiin sen toimielimiin niiden tehtävästä riippumatta. EY:n perustamissopimuksen ainoa tämän periaatteen soveltamisalaa koskeva rajoitus liittyy unionin toimielinten

käyttämän toimivallan luonteeseen. EY 5 artiklan toisen kohdan mukaan unionin toimielimet voivat jättää noudattamatta toissijaisuusperiaatetta ainoastaan silloin, kun ne toimivat alalla, joka kuuluu unionin yksinomaiseen toimivaltaan. [41]

86. Koska tilintarkastustuomioistuin ei ole nyt käsiteltävän tarkastuksen yhteydessä toiminut alalla, joka kuuluu unionin yksinomaiseen toimivaltaan, sen on otettava toissijaisuusperiaate huomioon toteuttaessaan tarkastusta. [42]

ii) Suhteellisuusperiaate

87. EY 5 artiklan kolmannen kohdan mukaan unionin toiminnassa ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen EY:n perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukaan unionin toimielinten toimenpiteillä ei saada ylittää niitä rajoja, jotka johtuvat siitä, mikä on tarpeellista niiden lainmukaisten tavoitteiden toteuttamiseksi ja tähän soveltuvaa. Tällöin on otettava huomioon, että silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoituksenmukaisen toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoitteisiin nähden. [43]

88. Kun tarkastellaan suhteellisuusperiaatteen soveltamista tilintarkastustuomioistuimen toimintaan, viittaan edellä esittämiini näkemyksiin toissijaisuusperiaatteen soveltamisesta. Myös suhteellisuusperiaatetta on pidettävä unionin toimivaltajärjestelmän yhteydessä toimivallan käyttämistä koskevana rajoituksena, jonka soveltaminen tilintarkastustuomioistuimen toimintaan voidaan johtaa suoraan toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden

41 – Ks. edellä alaviitteessä 40 mainittu Bast ja von Bogdandy, 53 kohta.

42 – O*ikeustieteessä vallalla olleen käsityksen mukaan* EY:n perustamissopimuksen soveltamisalalla katsottiin unionin yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvan lähinnä yhteinen kauppapolitiikka, yhteisen tullitariffin määrittäminen, kalakantojen ylläpito, sisäinen *oikeus organisoida oma toimintansa ja luoda* omat menettelytapansa sekä valuuttapolitiikka (ks. Lienbacher, G. teoksessa *EU-Kommentar* (toim. Schwarze), 2. painos, Baden-Baden, 2009, EY 5 artiklan 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lissabonin sopimuksen voimaantulon jälkeen unionin yksinomaisen toimivallan alat on lueteltu tyhjentävästi SEUT 3 artiklassa.

43 – Asia C-343/09, Afton Chemical, tuomio 8.7.2010 (Kok., s. I-7027, 45 kohta); asia C-365/08, Agrana Zucker, tuomio 20.5.2010 (Kok., s. I-4341, 29 kohta); asia C-33/08, Agrana Zucker, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-5035, 31 kohta); asia C-310/04, Espanja v. neuvosto, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7285, 97 kohta); asia C-189/01, Jippes ym., tuomio 12.7.2001 (Kok., s. I-5689, 81 kohta); yhdistetyt asiat C-133/93, C-300/93 ja C-362/93, Crispoltoni ym., tuomio 5.10.1994 (Kok., s. I-4863, 41 kohta) ja asia C-331/88, Fedesa ym., tuomio 13.11.1990 (Kok., s. I-4023, 13 kohta).

soveltamisesta tehdyn pöytäkirjan (N:o 30) 1 kohdasta.

89. Komissio, Euroopan parlamentti ja tilintarkastustuomioistuin totesivat istunnossa suhteellisuusperiaatteesta kysyttäessä, että ne vastustavat periaatteen soveltamista tilintarkastustuomioistuimen toimintaan. Euroopan parlamentti totesi samassa yhteydessä, että sen mielestä periaatetta on sovellettava ainoastaan säädöksiin. Tilintarkastustuomioistuin korosti, ettei sen valvontavallan käytölle ole määritetty vähimmäisvaatimuksia koskevia sääntöjä.

90. Nämä perustelut eivät tunnu vakuuttavilta. Vaikka kriittisiä kysymyksiä liiallisesta puuttumisesta jäsenvaltioiden toimivaltaan herää yleensä etupäässä unionin sitovien toimenpiteiden yhteydessä, suhteellisuusperiaatteen soveltamisala ulottuu unionin kaikkiin toimenpiteisiin.[44] Näin ollen myös tilintarkastustuomioistuimen on otettava tämä periaate huomioon käyttäessään toimivaltaansa.

91. Kuten jo muussa yhteydessä olen todennut, unionin toimielinten suhteellisuusperiaatteen noudattamista koskevan oikeudellisen valvonnan yhteydessä on otettava lähtökohdaksi kolmivaiheinen tutkimusmenetelmä,[45] eli ensin on selvitettävä toimenpiteiden soveltuvuus, toiseksi niiden tarpeellisuus ja kolmanneksi niiden oikeasuhteisuus.

92. Yhteenvetona on näin ollen todettava, että myös tilintarkastustuomioistuimen toimintaa on arvioitava suhteellisuusperiaatteen pohjalta. Tämän periaatteen loukkaaminen olisi kyseessä erityisesti, jos tilintarkastustuomioistuimen toiminta olisi tarkoitukseensa soveltumatonta, tarpeetonta tai suhteetonta sen tavoitteisiin nähden.

2. Tilintarkastustuomioistuimen toteuttaman tilintarkastuksen arviointiperusteet

93. Arviointiperusteet, joita tilintarkastustuomioistuin voi hyödyntää käyttäessään tarkastustoimivaltaansa, on lueteltu EY

44 – Ks. edellä alaviitteessä 40 mainittu Bast ja von Bogdandy, 69 kohta.

