FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT VERICA TRSTENJAK
föredraget den 25 maj 2011[1]

Innehållsförteckning

I – Inledning ..... I - 11239

II – Unionsrätten ..... I - 11240

A – Primärrätten ..... I - 11240

B – Sekundärrätten ..... I - 11240

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

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

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

III – Bakgrund ..... I - 11245

IV – Det administrativa förfarandet ..... I - 11247

V – Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden ..... I - 11248

VI – Parternas huvudsakliga argument ..... I - 11249

VII – Rättslig bedömning ..... I - 11253

A – Inledande anmärkningar ..... I - 11253

B – Systemet för egna medel enligt beslut 2000/597 ..... I - 11254

C – Revisionsrättens prövningsrätt ..... I - 11258

1 — Originalspråk: tyska. Rättegångsspråk: tyska.

1. Föremålet, räckvidden och gränserna för revisionsrättens prövningsrätt . . I - 11258

a) Befogenheten att kontrollera unionsinstitutionernas och medlemsstaternas handlingar som har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster eller utgifter ..... I - 11258

b) Unionsrättens tillämpningsområde som en begränsning i behörigheten vad avser revisionsrättens kontroll av medlemsstaternas rättsakter ..... I - 11259

c) Skyldigheten att beakta subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen ..... I - 11263

i) Subsidiaritetsprincipen ..... I - 11263

ii) Proportionalitetsprincipen ..... I - 11265

2. Prövningskriterier för revisionsrättens revision ..... I - 11266

3. Slutsats i denna del ..... I - 11268

D – Revisionsrättens rätt att genomföra kontroller avseende samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt i enlighet med förordning nr 1798/2003 ..... I - 11268

1. Prövning av om samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster ..... I - 11269

2. Beaktandet av subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen ... I - 11272

a) Beaktandet av subsidiaritetsprincipen ..... I - 11273

b) Iakttagande av proportionalitetsprincipen ..... I - 11274

E – Förbundsrepubliken Tysklands åsidosättande av skyldigheten att samarbeta med revisionsrätten ..... I - 11278

VIII – Sammanfattning ..... I - 11280

IX – Rättegångskostnader ..... I - 11281

X – Förslag till avgörande ..... I - 11281

I – Inledning

1. Förevarande mål avser en talan om fördragsbrott som kommissionen har väckt enligt artikel 258 FEUF. Kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt unionsrätten genom att inte möjliggöra för Europeiska revisionsrätten (nedan kallad revisionsrätten) att undersöka de nationella förvaltningsmyndigheternas gränsöverskridande samarbete på området för mervärdesskatt i Tyskland.

2. I förfaranderättsligt hänseende utmärker sig förevarande förfarande genom att kommissionen inlett ett överträdelseförfarande mot en medlemsstat, eftersom denna inte beaktat revisionsrättens granskningsbefogenheter. Trots att revisionsrätten uttryckligen har uttalat sig för att den ska ges möjlighet att väcka talan vid domstol för att självständigt kunna driva igenom sina befogenheter i förhållande till medlemsstaterna [2] kan den enligt den sista översynen av det rättsliga systemet i unionsrätten genom Lissabonfördraget inte direkt väcka talan mot de medlemsstater som underlåtit att beakta dess granskningsbefogenhet. [3] Revisionsrätten ska i stället anmäla ett sådant åsidosättande till kommissionen så att denna, såsom i förevarande fall, kan inleda ett överträdelseförfarande mot den berörda medlemsstaten enligt artikel 258 FEUF i vilket revisionsrätten kan inträda som intervenient.

3. Genom förevarande mål ges domstolen möjlighet att precisera omfattningen och föremålet för revisionsrättens befogenhet att granska medlemsstaternas handlande med konkreta granskningsåtgärder som exempel. Det är nämligen det första överträdelseförfarandet som inletts till följd av att en medlemsstat inte har tillåtit revisionsrätten att

2 — Se revisionsrättens rapport till arbetsgruppen om hur fördraget om Europeiska unionen fungerar sedan år 1995 (den franska versionen offentliggjord i *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, s. 689, punkt 2.6).

3 — I detta sammanhang ska det allmänt erinras om att någon reform av det rättsliga systemet i unionsrätten inte eftersträvades genom Lissabonfördraget utan att det hittills gällande rättsliga systemet i väsentliga delar bekräftats. Se i detta avseende Thiele, A., *Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?*, EuR 2010, s. 30–51. Beviljande av en självständig möjlighet för revisionsrätten att väcka talan mot medlemsstaterna skulle vara möjligt utan stora ingrepp i den nya strukturen i FEUF. I detta avseende hade det till exempel i artikel 271 FEUF i en ny punkt e kunnat föreskrivas att Europeiska revisionsrätten kan väcka en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF mot en medlemsstat på grund av åsidosättande av dess rätt till granskning och rätt till tillgång enligt artikel 287 FEUF. Se i detta avseende Friedrich, C., och Inghelram, J., *Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof*, DÖV 1999, sidorna 669 och 676.

genomföra en planerad granskning i fråga om unionens inkomster på dess territorium och härvid gett stöd åt revisionsrätten.

4. Fördragsbrottsförfarandets institutionella betydelse bekräftas av Europaparlamentets beslut att för första gången intervenera till stöd för kommissionen i ett fördragsbrottsförfarande mot en medlemsstat.

II – Unionsrätten [4]

A – *Primärrätten*

I primärrätten fastställs revisionsrättens befogenhet i artikel 248 EG.

4 — Mot bakgrund av de benämningar som används i FEU och FEUF kommer begreppet unionsrätt att användas som ett gemensamt begrepp för gemenskapsrätt och unionsrätt. I den mån det i det följande hänvisas till enskilda primärrättsliga bestämmelser är det den vid varje tid (*ratione temporis*) gällande lydelsen som avses.