45 – Tästä kolmivaiheisesta oikeasuhteisuuden tutkinnasta ks. 7.9.2010 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-221/09, AJD Tuna, tuomio 17.3.2011 (Kok., s. I-1655, ratkaisuehdotuksen 94 kohta); 24.6.2010 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-213/09, Chabo, tuomio 25.11.2010 (Kok., s. I-12109, ratkaisuehdotuksen 67 kohta) ja 21.1.2010 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-365/08, Agrana Zucker, tuomio 20.5.2010 (mainittu edellä alaviitteessä 43, ratkaisuehdotuksen 60 kohta). Ks. lisäksi Simon, D., "Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", Petites affiches, 2009, nro 46, s. 17 ja 20–. Kirjoittajan mukaan muutamissa tuomioissa arviointi on kuitenkin sisältänyt kaksi muutakin vaihetta, joissa on tutkittu tavoitteiden lainmukaisuutta ja kyseisen toimenpiteen toteuttamisen subjektiivisia tarkoituksia.

248 artiklan 2 kohdassa. Sen mukaan tilintarkastustuomioistuin tarkastaa tulojen ja menojen 1) laillisuuden ja 2) asianmukaisuuden sekä 3) sen, että varainhoito on ollut moitteetonta, ja lisäksi 4) ilmoittaa kaikista epäkohdista.

94. Käytännössä tilintarkastustuomioistuin ei yleensä nimenomaisesti erota unionin tulojen ja menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden tarkastamista toisistaan. [46] Jos näiden käsitteiden välille pitää tehdä eroa, asianmukaisuuden valvonta tarkoittaa yleensä talousarvioon kirjaamisen kirjanpidollista oikeellisuutta. Laillisuuden valvonta liittyy tarkastuksen kohteen ja merkitykselisen unionin oikeuden ristiriidattomuuden valvontaan. [47]

95. Varainhoidon moitteettomuuden tarkastaminen liittyy pääasiassa kyseisen toiminnan tarkoituksen ja käytettyjen varojen väliseen suhteeseen. Tällöin tarkastetaan erityisesti, onko käytetty tavoitteisiin nähden parhaita mahdollisia välineitä. [48] Vaikka moitteettomuuden tarkastaminen kohdistuu perinteisen käsityksen mukaan tavallisesti unionin menoihin, [49] EY 248 artiklan 2 kohdan mukaisen moitteettomuuden tarkastamisen voi mielestäni kohdistaa myös unionin tuloihin. Tämä käy ilmi erityisesti EY 248 artiklan systemaattisesta rakenteesta, sillä sen 1 kohdassa määritetään tilintarkastustuomioistuimen tarkastustehtävät ja 2 kohdassa niiden yhteydessä käytettävät arviointiperusteet. [50] Koska tilintarkastustuomioistuimen tarkastustehtävät koskevat EY 248 artiklan 1 kohdan mukaan sekä unionin tuloja että menoja, ei ole mitään järkevää syytä rajoittaa EY 248 artiklan 2 kohdassa määritetyn moitteettoman varainhoidon kriteerin perusteella toteutettavia tarkastuksia unionin menoihin.

96. Tilintarkastustuomioistuimen on lisäksi ilmoitettava kaikista unionin varoihin kohdistuvien tarkastusten yhteydessä havaitsemistaan epäkohdista. Epäkohdat tarkoittavat tässä laillisuuteen, asianmukaisuuteen ja varainhoidon moitteettomuuteen liittyviä

46 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu Ekelmans, M., 42 kohta.

47 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 10 mainittu Ekelmans, M., 41 ja 42 kohta sekä edellä alaviitteessä 34 mainittu Freytag, M., s. 44. Tilintarkastustuomioistuimen toteuttamien laillisuustarkastusten olennaisista tunnusmerkeistä ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

48 – Ks. Inghelram, J., SEUT 287 artikla teoksessa *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (toim. Lenz ja Borchardt), Köln, 2010, 5 kohta.

49 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 34 mainittu Freytag, M., s. 44. Hänen mukaansa varainhoidon moitteettomuuden periaatteeseen sisältyy lähtökohtaisesti kaksi ulottuvuutta: moitteettoman varainhoidon yhteydessä on tarkoitus saavuttaa paras mahdollinen tulos ennalta määritetyn taloudellisten varojen käytön avulla tai tietty sisällöllisesti määritelty poliittinen päämäärä mahdollisimman pienillä rahoituskuluilla.

50 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

rikkomuksia, jotka vaikuttavat haitallisesti unionin tuloihin tai menoihin. [51]

3. Välipäätelmä

97. Edellä esitetyn perusteella päädyn siihen, että tilintarkastustuomioistuimella on lähtökohtaisesti toimivalta tarkastaa kaikki unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden sellaiset toimenpiteet, joilla on riittävän suora yhteys unionin tuloihin tai menoihin. Jäsenvaltion toiminta voidaan kuitenkin ottaa tilintarkastustuomioistuimen tarkastuksen pääkohteeksi ainoastaan silloin, jos toiminta kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan. Tämä koskee erityisesti tapauksia, joissa jäsenvaltioiden on tarkastettavia sääntöjä, menettelyjä, tapahtumia ja päätöksiä antaessaan tai vahvistaessaan otettava huomioon unionin oikeuden säännöt.

98. Tilintarkastustuomioistuimen on tarkastustoimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon sekä toissijaisuus- että suhteellisuusperiaate. Tilintarkastustuomioistuin voi tutkia tarkastuksissaan sekä tutkittavien toimenpiteiden laillisuuden ja asianmukaisuuden että varainhoidon moitteettomuuden, ja sen on ilmoitettava tässä yhteydessä kaikista epäkohdista.

51 – Edellä alaviitteessä 27 mainittu Magiera, S., 11 kohta. Ks. lisäksi edellä alaviitteessä 24 mainittu Inghelram, J., s. 724–725.

D *Tilintarkastustuomioistuimen toimivalta tarkastaa asetuksen N:o 1798/2003 mukainen kansallisten viranomaisten hallinnollinen yhteistyö arvonlisäveron alalla*

99. Edellä esitetyistä pohdiskeluista käy ilmi, että jotta tilintarkastustuomioistuimella olisi toimivalta kansallisten viranomaisten hallinnollisen yhteistyön tarkastamiseen arvonlisäveron alalla, tarkastuksen kohteella on oltava riittävän suora yhteys unionin rahoitukseen ja kohteen on kuuluttava unionin oikeuden soveltamisalaan.

100. Kysymykseen siitä, kuuluuko tilintarkastustuomioistuimen nyt käsiteltävässä asiassa tarkastama kansallisten viranomaisten yhteistyö arvonlisäveron alalla unionin oikeuden soveltamisalaan, on helppo vastata myöntävästi. Tavoitteena on nimittäin tässä tapauksessa asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen yhteistyön tarkastaminen. Asetuksesta käy suoraan ilmi, että tarkastettu viranomaisten hallinnollinen yhteistyö kuuluu lähtökohtaisesti unionin oikeuden soveltamisalaan.