B – *Sekundärrätten*

1. Beslut 2000/597

5. I artikel 2 i rådets beslut 2000/597/EG, Euratom av den 29 september 2000 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel [5] föreskrivs följande:

”1. Följande inkomster skall utgöra egna medel som redovisas i Europeiska unionens budget:

a) Avgifter, bidrag, tilläggs- eller utjämningsbelopp, fyllnadsbelopp eller liknande som fastställts eller kommer att fastställas av gemenskapernas institutioner för handel med tredje land inom ramen för den gemensamma jordbrukspolitiken, samt även bidrag och avgifter som föreskrivs inom ramen för den gemensamma organisationen av marknaden för socker.

b) Tullar enligt Gemensamma tulltaxan och andra avgifter som fastställts eller kommer att fastställas av gemenskapernas

5 — EGT L 253, 7.10.2000, s. 42.

institutioner för handel med tredje land samt tullavgifter på varor som omfattas av Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen.

c) En för alla medlemsstater enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, vilka skall fastställas enligt gemenskapsreglerna. Det beräkningsunderlag som skall användas i detta syfte får inte överstiga 50 % av BNI för varje medlemsstat, enligt definitionen i punkt 7.

d) En procentsats, som skall fastställas enligt budgetförfarandet med hänsyn till summan av alla andra inkomster, av summan av alla medlemsstaters BNI.

…

4. Den enhetliga procentsats som avses i punkt 1 c skall motsvara den sats som följer av skillnaden mellan

a) den maximala procentsatsen för mervärdesskattemedlet som är fastställd till

0,75 % under 2002 och 2003,

0,50 % från och med 2004,

och

b) en procentsats (fast sats) som är lika med kvoten mellan det kompensationsbelopp som avses i artikel 4 och summan av beräkningsunderlagen för mervärdesskatt (fastställda enligt punkt 1 c för alla medlemsstater, med hänsyn till att Förenade kungariket är undantaget från finansieringen av sin korrigering och att den andel av Förenade kungarikets korrigering som Österrike, Tyskland, Nederländerna och Sverige finansierar minskats till en fjärdedel av sitt normala värde).

5. Den procentsats som fastställs enligt punkt 1 d skall tillämpas på varje medlemsstats BNI.

…

7. Vid tillämpningen av detta beslut skall BNI utgöras av bruttonationalinkomsten för ifrågavarande år enligt marknadspriser (GNI), så som den beräknas av kommissionen i enlighet med ENS 95 i enlighet med förordning (EG) nr 2223/96.

Om ändringar av ENS 95 medför betydande skillnader i GNI så som den beräknas av kommissionen, skall rådet på kommissionens förslag och efter att ha hört Europaparlamentet med enhällighet besluta om huruvida dessa ändringar skall tillämpas när det gäller detta beslut.”

6. Artikel 8 i beslut 2000/597 har följande lydelse:

”1. Gemenskapernas egna medel enligt artikel 2.1 a och b skall uppbäras av medlemsstaterna enligt deras respektive nationella lagar och andra författningar, vilka vid behov skall anpassas för att uppfylla gemenskapsbestämmelsernas krav.

…

Medlemsstaterna skall ställa medlen enligt artikel 2.1 a-d till kommissionens förfogande.

2 Utan att det påverkar räkenskapsrevisionen och kontrollen av lagenligheten och den formella riktigheten enligt artikel 248 i EG-fördraget och artikel 160c i Euratomfördraget, varvid sådan revision och kontroll huvudsakligen avser tillförlitligheten och effektiviteten hos nationella system och förfaranden för att fastställa beräkningsunderlaget för egna medel från mervärdesskatt och BNI, och utan att det påverkar kontrollåtgärder enligt artikel 279 c i EG-fördraget och artikel 183 c i Euratomfördraget, skall rådet genom enhälligt beslut på förslag från kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet anta de bestämmelser som krävs för att genomföra detta beslut och för att möjliggöra kontrollen av uppbörden av de inkomster som avses i artiklarna 2 och 5 samt att dessa inkomster ställs till kommissionens förfogande och betalas.”

2. Förordning nr 1605/2002

7. I artikel 140 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 1605/2002 av den 25 juni 2002 med budgetförordning för Europeiska gemenskapernas allmänna budget, [6] föreskrivs följande:

”1 Revisionsrättens granskning av om inkomsterna och utgifterna har varit lagliga och korrekta skall ske med beaktande av bestämmelserna i fördragen, budgeten, denna förordning, genomförandebestämmelserna samt alla andra rättsakter som antagits i enlighet med fördragen.

2. För att kunna utföra sin uppgift har revisionsrätten rätt att på det sätt som anges i artikel 142 använda sig av alla dokument och all information rörande den ekonomiska förvaltningen inom alla avdelningar och organ som avser verksamheter som finansieras eller medfinansieras av gemenskaperna. Revisionsrätten har befogenhet att inhämta upplysningar hos alla tjänstemän som ansvarar för inkomst- eller utgiftstransaktioner och att utnyttja alla kontrollmöjligheter som avdelningarna eller organen i fråga har. Den granskning som sker i medlemsstaterna skall genomföras i samarbete med nationella

6 — EGT L 248, s. 1.

revisionsorgan eller, om dessa inte har nödvändiga befogenheter, i samarbete med den behöriga nationella myndigheten. Revisionsrätten och medlemsstaternas nationella revisionsorgan skall samarbeta i en anda av förtroende och med bibehållet oberoende.

…”

förvaltningen, samt alla dokument och uppgifter som skapats eller lagrats på ett magnetiskt medium.

De berörda nationella myndigheternas olika avdelningar och organ för intern kontroll skall lämna revisionsrätten allt det stöd som den anser sig behöva för att genomföra sitt uppdrag.

8. I artikel 142.1 i förordning nr 1605/2002 föreskrivs följande:

”Vid genomförandet av sina uppgifter skall revisionsrätten få allt det stöd och den information som den anser sig behöva av kommissionen, övriga institutioner, organ som förvaltar inkomster och utgifter för gemenskapernas räkning liksom av budgetmedlens slutmottagare. De skall särskilt ställa till revisionsrättens förfogande alla dokument som rör tilldelning och genomförande av kontrakt som finansieras genom gemenskapens budget och alla räkenskaper över kontanter eller material, allt bokföringsmaterial och alla verifikationer samt även tillhörande administrativa dokument, alla dokument som rör gemenskapernas inkomster och utgifter, alla förteckningar över egendom och över tjänster vid avdelningarna, som revisionsrätten anser vara nödvändiga när den på grundval av bokföringsmaterial eller på platsen utför granskningar som rör rapporten om resultatet av budgetförvaltningen och den ekonomiska

Första stycket skall också gälla de fysiska och juridiska personer som tagit emot betalningar ur gemenskapsbudgeten.”

3. Förordning nr 1798/2003

9. I artikel 1.1 i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 [7] föreskrivs följande:

”I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de administrativa myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för

7 — EGT L 264, s. 1.

tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinternt förvärv av varor och import av varor, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt för dem att korrekt fastställa mervärdesskatten.

Vidare fastställs i denna förordning regler och förfaranden för utbyte av viss information på elektronisk väg, särskilt beträffande mervärdesskatt vid gemenskapsinterna transaktioner.

…”

10. Enligt artikel 3.2 i förordning nr 1798/2003 ska varje medlemsstat utse ett enda centralt kontaktkontor, som ska tilldelas huvudansvaret för kontakterna med övriga medlemsstater i fråga om administrativt samarbete och den ska underrätta kommissionen och övriga medlemsstater om detta.

11. I artikel 5 i förordning nr 1798/2003 föreskrivs följande:

”1. Den tillfrågade myndigheten skall på anmodan av den begärande myndigheten överlämna den information som avses i artikel 1, inklusive information som gäller ett eller flera enskilda fall.

2. För att kunna lämna den information som avses i punkt 1 skall den tillfrågade myndigheten låta genomföra de administrativa utredningar som behövs för att få fram informationen.

3. Den begäran som avses i punkt 1 får innehålla en motiverad begäran om en särskild administrativ utredning. Om medlemsstaten anser att det inte behövs någon administrativ utredning, skall den omedelbart underrätta den begärande myndigheten om skälen till detta.

4. För att skaffa fram den begärda informationen eller genomföra den begärda administrativa utredningen skall den tillfrågade myndigheten, eller den administrativa myndighet som den tillfrågade myndigheten hänskjuter ärendet till, gå till väga som om den agerade för egen räkning eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten.”

12. I artikel 35.1 i förordning nr 1798/2003 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna och kommissionen skall undersöka och utvärdera hur den ordning för administrativt samarbete som föreskrivs

i denna förordning fungerar. Kommissionen skall sammanställa medlemsstaternas erfarenheter i syfte att få ordningen att fungera bättre."

13. Artikel 43.1 i förordning nr 1798/2003 har följande lydelse:

"För tillämpningen av denna förordning skall medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att

a) säkerställa en effektiv intern samordning mellan de behöriga myndigheter som avses i artikel 3,

b) upprätta ett direkt samarbete mellan de myndigheter som givits bemyndigande för denna samordning,

c) se till att det system för informationsutbyte som föreskrivs i denna förordning fungerar på ett smidigt sätt."

III – Bakgrund

14. Genom skrivelse av den 26 juni 2006 meddelade revisionsrätten Bundesrechnungshof att den planerade att genomföra en inspektion från den 10 juni till den 13 oktober 2006. Kontrollen avsåg det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt såsom detta regleras i förordning nr 1798/2003 och motsvarande tillämpningsbestämmelser. Den centrala frågan härvid var huruvida medlemsstaterna hade inrättat de administrativa och organisatoriska strukturer som krävs för administrativt samarbete och hur detta samarbete var utformat i praktiken vid begäran om bistånd enligt artikel 5 i förordning nr 1798/2003. Kontrollen omfattade huvudsakligen avdelningar i de centrala kontaktkontor som föreskrivs i artikel 2.2 i nämnda förordning. Kontrollen kunde emellertid även komma att omfatta andra avdelningar som deltog i det administrativa samarbetet.

15. Med hänvisning till denna första skrivelse gav revisionsrätten, genom skrivelse av den 7 september 2006, Bundesrechnungshof ytterligare information om kontrollen. I den sistnämnda skrivelsen informerades bland annat om att ett kontrollbesök skulle genomföras på det centrala kontaktkontoret i Tyskland från den 10 till den 13 oktober 2006. Till denna skrivelse bifogades ett besöksprogram med begäran om att detta skulle skickas till det centrala kontaktkontoret.

16. I detta besöksprogram uppmanades det centrala kontaktkontoret att överlämna uppgifter om den begäran om information som hade gjorts eller mottagits under åren 2004/2005, i den mening som avses i artikel 5 i förordning nr 1798/2003. Besöksprogrammet innehöll dessutom en sammanfattning av de olika frågor som skulle behandlas under

kontrollbesöket. Dessa omfattade bland annat 1) det centrala kontaktkontorets organisation, utrustning och funktionssätt, 2) informationsutbyte utan föregående begäran i den mening som avses i kapitel IV i förordning nr 1798/2003, 3) lagring och utbyte av information om gemenskapsinterna transaktioner (databasen VIES), 4) rättsliga problem som hindrar det administrativa samarbetet, 5) ytterligare åtgärder för att förbättra det administrativa samarbetet och för att förhindra missbruk och 6) stickprov vad gäller den begäran om information som gjorts och mottagits.

17. Genom skrivelse av den 18 september 2006 bekräftade Bundesrechnungshof att den önskade delta i revisionsrättens kontroll. I detta syfte skulle ett förberedande sammanträde äga rum vid Bundesrechnungshof den 9 oktober 2006.