101. Vastattaessa kysymykseen siitä, onko tilintarkastustuomioistuimella toimivalta toimittaa nyt käsiteltävä tarkastus, ratkaisevaa on näin ollen riittävän suoran yhteyden olemassaolo tarkastuksen kohteen ja unionin tulojen tai menojen välillä. Tutkin aluksi sitä, onko tällainen yhteys löydettävissä. Koska riittävän suora yhteys unionin rahoituksen on mielestäni olemassa, tarkastelen sen

jälkeen sitä, onko tilintarkastustuomioistuin noudattanut tarkastusta toteuttaessaan toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatetta. Samalla käsittelen myös kritiikkiä, jota Saksan hallitus on kohdistanut tilintarkastustuomioistuimen erityiskertomuksessa nro 8/2007 esittämiin yksittäisiin lausumiin.

1. Tarkastuksella, joka kohdistuu asetuksen N:o 1798/2003 mukaiseen kansallisten viranomaisten hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla, on riittävän suora yhteys unionin tuloihin

102. Selvitettäessä sitä, onko tilintarkastustuomioistuimen kyseessä olevalla tarkastuksella riittävän suora yhteys unionin rahoitukseen, on aluksi jätettävä tutkimatta komission väite, jonka mukaan nyt käsiteltävä tarkastus liittyisi unionin menoihin.

103. Asianosaiset ja väliintulijat ovat tosin yhtä mieltä siitä, että tiettyjen tietojärjestelmien, joita on otettu käyttöön asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen jäsenvaltioiden yhteistyön soveltamiseksi ja toteuttamiseksi, rakentamista ja käyttöä on rahoitettu (myös) unionin talousarviosta, joten tilintarkastustuomioistuin voi lähtökohtaisesti tarkastaa niihin liittyvät menot. Saksan hallitus korostaa kuitenkin perustellusti, ettei komissio ole vedonnut tähän kanneperusteeseen kannekirjelmässä vaan vasta kantajan vastauksessa. Komission väite on näin ollen jätettävä tutkimatta unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdan nojalla.

104. Näin ollen tutkittavaksi jää, onko tilintarkastustuomioistuimen suunnittelemalla ja Saksan liittotasavallan epäämällä hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla kohdistuvalla tarkastuksella riittävän suora yhteys unionin tuloihin.

105. Mielestäni tällainen yhteys on olemassa.

106. Tässä yhteydessä on syytä aluksi muistuttaa, että asetuksessa N:o 1798/2003 vahvistetun hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla koskevan järjestelmän tarkoituksena on lähinnä torjua jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuva arvonlisäveron kiertäminen ja välttäminen parantamalla arvonlisäverosääntöjen asianmukaisessa soveltamisessa

tarvittavaa tietojenvaihtoa.[52] Tästä syystä tilintarkastustuomioistuin halusi saada tietoa erityisesti siitä, olivatko tarkastuksen kohteena olevat jäsenvaltiot luoneet asetuksessa N:o 1798/2003 säädetyn hallinnollisen yhteistyön varmistamiseksi tarvittavat hallinnolliset ja organisatoriset rakenteet. Lisäksi se halusi tutkia ja arvioida asetuksen 5 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa käytännössä tarkastelemalla tarkastuksen kohteena olevien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten useita todellisia tietopyyntöjä.[53]

107. Tilintarkastustuomioistuimen tarkastus koskee siis niiden unionin oikeuden sääntöjen oikeudellista ja käytännössä toteutuvaa täytäntöönpanoa, jotka koskevat kansallisten hallintaviranomaisten välisen tietojenvaihdon parantamista arvonlisäveron alalla. Koska tämän yhteistyön tarkoituksena on viime kädessä määrittää rajat ylittävästä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista jäsenvaltioille maksettava arvonlisävero asianmukaisesti, tarkastus koskee varsinkin kyseisten jäsenvaltioiden taloudellisia etuja, kuten Saksan liittotasavalta perustellusti totesi. Arvonlisäveronkierron ja -petosten väheneminen johtaa jäsenvaltioiden arvonlisäverotulojen lisääntymiseen.

108. Edellä esittämästäni unionin omien varojen järjestelmää koskevasta esityksestä käy kuitenkin ilmi myös se, että jäsenvaltioiden arvonlisäverotulojen suuruus vaikuttaa monella tavalla unionin omien varojen järjestelmään. Koska jokaiselle jäsenvaltiolle lasketaan todellisiin arvonlisäverotuloihin pohjautuva arvonlisäveroon perustuvien omien varojen määräytymisperuste, jäsenvaltion arvonlisäverotulojen lisääntyminen johtaa periaatteessa automaattisesti kyseisen jäsenvaltion unionille maksamien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen lisääntymiseen.[54] Jos menot pysyvät ennallaan, arvonlisäveroon perustuvien omien varojen lisääntyminen johtaa myös unionin talousarvion rahoitukseen tarvittavien BKTL:oon perustuvien omien varojen vähenemiseen.[55]

109. Tässä yhteydessä on tietysti otettava aina huomioon se, että jäsenvaltion arvonlisäverotulojen lisääntyminen vaikuttaa tältä jäsenvaltiolta unionille maksettavaksi tulevien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen suuruuteen ainoastaan, jos arvonlisäveroon perustuvien omien varojen

52 – Ks. asetuksen N:o 1798/2003 johdanto-osan ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale.

53 – Tarkastuksen kohdetta kuvattiin näin tilintarkastustuomioistuimen useissa Bundesrechnungshofille ja Saksan valtiovarainministeriölle lähettämissä kirjeissä. Tilintarkastustuomioistuimen ja Saksan liittotasavallan välisestä kirjeenvaihdosta ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

54 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

55 – BKTL:oon perustuvien omien varojen ja muiden omien varojen keskinäisestä vuorovaikutuksesta ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 54 kohta.

määräytymisperustetta ei rajoiteta.[56] Tämä poikkeus ei kuitenkaan ole merkityksellinen nyt käsiteltävässä asiassa. Kansallisen keskusyhteystoimiston toimintatavan rakenteelliset tai käytännöt ongelmat eivät vaikuta arvonlisäveron oikeaan määritykseen ainoastaan omassa jäsenvaltiossa vaan myös kaikissa muissa jäsenvaltioissa, jotka esittävät tietopyyntöjä kyseiselle jäsenvaltiolle.

110. Jäsenvaltioiden arvonlisäverotulojen ja arvonlisäveroon perustuvista omista varoista saatujen unionin tulojen läheistä yhteyttä korostetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin[57] useissa kohdissa. Jo johdanto-osan toiseen perustelukappaleeseen sisältyy viittaus siihen, että unionin talousarvio olisi muista tuloista riippumatta rahoitettava kokonaan unionin omin varoin, joihin sisältyvät muun muassa arvonlisäverosta kertyvät varat. Johdanto-osan 11. ja 14. perustelukappaleessa viitataan tarpeeseen yhdenmukaistaa aineelliset arvonlisäverosäännöt yhtenäisen veronkannon varmistamiseksi kaikissa jäsenvaltioissa.

111. Myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useasti vahvistettu jäsenvaltioiden kantaman arvonlisäveron ja niiden unionille maksamien arvonlisäveroon perustuvien omien varojen välinen tiivis yhteys.

112. Erityisen valaisevia ovat kolmessa asiassa 12.9.2000 annetut tuomiot,[58] joiden mukaan kansallisen arvonlisäveron jättäminen kantamatta palveluista, jotka kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan kuuluvat lähtökohtaisesti arvonlisäveron soveltamisalaan, tarkoittaa sitä, että arvonlisäveron kantamisesta vastuussa oleva jäsenvaltio ei ole rikkonut ainoastaan direktiiviä vaan vastaavassa määrin myös unionin oikeuden mukaista arvonlisäveroon perustuvien omien varojen järjestelmää. Perusteluna tälle päätelmälle tuomiossa korostettiin erityisesti sitä, että jos arvonlisäveroa ei ole kannettu, vastaavia määriä ei ole myöskään otettu huomioon määriteltäessä arvonlisäverosta kertyvien omien varojen määräytymisperustetta. Näin ollen on rikottu myös unionin omien varojen järjestelmää.[59]

113. Viimeaikaisessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on korostettu Italian arvonlisäveron armahdusjärjestelmän yhteydessä uudelleen unionin arvonlisäveroon perustuvan omien varojen järjestelmän

56 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

57 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

58 – 12.9.2000 annetut tuomiot asiassa C-276/97, komissio v. Ranska (Kok., s. I-6251), asiassa C-358/97, komissio v. Irlanti (Kok., s. I-6301) ja asiassa C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (Kok., s. I-6355).

59 – Edellä alaviitteessä 58 mainitut asia komissio v. Ranska, tuomion 55 ja 56 kohta; asia komissio v. Irlanti, tuomion 64 ja 65 kohta sekä asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 76 ja 77 kohta.

ja moitteetonta arvonlisäveron kantamista koskevan jäsenvaltioiden velvollisuuden välistä yhteyttä. Tähän liittyvässä ratkaisussaan unionin tuomioistuin teki ensinnäkin selväksi, että jäsenvaltioiden on varmistettava, että verovelvolliset noudattavat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä johtuvia velvollisuuksiaan. Vaikka jäsenvaltioille jätettiin jonkin verran liikkumavaraa niiden käytettävissä olevien keinojen hyödyntämisessä, samalla korostettiin, että tätä liikkumavaraa rajoittavat velvollisuus taata yhteisön omien varojen tehokas kantaminen ja velvollisuus olla luomatta merkittäviä eroja verovelvollisten kohtelussa. [60] Näin unionin tuomioistuin vahvisti nimenomaisesti, että jäsenvaltioiden arvonlisäveroon perustuvien omien varojen käyttöön asettamiseen liittyvistä velvollisuuksista voi seurata arvonlisäveron keräämiseen liittyviä konkreettisia velvollisuuksia.

114. Toteankin yhteenvetona, että asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen kansallisten viranomaisten arvonlisäveron alalla tehtävän hallinnollisen yhteistyön tavoitteena on määrittää arvonlisävero asianmukaisesti jäsenvaltioissa, jolloin vähennetään arvonlisäveronkiertoa ja -petoksia ja lisätään jäsenvaltioiden arvonlisäverotuloja. Kun otetaan erityisesti huomioon se seikka, että unionin tuomioistuin vahvistaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään jäsenvaltioiden arvonlisäverotulojen ja arvonlisäveroon perustuvien unionin omien varojen välisen yhteyden, ei voida järkevästi kiistää sitä, että asetuksen N:o 1798/2003 mukaisella kansallisten viranomaisten hallinnollisella yhteistyöllä arvonlisäveron alalla on riittävän suora yhteys unionin tuloihin. Koska yhteistyö kuuluu lisäksi unionin oikeuden soveltamisalaan, tilintarkastustuomioistuin voi lähtökohtaisesti tarkastaa sen.

115. Edellä esitetyn perusteella katson, että kyseessä olevaa tarkastusta, joka koskee asetuksen N:o 1798/2003 mukaista kansallisten viranomaisten hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla, on pidettävä lähtökohtaisesti tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimivaltaan kuuluvana, EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin tuloihin kohdistuvana tarkastuksena.

2. Toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen huomioon ottaminen

116. Kun edellä on todettu, että tilintarkastustuomioistuimella oli toimivalta kyseessä olevan tarkastuksen toimittamiseen, on tutkittava, onko se käyttänyt tarkastustoimivaltaansa

60 – Asia C-132/06, komissio v. Italia, tuomio 17.7.2008 (Kok., s. I-5457, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

unionin oikeuden mukaisesti. Aluksi tutkin, onko tarkastus toissijaisuusperiaatteen mukainen. Sen jälkeen tarkastelen tarkastuksen oikeasuhteisuutta.

a) Toissijaisuusperiaatteen noudattaminen

117. Koska tilintarkastustuomioistuin ei toiminut kyseessä olevan tarkastuksen yhteydessä alalla, joka kuuluu unionin yksinomaiseen toimivaltaan, sen on otettava huomioon toissijaisuusperiaate.[61] Asiakirjoista ei käy ilmi seikkoja, joiden perusteella tilintarkastustuomioistuimen voitaisiin päätellä loukanneen tätä periaatetta tarkastuksen yhteydessä.