18. Eftersom det centrala kontaktkontor som omfattades av kontrollen inte verkade vilja samarbeta med revisionsrätten skickade revisionsrätten den 5 oktober 2006 återigen en skrivelse till Bundesrechnungshof. I denna skrivelse meddelades att det centrala kontaktkontoret varken hade bekräftat kontrollbesöket eller överlämnat de handlingar som hade begärts och som krävdes för att förbereda kontrollen i vederbörlig ordning. Mot den bakgrunden meddelade revisionsrätten att den avsåg att skjuta upp kontrollbesöket till den 14–17 november 2006. Samtidigt anmodade den Bundesrechnungshof att göra ansträngningar för att kontrollen hos det centrala kontaktkontoret skulle kunna genomföras i vederbörlig ordning.

19. Genom skrivelse av den 9 november 2006 framförde revisionsrätten klagomål hos det tyska förbundsfinansministeriet över att det centrala kontaktkontor som var föremål för kontrollen varken hade bekräftat datumet för kontrollen som skulle äga rum den 14–17 november 2006 eller tillhandahållit den information som krävdes. Revisionsrätten meddelade att den återigen avsåg att skjuta upp tidpunkten för kontrollbesöket, närmare bestämt till den 4–7 december 2006. Samtidigt redogjorde den för syftet med kontrollen och klargjorde i detta sammanhang att den bland annat avsåg att göra stickprov av de förfrågningar om information som det centrala kontaktkontoret framställt år 2005 och av begäran om information från andra medlemsstater. Såvitt framgår av de handlingar som ska kontrolleras omfattade kontrollen inte materiella transaktioner och inte heller fastställanden av skatt. Kontrollen avsåg snarare effektiviteten av det administrativa samarbetet. I sin svarsskrivelse av den 4 december 2006 meddelade förbundsfinansministeriet att revisionsrätten i avsaknad av rättslig grund inte kan genomföra en kontroll.

20. Den 13 december 2006 skickade revisionsrätten återigen en skrivelse till Bundesrechnungshof med begäran om svar på vissa frågor avseende enskilda förfrågningar om information som i enlighet med artikel 5 i

förordning nr 1798/2003 hade utväxlats mellan det centrala kontaktkontoret i Tyskland och andra medlemsstater. Bundesrechnungshof avvisade denna begäran den 6 mars 2007 och hänvisade till att förbundsfinansministeriet redan hade motsatt sig revisionsrättens tillkännagivande om kontroll i detta ärende. Av neutralitetsskäl kunde Bundesrechnungshof följaktligen inte utelämna de relevanta uppgifterna.

IV – Det administrativa förfarandet

21. Revisionsrätten skickade den 4 maj 2007 återigen en skrivelse till förbundsfinansministeriet och delgav ett antal slutsatser som den dragit av kontroller som gjorts i andra medlemsstater. I sin svarsskrivelse av den 29 juni 2007 yttrade sig förbudsfinansministeriet över dessa påståenden. Det finns i denna skrivelse emellertid ingenting som tyder på att den hade ändrat sin ståndpunkt avseende genomförandet av en kontroll genom ett kontrollbesök i Förbundsrepubliken Tyskland.

22. Revisionsrätten redovisade de slutsatser som den dragit av kontrollen i sin särskilda rapport nr 8/2007 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt [8] (nedan kallad särskild rapport nr 8/2007). Anmärkningarna i denna rapport avseende Tyskland grundade sig på slutsatser som dragits till följd av kontrollbesök i andra medlemsstater, information som erhållits under kontrollbesök hos kommissionen och offentliga rapporter. [9]

23. Genom att sända en formell underrättelse den 23 september 2008 upplyste kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland om att den till följd av upprepad vägran att samarbeta med revisionsrätten hade åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 248.1–3 EG, artiklarna 140.2 och 142.1 i förordning nr 1605/2002 samt artikel 10 EG. Detta åsidosättande är ett resultat av att revisionsrätten har hindrats från att utöva sin uppgift att granska unionens inkomster. Dessutom syftade revisionsrättens ifrågasatta kontroll till att granska unionens utgifter i samband med genomförandet av förordning nr 1798/2003, varvid framför allt effektiviteten av databasen VIES skulle bedömas.

24. I sin svarsskrivelse av den 23 december 2008 tillbakavisade Förbundsrepubliken Tyskland den kritik som hade framförts

8 — EUT C 20, 2008, s. 1.

9 — Särskild rapport nr 8/2007, nr 14.

mot den. Avgörande var att revisionsrättens kontroll inte omfattades av artikel 248 EG, eftersom kontrollen varken avsåg unionens inkomster eller utgifter. Den tyska regeringen har även åberopat subsidiaritetsprincipen.

25. Genom skrivelse av den 23 mars 2009 översände kommissionen ett motiverat yttrande enligt artikel 226 EG till Förbundsrepubliken Tyskland. Kommissionen vidhöll sin uppfattning att revisionsrätten får pröva det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt. Därutöver får revisionsrätten även göra en bedömning av unionens utgifter avseende databasen VIES, eftersom detta system för utbyte av information om mervärdesskatt finansieras via unionens budget.

26. Som svar på det motiverade yttrandet bekräftade Förbundsrepubliken Tyskland, genom skrivelse av den 22 maj 2009, sin uppfattning att den aktuella kontrollen inte omfattades av artikel 248 EG i den del som kontrollen avser inkomster från mervärdesskatt. I den mån som undersökningen skulle vara en kontroll av unionens utgifter avseende databasen VIES har Förbundsrepubliken Tyskland uttryckligen godtagit revisionsrättens rätt att granska de aktuella unionsutgifterna. Dessa utgifter utgjorde emellertid inte föremål för den ursprungliga kontrollbegäran.

V – Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

27. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland enligt kommissionens uppfattning inte hade hörsammat det motiverade yttrandet väckte kommissionen den 17 december 2009 talan enligt artikel 258 FEUF.

28. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

— fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 248.1–3 EG, artiklarna 140.2 och 142.1 i förordning nr 1605/2002 samt artikel 10 EG genom att inte låta revisionsrätten genomföra kontroller i Tyskland avseende det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt mellan medlemsstaterna, vilket regleras i förordning nr 1798/2003 och de antagna genomförandebestämmelserna, och

— förplikta Förbundsrepubliken Tyskland att ersätta rättegångskostnaderna.

29. Förbundsrepubliken Tyskland har yrkat att talan ska ogillas och att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

30. Genom beslut av domstolens ordförande den 7 maj 2010 tilläts revisionsrätten och Europaparlamentet att intervenera till stöd för kommissionens yrkanden. Revisionsrätten och Europaparlamentet har yrkat att kommissionens talan ska bifallas.

31. Vid förhandlingen den 15 mars 2011 framförde ombud för kommissionen, Förbundsrepubliken Tyskland, revisionsrätten respektive Europaparlamentet sina ståndpunkter.

VI – Parternas huvudsakliga argument

32. Enligt kommissionen, Europaparlamentet och revisionsrätten innebär Förbundsrepubliken Tysklands vägran att möjliggöra för revisionsrätten att genomföra kontroller avseende det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt ett åsidosättande av artikel 248.1–3 EG, artiklarna 140.2 och 142.1 i förordning nr 1605/2002 samt artikel 10 EG. Den tyska regeringen anser däremot att dess vägran i detta avseende är förenlig med unionsrätten.

33. Kommissionen, *Europaparlamentet* och *revisionsrätten* förespråkar en vid tolkning av revisionsrättens kontrollrätt och medlemsstaternas samarbetsskyldighet. De har i detta avseende framhållit revisionsrättens primärrättsligt förankrade ställning att bedöma och kontrollera hur unionens tillgångar genereras och används samt att undersöka huruvida de ekonomiska transaktionerna har bokförts och redovisats i vederbörlig ordning samt om de har genomförts lagligt och korrekt. I egenskap av oberoende extern granskare bidrar revisionsrätten till att den ekonomiska förvaltningen förbättras och slår på så sätt vakt om unionsmedborgarnas ekonomiska intressen. Mot bakgrund av vad som anförts ovan och för att säkerställa den ändamålsenliga verkan (*effet utile*) av de tillämpliga bestämmelserna ska revisionsrättens kontrollrätt tolkas extensivt. Av de unionsrättsliga bestämmelserna framgår dessutom att medlemsstaterna vid en kontroll i dessa länder ska bistå revisionsrätten när den utför dessa uppgifter.

34. Medlemsstaterna är således skyldiga att låta revisionsrätten genomföra alla de kontroller som behövs för att bedöma hur unionens tillgångar har genererats och använts och till fullo bistå revisionsrätten när den utför dessa uppgifter. I förevarande fall har de tyska myndigheterna vägrat revisionsrätten just detta. Även om genereringen av unionens inkomster inte regleras i förordning nr 1798/2003 har förordningen en klar och direkt koppling till unionens inkomster. Nämnda förordning syftar till att bekämpa undandragande från mervärdesskatt och mervärdesskatteflykt och bidrar följaktligen till att medlemsstaterna förfogar över korrekta mervärdesskatteintäkter och att unionen under bästa möjliga förutsättningar kan förfoga över de egna medel från mervärdesskatt

som tillkommer den. Medlemsstaternas mervärdesskatteinkomster ligger nämligen till grund för fastställandet av unionens egna medel från mervärdesskatt. Ur denna synvinkel omfattas undersökningen av om medlemsstaterna har inrättat ett effektivt system för samarbete och ömsesidigt bistånd i fråga om mervärdesskatt av granskningen av egna medel från mervärdesskatt. Dessutom ska beaktas att de andra medlemsstaterna måste kompensera eventuellt felaktiga belopp avseende mervärdesskatt från egna medel genom högre bidrag på området för egna medel från BNI.

35. Revisionsrätten och *Europaparlamentet* har i detta sammanhang även framhållit skillnaden mellan den kontroll som revisionsrätten genomfört och de kontroller som kommissionen eventuellt genomför. Syftet med de kontroller som revisionsrätten genomför är inte att granska medlemsstaternas tillämpning av förordning nr 1798/2003 för att vid ett eventuellt åsidosättande ålägga sanktioner mot dem utan att kontrollera om systemet för administrativt samarbete fungerar väl i praktiken och vid behov föreslå förbättringar. *Revisionsrätten* har i detta sammanhang påpekat att den restriktiva tolkning av revisionsrättens befogenhet som förespråkas av den tyska regeringen innebär att revisionsrätten enbart får genomföra mycket begränsade kontroller av bokföringen vilket hindrar den från att genomföra förvaltningsrevision (”performance audits”). Dessa kontroller krävs emellertid för att revisionsrätten ska kunna uppfylla sina förpliktelser enligt ordalydelsen i artikel 248 EG.

36. Kommissionen har dessutom anfört att den har stöd för sin uppfattning i artikel 43.1 i förordning nr 1798/2003, artikel 8.2 i beslut nr 2000/597 och artikel 140.1 i förordning nr 1605/2002. Av dessa bestämmelser framgår nämligen att medlemsstaterna själva har gett revisionsrättens befogenhet en så extensiv tolkning enligt artikel 248 EG att den omfattar en kontroll av det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt mellan medlemsstaterna enligt bestämmelserna i förordning nr 1798/2003.

37. Den *tyska regeringen* förespråkar däremot en mer restriktiv tolkning av revisionsrättens befogenheter. Enligt denna är revisionsrättens uppgift klart begränsad till att kontrollera transaktioner som har ett direkt samband med unionens inkomster och utgifter.