118. Tilintarkastustuomioistuin ilmoitti Saksan liittotasavallalle tarkastusta valmistellessaan,[62] että se halusi tutkia, olivatko tarkastuksen kohteena olevat jäsenvaltiot luoneet asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen hallinnollisen yhteistyön varmistamiseksi tarvittavat hallinnolliset ja organisatoriset rakenteet. Lisäksi se halusi tutkia ja arvioida asetuksen 5 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyä pyyntöön perustuvaa tietojenvaihtoa käytännössä tarkastelemalla tarkastuksen kohteena olevien jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten useita todellisia tietopyyntöjä.

119. Kun Saksan hallitus vastusti tarkastusta, tilintarkastustuomioistuin selitti 9.11.2006 Saksan valtiovarainministerille lähettämässään kirjeessä,[63] että tarkoituksena oli tarkastaa pistokokein keskusyhteystoimiston vuonna 2005 esittämät ja muista jäsenvaltioista vastaanottamat avunpyynnöt, joiden avulla arvioitaisiin hallinnollista yhteistyötä todellisuudessa esitettyjen tietopyyntöjen yhteydessä. Tarkastuksen kohteena eivät olisi varsinaiset aineelliset toimet eikä verojen määrääminen siltä osin kuin ne kävisivät ilmi tarkastettavista asiakirjoista. Tarkoituksena oli tarkastaa hallinnollisen yhteistyön tehokkuus ja vaikuttavuus. Tarkastuksen tulosten perusteella tehtäisiin päätelmiä arvonlisäveronkierron ja -petosten torjunnan tehostamisesta.

120. Kun otetaan huomioon erityisesti tarkastuksen kohteen, tarkastusmenettelyn ja tarkastuksen tavoitteiden rajat ylittävät ulottuvuudet, käy välittömästi ilmi, että

61 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 79 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

62 – Yleiskatsaus tilintarkastustuomioistuimen ja Saksan liittotasavallan väliseen kirjeenvaihtoon on tehty edellä tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa.

63 – Kannekirjelmän liite 4.

kansalliset tarkastusvirastot tai muut kansalliset tarkastuselimet eivät olisi voineet valmistella ja toteuttaa kyseistä tarkastusta järkevästi.

121. Asetuksen N:o 1798/2003 35 artiklassa säädetty menettely, jonka mukaan komissio ja jäsenvaltiot tarkastelevat ja arvioivat asetusta, ei myöskään tarjoa täysipainoista vaihtoehtoa tilintarkastustuomioistuimen toteuttamalle hallinnollisen yhteistyön tarkastukselle. Asetuksen N:o 1798/2003 35 artiklassa säädetyn menettelyn avulla on tuskin mahdollista keskitetysti ja järjestelmällisesti tarkastaa ja arvioida kansallisten viranomaisten rajat ylittävää hallinnollista yhteistyötä, mihin sisältyisi muun muassa merkityksellisen tietojenvaihdon tarkastaminen ja arvioiminen useiden pistokokeiden perusteella.

122. Edellä esitetyn perusteella katson, ettei toissijaisuusperiaate ole esteenä kyseiselle tilintarkastustuomioistuimen toteuttamalle tarkastukselle.

b) Suhteellisuusperiaatteen noudattaminen

123. Tilintarkastustuomioistuin halusi arvioida nyt käsiteltävän tarkastuksen avulla asetuksen N:o 1798/2003 mukaisen viranomaisten hallinnollisen yhteistyön rakenteellisia ja käytännöllisiä näkökohtia tehdäkseen päätelmiä arvonlisäveronkierron ja -petosten torjunnan tehostamisesta. Tarkastuksen tavoitteena oli arvioida, oliko jäsenvaltioiden tietojenvaihto oikea-aikaista ja vaikuttavaa ja oliko käytössä asianmukaisia hallinnollisia rakenteita ja menettelyjä, joilla tuetaan hallinnollista yhteistyötä. [64]

124. Tarkastuksen tavoitteiden kuvauksesta ja oikeudenkäyntiasiakirjojen sisältämistä tiedoista käy ilmi, että tilintarkastustuomioistuimen tarkoituksena oli tarkastaa hallinnollinen yhteistyö lähinnä – EY 248 artiklan 2 kohdan mukaisten – laillisuutta ja varainhoidon moitteettomuutta koskevien arviointiperusteiden pohjalta. [65]

125. Tässä yhteydessä erityisen valaiseva on Bundesrechnungshofille 7.9.2006

64 – Näin todetaan nimenomaisesti erityiskertomuksen N:o 8/2007 12 kohdassa.

65 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 93 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

lähetetty vierailuohjelma [66], jossa tilintarkastustuomioistuin luetteli aihealueet, joita sen oli tarkoitus käsitellä keskusyhteystoimistoon suunnitellun tarkastusvierailun aikana. Vierailuohjelmasta käy ilmi erityisesti, että tilintarkastustuomioistuin halusi selvittää laillisuustarkastuksen yhteydessä, onko Saksan liittotasavalta perustanut asetuksen N:o 1798/2003 säännösten mukaisesti keskusyhteystoimiston ja onko viranomaisten välinen tietojenvaihto kyseisen asetuksen vaatimusten mukaista. Toisaalta se halusi selvittää varainhoidon moitteettomuuden tarkastuksen yhteydessä sen, onko hallinnollista yhteistyötä mahdollista tehostaa.

126. Näin muotoillun hallinnolliseen yhteistyöhön kohdistuvan tarkastuksen yhteydessä tilintarkastustuomioistuimen on otettava huomioon suhteellisuusperiaate. Se edellyttää erityisesti, että tarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi käytettävät yksittäiset tarkastustoimenpiteet ovat *soveltuvia, tarpeellisia* ja *oikeasuhteisia*. [67]

127. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan toimenpide *soveltuu* ilmoitetun tavoitteen toteuttamiseen, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla. [68] Toimenpide on *tarpeellinen* silloin, kun se on useista tavoitteen saavuttamiseen soveltuvista toimenpiteistä se, joka on vähiten rajoittava kyseisen edun tai oikeushyvän kannalta. [69] Kyseessä olevien etujen tai oikeushyvien *suhteettomasta* rajoittamisesta on kyse silloin, jos toimenpide rajoittaa yleisen edun mukaisen tavoitteen saavuttamisen edistämisestä huolimatta liikaa näitä etuja tai oikeushyviä.