38. Enligt den tyska regeringen avser förordning nr 1798/2003 inte unionens inkomster. Medlemsstaternas inkomster från mervärdesskatt som skyddas genom förordning nr 1798/2003 utgör inga inkomster för unionen utan används enbart som ett fast belopp för beräkning av unionens egna medel från mervärdesskatt. De bestämmelser som är tillämpliga för denna beräkning innehöll ingen korrekturmekanism genom vilken inkomster från mervärdesskatt, som medlemsstaten hade kunnat erhålla om till exempel det ömsesidiga utbytet mellan staterna hade fungerat bättre, adderades.

39. Den tyska regeringen har i detta sammanhang även gjort en jämförelse med egna BNI-medel. Den har i detta sammanhang framför allt anfört att beräkningen av egna BNI-medel grundar sig på de enskilda medlemsstaternas BNI. Om det sätt på vilket grunden för egna medel bildas ska omfattas av revisionsrättens kontroll, så skulle revisionsrätten inom ramen för en prövning av egna BNI-medel ha befogenhet att granska hela den ekonomiska politiken i de enskilda medlemsstaterna, eftersom denna påverkar BNI i varje medlemsstat.

40. Den tyska regeringen har på grundval av dessa överväganden dragit slutsatsen att revisionsrättens prövningsrätt enbart kan omfatta fastställande och beräkning av de nettointäkter från mervärdesskatt som erhållits samt beräkningar som medlemsstaterna genomför på grundval av dessa intäkter för att fastställa beräkningsunderlaget för mervärdesskatt. Enskilda förfaranden för uppbörd och fastställande samt administrativa förfaranden, det vill säga de egentliga beskattningsförfarandena i medlemsstaterna, omfattas däremot inte av dess kontroll, eftersom dessa förfaranden överhuvudtaget inte är föremål för fastställande och beräkning av egna medel från mervärdesskatt. Revisionsrättens behörighet att kontrollera införlivandet av direktiv nr 1798/2003 i medlemsstaterna kan i detta sammanhang inte heller härledas ur artikel 8.2 i beslut nr 2000/597.

41. Parterna är inte heller eniga om revisionsrättens granskning av det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt mellan medlemsstaterna utgör ett åsidosättande av subsidiaritetsprincipen.

42. Den *tyska regeringen* har besvarat denna fråga jakande. Kontrollen av uppbörd av mervärdesskatt genomförs i princip av nationella revisionsorgan. I den mån som kommissionen anser att en kontroll av gränsöverskridande aspekter enbart kan genomföras av

revisionsrätten har de underlåtit att beakta att det i artikel 35 i förordning nr 1798/2003 föreskrivs att kommissionen ska undersöka och utvärdera i samarbete med medlemsstaterna. Unionslagstiftaren har med andra ord redan antagit bestämmelser för att beakta de nationella revisionsorganens begränsade behörighetsområde. Revisionsrätten behöver således inte genomföra någon kontroll i detta avseende.

43. Den tyska regeringen har i detta sammanhang även anfört att den organisatoriska utformningen av skattemyndigheterna, skattekontroller samt indrivning av skatt omfattas av medlemsstaternas behörighet. Denna förvaltningsrättsliga kompetensfördelning mellan unionen och medlemsstaterna kan inte särskiljas från frågan om vilken kontrollmyndighet som ska kontrollera motsvarande administrativa verksamhet. Definitionen av revisionsrättens granskningsbefogenhet måste således motsvara definitionen av de administrativa myndigheternas befogenhet. En kontroll av administrativa förfaranden som omfattas av medlemsstaternas behörighet får inte genomföras om detta inte uttryckligen föreskrivs i fördraget.

44. Enligt *kommissionen*, *Europaparlamentet* och *revisionsrätten* är subsidiaritetsargumentet inte övertygande. Däremot talar den gränsöverskridande aspekten av det administrativa samarbetet enligt förordning nr 1798/2003 för att revisionsrätten har en kontrollrätt. *Kommissionen* har dessutom betonat den självständiga karaktär som revisionsrättens kontroll har. Kommissionens prövningsrätt eller den prövningsrätt som nationella revisionsorgan har innebär mot bakgrund av vad som anförts ovan inte automatiskt att revisionsrätten saknar prövningsrätt.

45. *Kommissionen* har i sin duplik dessutom hävdat att införlivandet av förordning nr 1798/2003 även medför utgifter för unionen, eftersom uppbyggnaden och användningen av det informationssystem som föreskrivs där (sam)finansieras via unionens budget. Kontrollen av införlivandet och tillämpningen av förordning nr 1798/2003 omfattas följaktligen också av kontrollen av unionsutgifternas lagenlighet och korrekthet.

46. Den *tyska regeringen* anser att dessa påståenden inte kan tas upp till sakprövning av två olika skäl. För det första anfördes detta argument inte i ansökan, vilket innebär att detta argument enligt artikel 42.2 första stycket i domstolens rättegångregler har anförts för sent och därför ska avvisas. För det andra omfattas inte kontrollen av utgifterna av revisionsrättens begäran om kontroll.

VII – Rättslig bedömning

A – *Inledande anmärkningar*

47. Bedömningen av huruvida Förbundsrepubliken Tysklands vägran att möjliggöra för revisionsrätten att genomföra kontroller avseende det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt är förenlig med unionsrätten beror på svaret på frågan om revisionsrätten hade rätt att genomföra denna kontroll eller inte. Om revisionsrätten saknade rätt att genomföra en sådan kontroll hade Förbundsrepubliken Tyskland rätt att utan vidare, och utan motivering, vägra att samarbeta med revisionsrätten. Om revisionsrätten däremot, såsom Europeiska kommissionen, Europaparlamentet och revisionsrätten anfört, har rätt att genomföra denna kontroll så kan Förbundsrepubliken Tysklands vägran betraktas som ett åsidosättande av dess skyldighet att samarbeta enligt unionsrätten.

48. Enligt artikel 7.1 EG är revisionsrätten en unionsinstitution och ska handla inom ramen för de befogenheter som den har tilldelats genom detta fördrag. Den primärrättsliga formuleringen av dessa befogenheter återfinns i artikel 248 EG. Enligt punkt 1 i denna artikel ska revisionsrätten granska räkenskaperna över unionens samtliga inkomster och utgifter och räkenskaperna över samtliga inkomster och utgifter för varje organ som unionen har upprättat, såvida inte den rättsakt varigenom organet upprättats utesluter en sådan granskning.

49. Revisionsrättens prövningsrätt hänför sig således uttryckligen till unionens inkomster och utgifter. [10] I förevarande mål uppkommer mot bakgrund av vad som anförts ovan i första hand frågan om en kontroll avseende det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt avser unionens inkomster och utgifter eller inte. Med särskild hänsyn till den omständigheten att domstolens hittillsvarande rättspraxis enbart innehåller några få uttalanden avseende räckvidden av den prövningsrätt som tillkommer revisionsrätten är det för att besvara denna fråga enligt min mening nödvändigt att beskriva den grundläggande strukturen för unionens inkomstsystem enligt beslut 2000/597, som är tillämpligt *ratione temporis*. På denna grund kommer jag därefter att pröva frågan om och under vilka förutsättningar den kontroll som Förbundsrepubliken Tyskland

10 — Se i detta sammanhang Ekelmans, M., ”Cour des comptes”, i *Rép. communautaire Dalloz* (nr 8/2008), punkt 47.

vägrat ska anses som en kontroll av unionens inkomster och utgifter vars genomförande det ankom på Förbundsrepubliken Tyskland att stödja.

B – *Systemet för egna medel enligt beslut 2000/597*

50. Enligt artikel 269 första stycket EG ska unionens budget finansieras helt av egna medel, utan att det inverkar på andra inkomster. Enligt andra stycket i ovannämnda artikel ska rådet enhälligt, på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet, fastställa bestämmelser om unionens system för egna medel.

51. För den period som är relevant i förevarande förfarande har systemet för egna medel fastställts i beslut 2000/597. I artikel 2.1 i detta beslut skiljs mellan inkomster som härrör från avgifter och bidrag på jordbruksområdet (punkt a), inkomster som härrör från tullar som uttas vid import (punkt b), egna medel från mervärdesskatt (punkt c) och egna BNI-medel [11] (punkt d).

52. De avgifter och bidrag som tillkommer unionen på jordbruksområdet samt importtullar, även kallade ”traditionella egna medel”, ska enligt artikel 8.1 i beslut 2000/597 uppbäras av medlemsstaterna enligt deras respektive nationella lagar och andra författningar. Enligt artikel 2.3 i nämnda beslut ska medlemsstaterna som motprestation behålla ett schablontillägg om 25 procent för att täcka kostnaderna för uppbörd.

53. Unionens egna medel från mervärdesskatt fastställs enligt artikel 2.1 c i beslut 2000/597 på grundval av komplicerade beräkningar. Härvid beräknas i ett första steg för varje medlemsstat, med utgångspunkt i de faktiska inkomsterna från mervärdesskatt, ett enhetligt beräkningsunderlag för mervärdesskatt. De detaljerade bestämmelserna om fastställande av detta beräkningsunderlag återfinns i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj

11 — Även om det i artikel 2.1 d i beslut 2000/597 inte talas om medlemsstaternas bruttonationalinkomst (BNI) utan om medlemsstaternas bruttosocialprodukt (BSP) preciseras i artikel 2.7 i detta beslut att BNI vid tillämpningen av detta beslut ska utgöras av bruttonationalinkomsten för ifrågavarande år enligt marknadspriser (GNI), så som den beräknas av kommissionen i enlighet med ENS 95 i enlighet med förordning (EG) nr 2223/96. I skäl 4 förklaras denna begreppsmässiga anpassning med att det är lämpligt att använda de allra senaste statistiska begreppen när det gäller egna medel.

1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt. [12] Det på detta sätt fastställda beräkningsunderlaget för den berörda medlemsstaten begränsas till högst 50 procent av dess BNI som definieras i artikel 2.7 i beslut 2000/597 (sättande av ett tak för beräkningsunderlaget för mervärdesskatt). [13] På det beräkningsunderlag för mervärdesskatt som fastställs på detta sätt ska en för samtliga medlemsstater enhetlig sats användas. [14] Av dessa beräkningar följer de egna medel från mervärdesskatt som varje enskild medlemsstat ska betala till unionen och som medlemsstaterna enligt artikel 8.1 tredje stycket i beslut 2000/597 ska ställa till kommissionens förfogande.

54. Egna BNI-medel följer enligt artikel 2.1 d i beslut 2000/597 av tillämpningen av en sats – vilken fastställs inom ramen för budgetförfarandet med hänsyn till alla andra inkomster – på summan av alla medlemsstaters BNI. Syftet med dessa egna medel är att balansera EU-budgeten och de kan i detta sammanhang betraktas som en typ av byggsten [15] som systemet för egna medel kräver eftersom unionen i princip inte kan låna. [16] Detta innebär att strukturella bortfall av inkomster i de övriga tre kategorierna av egna medel i princip måste kompenseras genom högre egna BNI-medel. Enligt artikel 8.1 tredje stycket i beslut 2000/597 ska medlemsstaterna ställa egna BNI-medel till kommissionens förfogande.