128. Nyt käsiteltävän tarkastuksen *soveltuvuudesta* tavoitteen saavuttamiseen voidaan mielestäni todeta, että tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimenpiteillä oli määrä tarkastaa hallinnollisen yhteistyön rakenteet ja käytännön näkökohdat johdonmukaisesti ja järjestelmällisesti. Näin ollen tarkastus soveltuu tavoitteen saavuttamiseen eli jäsenvaltioiden välisen tietojenvaihdon sekä siihen liittyvien hallinnollisten rakenteiden ja menettelyjen laillisuuden ja varainhoidon moitteettomuuden arviointiin.

129. Käsitykseni mukaan tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimenpiteet ovat myös *tarpeellisia* tarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Ei ole erityisesti myöskään nähtävissä, millä tavalla vähemmän perusteellinen jäsenvaltioiden finanssihallinnon ja

66 – Tilintarkastustuomioistuimen väliintulokirjelmän liitteenä. Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 15 ja 16 kohta.

67 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 91 ja 92 kohta.

68 – Ks. asia C-384/08, Attanasio Group, tuomio 11.3.2010 (Kok., s. I-2055, 51 kohta) ja asia C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, tuomio 17.11.2009 (Kok., s. I-10821, 42 kohta).

69 – Asia 265/87, Schräder, tuomio 11.7.1989 (Kok., s. 2237, Kok. Ep. X, s. 109, 21 kohta).

yksittäisten prosessien tarkastaminen olisi voinut tuottaa halutut tiedot.

130. Tarkastuksen *oikeasuhteisuuden* valvonnan yhteydessä on tutkittava erityisesti, ovatko tilintarkastustuomioistuimen tarkastustoimenpiteet rajoittaneet liikaa kyseessä olevien jäsenvaltioiden toimivaltaa.

131. Tilintarkastustuomioistuin halusi nyt käsiteltävällä tarkastuksella selvittää, onko Saksan liittotasavalta perustanut asetuksen N:o 1798/2003 säännösten mukaisesti keskusyhteystoimiston ja onko viranomaisten välinen tietojenvaihto kyseisen asetuksen vaatimusten mukaista. Toisaalta se halusi selvittää varainhoidon moitteettomuuden tarkastamisen yhteydessä, onko hallinnollista yhteistyötä mahdollista tehostaa. Vaikka konkreettisten hallinnollisten prosessien moitteettomuuden tarkastamiseen sisältyy myös jäsenvaltioiden kansallisen hallintoautonomian alaan kuuluvien päätösten kriittinen tarkastelu, asiakirjat eivät sisällä tietoa, joiden perusteella nyt käsiteltävän tarkastuksen yksittäisiä tarkastustoimenpiteitä voitaisiin pitää suhteettomina kokonaisuuden kannalta.

132. Näitä tilintarkastustuomioistuimen kyseiseen tarkastukseen sisältyvän toiminnan oikeasuhteisuuteen liittyviä pohdiskeluja voidaan havainnollistaa analysoimalla kritiikkiä, jota Saksan hallitus on kohdistanut tilintarkastustuomioistuimen erityiskertomuksessa nro 8/2007 esittämiin yksittäisiin lausumiin.

133. Saksan hallitus katsoo, että erityiskertomus nro 8/2007 sisältää arvioita jäsenvaltioiden finanssihallinnon organisatorisesta ja toimivaltaoikeudellisesta rakenteesta, mikä tarkoittaa epäoikeutettua ja näin ollen suhteetonta jäsenvaltion toimivallan rajoittamista. Saksan hallitus huomauttaa tässä yhteydessä erityisesti, että tilintarkastustuomioistuin käsittelee erityiskertomuksen 38 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa tutkittujen jäsenvaltioiden keskusyhteystoimistojen organisaatiorakennetta ja toteaa siinä yhteydessä muun muassa, että Saksan keskusyhteystoimiston tehtävät on jaettu liittovaltion keskusveroviranomaisen kolmen yksikön kesken; näistä yksi sijaitsee Bonnissa ja kaksi Saarlouisissa.[70] Saksan hallitus arvostelee lisäksi sitä, että tilintarkastustuomioistuin toteaa erityiskertomuksen 22 ja 23 kohdassa, että jäsenvaltiot ovat hyödyntäneet rajallisesti asetuksella

70 – Vaikka Saksan liittotasavalta on kieltäytynyt osallistumasta tilintarkastustuomioistuimen tarkastukseen, erityiskertomus nro 8/2007 sisältää myös Saksan keskusyhteystoimistoa ja sen vaikutusta koskevia lausumia ja huomautuksia. Ne perustuvat muissa jäsenvaltioissa toimitetuissa tarkastuksissa tehtyihin havaintoihin, komission tarkastusten yhteydessä kerättyihin tietoihin sekä julkisesti saatavilla oleviin kertomuksiin. Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohta.

N:o 1798/2003 annettuja mahdollisuuksia hajauttaa yhteistyötä.

134. Saksan hallituksen tilintarkastustuomioistuimen toiminnan oikeasuhteisuuteen kohdistama kritiikki ei vakuuta.

135. Vaikka Saksan hallitus korostaa perustellusti sitä, että analysoidessaan jäsenvaltioiden varainhoidon organisatorisia ja toimivaltaoikeudellisia rakenteita tilintarkastustuomioistuin on tarkastanut kyseisten jäsenvaltioiden sellaisia päätöksiä, joita ei voida moittia unionin oikeuden perusteella, siitä ei voida päätellä, että tilintarkastustuomioistuin olisi käyttänyt sille kuuluvaa tarkastustoimivaltaa suhteettomalla tavalla.

136. Tässä yhteydessä on korostettava erityisesti sitä, että hajautetun yhteistyön puuttumiseen liittyvillä lausumilla pyritään selittämään sitä, miksi asetuksen N:o 1798/2003 5 artiklan mukaista mahdollisuutta tietojenvaihtoon ei ole käytetty tehokkaammin.[71] Saksan keskusyhteystoimiston organisaatiorakennetta analysoidaan puolestaan käsiteltäessä havaintoa siitä, että puoleen asetuksen N:o 1798/2003 5 artiklan mukaisista tietopyynnöistä vastataan myöhässä.[72] Tilintarkastustuomioistuin toteaa, että tietyissä jäsenvaltioissa, joissa viivästyneiden vastausten määrä oli suuri, monimutkaiset organisaatiorakenteet lisäävät viivästyksiä ja aiheuttavat ongelmia seurannassa.[73] Esimerkkeinä monimutkaisen organisaatiorakenteen jäsenvaltioista mainitaan Italia, Alankomaat ja Saksa.[74]

137. Tästä esityksestä käy välittömästi ilmi, että Saksan hallituksen moittiman jäsenvaltioiden finanssihallinnon organisatoristen ja toimivaltaoikeudellisten rakenteiden johdonmukaisen ja järjestelmällisen analyysin tarkoituksena on arvioida jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa sekä siihen liittyvien hallinnollisten rakenteiden ja menettelyjen tarkoituksenmukaisuutta. Kun otetaan huomioon tarkastuksen tavoite, tilintarkastustuomioistuimen analyysit ovat myös tarpeen hallinnollisen yhteistyön objektiivisesti havaittujen puutteiden osoittamiseksi ja selittämiseksi.

138. Kun otetaan erityisesti huomioon se seikka, että Saksan hallituksen moittimat

71 – Erityiskertomuksen nro 8/2007 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

72 – Ibid., 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

73 – Ibid., 38 kohta.

74 – Ibid., 39–41 kohta.

tilintarkastustuomioistuimen havainnot ovat osa varainhoidon moitteettomuuden tarkastamista, jonka yhteydessä tilintarkastustuomioistuin korostaa useaan otteeseen arvosteltujen päätösten unionin oikeuden mukaisuutta [75] ja korostaa näin sitä, että analyysi ei johda kyseisten jäsenvaltioiden moittimiseen unionin oikeuden perusteella, tilintarkastustuomioistuin ei rajoita suhteettomasti jäsenvaltioiden toimivaltaa. [76]

139. Tästä syystä ei mielestäni voida kiistää sitä, että myös tilintarkastustuomioistuimen moitteettomuustarkastuksen yhteydessä esittämä analyysi kansallisten virastojen toimivaltajaosta ja keskusyhteystoimistojen organisaatiorakenteesta on oikeasuhteinen.

140. Näiden pohdiskelujen tuloksena katson, että tilintarkastustuomioistuin on noudattanut suhteellisuusperiaatetta sekä asetuksen N:o 1798/2003 mukaiseen hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla kohdistuvan tarkastuksen yleisen suunnittelun että sen konkreettisen muodon, toteutuksen ja loppuun saattamisen yhteydessä.

E *Saksan liittotasavallan yhteistyövelvollisuuksien rikkominen tilintarkastustuomioistuinta kohtaan*

141. Kun tilintarkastustuomioistuin päättää, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, sille kuuluvaa toimivaltaa käyttäen sekä toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen toteuttaa hallinnolliseen yhteistyöhön arvonlisäveron alalla kohdistuvan tarkastuksen, jäsenvaltioiden on noudatettava velvoitetta vilpittömään yhteistyöhön tilintarkastustuomioistuimen kanssa.

75 – Tilintarkastustuomioistuin aloittaa analyysinsa siitä, miksi vain harvat jäsenvaltiot ovat siirtäneet valtuuksia alueellisille yksiköille, toteamalla, että valtuuksien siirtäminen liittyy asetuksella annettuun mahdollisuuteen hajauttaa yhteistyötä (erityiskertomuksen nro 8/2007 22 kohta). Erityiskertomukseen sisältyvät keskusyhteystoimistojen organisaatiorakennetta koskevat lausunnot eivät sisällä muuta kuin yleisen toteamuksen siitä, että monimutkaiset organisaatiorakenteet lisäävät viivästyksiä tietyissä tarkastuskäynnin kohteena olleissa jäsenvaltioissa, joissa viivästyneiden vastausten määrä oli suuri.

76 – Tärkeää on näin ollen se, että tilintarkastustuomioistuin on arvioinut moitittujen tarkastusvaiheiden yhteydessä jäsenvaltioiden finanssihallinnon organisatorista ja toimivaltaoikeudellista rakennetta mutta ei laillisuutta. Tilintarkastustuomioistuimen jäsenvaltioiden toiminnan tarkastamisessa käyttämän arviointiperusteen valinta vaikuttaa siihen, kuinka tuntuvasti tarkastettavien jäsenvaltioiden toimivaltaa mahdollisesti rajoitetaan. Näin ollen on aivan ilmeistä, että jäsenvaltioiden toiminnan laillisuuden tarkastaminen voi merkitä huomattavasti tuntuvampaa jäsenvaltioiden toimivallan rajoittamista kuin toiminnan varainhoitoon liittyvän moitteettomuuden tarkastaminen. Tilintarkastustuomioistuimen toteuttama laillisuustarkastus koskee nimittäin sitä, ovatko jäsenvaltiot käyttäneet niille kuuluvaa toimivaltaa unionin oikeuden sääntöjen mukaisesti, kun taas moitteettomuustarkastus koskee sitä – puhtaasti oikeudelliselta kannalta vähemmän merkittävää – kysymystä, ovatko kansalliset toimenpiteet tarkoituksenmukaisia niiden unionin oikeuden mukaisuudesta riippumatta.

142. Jäsenvaltioiden vastaavat yhteistyövelvollisuudet johtuvat ensi sijassa EY 248 artiklan 3 kohdan erityismääräyksistä.[77] EY 248 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan tarkastus toimitetaan asiakirjojen perusteella ja tarvittaessa paikan päällä jäsenvaltioissa yhdessä kansallisten tilintarkastuselinten kanssa tai, jollei niillä ole riittävää toimivaltaa, jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten tai laitosten kanssa. Tilintarkastustuomioistuin ja kansalliset tilintarkastuselimet toimivat luottamuksellisessa yhteistyössä riippumattomuutensa säilyttäen. EY 248 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden tilintarkastuselinten tai, jollei näillä ole riittävää toimivaltaa, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten tai laitosten on annettava tilintarkastustuomioistuimelle sen pyynnöstä kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka ovat tarpeen sen tehtävän suorittamiseksi.

143. EY 248 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti vahvistettujen jäsenvaltioiden yhteistyövelvollisuuksien lisäksi pätevät EY 10 artiklan, luettuna yhdessä EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, mukaiset yleiset velvoitteet vilpittömään yhteistyöhön tilintarkastustuomioistuimen kanssa.

144. Myös EY 279 artiklaan perustuvaan asetukseen N:o 1605/2002 sisältyy säännöksiä jäsenvaltioiden ja tilintarkastustuomioistuimen välisestä yhteistyöstä. Asetuksen 140 artiklan 2 kohdassa säädetään muun muassa, että tarkastukset toimitetaan jäsenvaltioissa yhdessä kansallisten tilintarkastuselinten kanssa tai, jos näillä ei ole tarvittavia valtuuksia, toimivaltaisten kansallisten viranomaisten kanssa. Tilintarkastustuomioistuin ja kansalliset tilintarkastuselimet toimivat luottamuksellisessa yhteistyössä riippumattomuutensa säilyttäen.

145. Kun otetaan huomioon nämä unionin oikeuden säännökset, sitä, että Saksan keskusyhteystoimisto, valtiovarainministeriö ja Bundesrechnungshof kieltäytyivät antamasta tilintarkastustuomioistuimelle mahdollisuutta toteuttaa kyseessä olevaa tarkastusta ja avustamasta sitä sen toimittamisessa, on pidettävä EY 10 artiklan, luettuna yhdessä EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, EY 248 artiklan 3 kohdan sekä asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan rikkomisena, kuten komissio on kannekirjelmässään väittänyt.

146. Komissio kuitenkin väittää kanteessaan, että Saksan liittotasavalta rikkoo myös asetuksen N:o 1605/2002 142 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan komissio, muut toimielimet,

77 – EY 248 artiklan 3 kohdan määräysten tilintarkastustuomioistuimen jäsenvaltioissa toteuttamiin tarkastuksiin liittyvästä erityisen valaisevasta analyysista ks. edellä alaviitteessä 26 mainittu Inghelram, J., s. 138–.

yhteisöjen puolesta tuloja ja menoja hoitavat laitokset sekä talousarviosta suoritettujen maksujen lopulliset saajat avustavat tilintarkastustuomioistuinta kaikin tavoin ja antavat sille kaikki tiedot, jotka se katsoo tarvitsevansa tehtäviään suorittaessaan.

147. Tosiseikkojen valossa tämän kanneperusteen voi käsittää ainoastaan niin, että unionin puolesta tuloja hoitavat laitokset ovat kieltäytyneet avustamasta tilintarkastustuomioistuinta vilpittömästi. Komissio ei ole kuitenkaan selventänyt, mitkä saksalaiset laitokset voitaisiin tilintarkastustuomioistuimen tarkastuspyynnön yhteydessä luokitella ”unionin puolesta tuloja hoitaviksi laitoksiksi”. Kun otetaan erityisesti huomioon se, että arvonlisäveroa on tämän alan harmonisoinnista huolimatta pidettävä kansallisena verona, jota kerätään lähtökohtaisesti kansallisten sääntöjen mukaisesti, [78] keskusyhteystoimistoa ja valtiovarainministeriötä ei voida tässä yhteydessä automaattisesti luokitella unionin puolesta tuloja hoitaviksi laitoksiksi.

148. Koska komission on SEUT 258 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn yhteydessä näytettävä toteen, ettei jäsenyysvelvoitteita ole noudatettu, esittämällä unionin tuomioistuimelle ne seikat, jotka ovat välttämättömiä, jotta unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, [79] ja koska komissio ei ole noudattanut tätä näyttövelvoitetta asetuksen N:o 1605/2002 142 artiklan 1 kohdan väitetyn rikkomisen osalta, tämä kanneperuste on hylättävä perusteettomana.

VIII Yhteenveto

149. Yhteenvetona totean, että tilintarkastustuomioistuimella on EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan nojalla toimivalta 2 asetuksen N:o 1798/2003 mukainen hallinnollinen yhteistyö arvonlisäveron alalla. Tarkastustoimivaltaansa käyttäessään tilintarkastustuomioistuin on ottanut huomioon sekä toissijaisuus- että suhteellisuusperiaatteen. Näin ollen Saksan liittotasavallan oli EY 248 artiklan 3 kohdan, EY 10 artiklan, luettuna yhdessä EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, sekä asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan mukaisesti sallittava tilintarkastustuomioistuimen toteuttaa tarkastus ja avustettava sitä

78 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

79 – Ks. asia C-160/08, komissio v. Saksa, tuomio 29.4.2010 (Kok., s. I-3713, 116 kohta); asia C-246/08, komissio v. Suomi, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10605, 52 kohta); asia C-438/07, komissio v. Ruotsi, tuomio 6.10.2009 (Kok., s. I-9517, 49 kohta) ja asia C-507/03, komissio v. Irlanti, tuomio 13.11.2007 (Kok., s. I-9777, 33 kohta).

vilpittömästi näiden säännösten vaatimusten mukaisesti.

150. Edellä esitetyn perusteella Saksan liittotasavalta on rikkonut EY 10 artiklan, luettuna yhdessä EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, EY 248 artiklan 3 kohdan sekä asetuksen N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan mukaisia jäsenyysvelvoitteitaan, koska keskusyhteystoimisto, valtiovarainministeriö ja Bundesrechnungshof ovat kieltäytyneet antamasta tilintarkastustuomioistuimelle lupaa toteuttaa kyseessä olevaa tarkastusta ja avustamasta sitä sen toimittamisessa.

IX Oikeudenkäyntikulut

151. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Komissio on vaatinut, että Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja koska Saksa on pääosin hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdassa määrätään, että toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

X Ratkaisuehdotus

152. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 10 artiklan, luettuna yhdessä EY 248 artiklan 1 ja 2 kohdan kanssa, EY 248 artiklan 3 kohdan sekä Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta 25.6.2002 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1605/2002 140 artiklan 2 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kieltäytynyt antamasta tilintarkastustuomioistuimelle

lupaa toteuttaa Saksassa tarkastuksia hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7.10.2003 annetussa neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1798/2003 säännellyn jäsenvaltioiden arvonlisäverotuksen alalla harjoittaman hallinnollisen yhteistyön puitteissa ja avustamasta sitä siinä.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

4) Euroopan parlamentti ja Euroopan tilintarkastustuomioistuin vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.