55. En viktig skillnad mellan traditionella egna medel, å ena sidan, och egna medel från mervärdesskatt och egna BNI-medel, å andra sidan, är att de traditionella egna medel som medlemsstaterna ska överföra till kommissionen i princip ska motsvara de jordbruksavgifter och tullar som medlemsstaterna uppbär minus schablontilläggen medan det inte finns något sådant direkt samband mellan egna medel från mervärdesskatt och nationella

12 — Allmänt sker denna beräkning enligt förordning nr 1553/89 på följande sätt. Först och främst korrigeras medlemsstaternas inkomster från mervärdesskatt i enlighet med de tillåtna undantagen i nationella bestämmelser från de enhetliga bestämmelser (artikel 2.3 och artikel 5). De korrigerade inkomsterna från mervärdesskatt divideras med den nationella mervärdesskattesatsen. Om flera mervärdesskattesatser tillämpas i en medlemsstat så måste en viktad genomsnittsskattesats bestämmas på grundval av dessa (artiklarna 3, 4 och 5). Den beräkningsgrund som fastställs på grundval av de korrigerade inkomsterna och den viktade genomsnittsskattesatsen korrigeras slutligen enligt de tillåtna undantagen i sjätte mervärdesskattedirektivet (artiklarna 2 och 6). Se Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München, 2002, s. 154.

13 — Genom dessa maximigränser ska den finansiella kompensationen mellan medlemsstaterna bli mer rättvis. Se Hidien, J., "Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", EuR 1997, sidorna 95 och 103.

14 — Beräkningsmetoden för denna sats beskrivs i artikel 2.4 i beslut 2000/597.

15 — Se i detta avseende 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, sidorna 707 och 710.

16 — Denna princip kommer till uttryck i artikel 268.3 EG, enligt vilken budgetens inkomster och utgifter ska balansera varandra.

inkomster från mervärdesskatt respektive mellan egna BNI-medel och nationellt BNI.

56. Mot denna bakgrund kan fastställas att artikel 8.1 första stycket i beslut 2000/597 innehåller en uttrycklig bestämmelse om uppbörd av traditionella egna medel. Enligt denna bestämmelse uppbärs dessa egna medel av medlemsstaterna i enlighet med nationella lagar och andra författningar som vid behov anpassas efter unionsföreskrifternas krav. De viktigaste unionsrättsliga bestämmelserna avseende uppbörd av traditionella egna medel återfinns i rådets förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000 av den 22 maj 2000 om genomförande av beslut 2000/597/EG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel. [17] I artikel 17 i ovannämnda direktiv fastställs vissa aspekter av medlemsstaternas skyldighet att uppbära och ställa dessa egna medel till förfogande. [18] Därutöver kan kommissionen enligt artikel 18 i nämnda förordning inte enbart anmoda medlemsstaterna att genomföra ytterligare kontroller med avseende på fastställande och tillhandahållande av traditionella egna medel utan den har även rätt att aktivt delta i dessa kontroller.

57. Vad gäller medlemsstaternas uppbörd av nationell mervärdesskatt innehåller varken beslut 2000/597 eller förordning nr 1150/2000 några uttryckliga bestämmelser. Mervärdesskatten ska trots harmoniseringen på detta område anses utgöra en nationell skatt som i princip ska uppbäras i enlighet med nationella bestämmelser. [19] Trots detta föreskrivs i artikel 12.1 i förordning nr 1553/89 en skyldighet för medlemsstaterna att förse kommissionen med information dels om de förfaranden som de tillämpar för att registrera skattskyldiga samt för att bestämma och uppbära moms, dels om det närmare innehållet i och resultatet av deras momskontrollsystem. Enligt artikel 12.2 ska kommissionen i samarbete med den berörda medlemsstaten undersöka om eventuella förbättringar av förfarandet kan övervägas för att öka dettas effektivitet.

58. Betydelsen av de fyra kategorierna av egna medel i samband med finansieringen av unionens budget har ändrats drastiskt sedan mitten av 1990-talet. År 1996 uppgick procentandelen traditionella egna medel av

17 — EGT L 130, s. 1, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG, Euratom) nr 2028/2004 av den 16 november 2004 om ändring av förordning (EG, Euratom) nr 1150/2000 om genomförande av beslut 94/728/EG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel (EUT L 352, s. 1).

18 — I artikel 17.2 i förordning nr 1150/2000 fastställs bland annat att medlemsstaterna inte är skyldiga att ställa de belopp som motsvarar fastställda traditionella anspråk på egna medel till kommissionens förfogande när dessa antingen inte kunde uppbäras på grund av force majeure eller av andra skäl som inte kan tillskrivas medlemsstaterna.

19 — Se Meermagen, B. (ovan fotnot 12), s. 161.

EU:s egna medel till 19,1 procent, procentandelen egna medel från mervärdesskatt uppgick till 51,3 procent och egna BNI-medel till 29,6 procent. År 2005 minskade andelen egna medel till 11,4 procent och egna medel från mervärdesskatt minskade till 14,1 procent, medan andelen egna BNI-medel ökade till 74,5 procent. [20] Därmed blev egna BNI-medel, vilka infördes först år 1988, i stället för egna medel från mervärdesskatt den viktigaste finansieringskällan i unionens budget.

59. Såsom jag redan anfört utgör egna BNI-medel numera inte enbart den viktigaste inkomstkällan i EU utan syftar även till att balansera unionens budget. I den mån som bortfall vad gäller de andra kategorierna av egna medel inte neutraliseras genom anpassning av utgifterna i EU:s budget måste de följaktligen balanseras genom högre egna BNI-medel.

60. Detta samband mellan de olika kategorierna av egna medel har domstolen uttryckligen beaktat i sin rättspraxis avseende medlemsstaternas uppbörd av traditionella egna medel. Mot bakgrund av konstaterandet att lägre inkomster i en kategori egna medel antingen ska kompenseras i en annan kategori egna medel eller medföra en anpassning av utgifterna slog domstolen i dom av den 15 november 2005 fast att medlemsstaterna är skyldiga att fastställa unionens fastställbara anspråk till traditionella egna medel, eftersom unionens ekonomiska balans i annat fall skulle rubbas av en medlemsstats agerande. [21]

61. Sammanfattningsvis kan mot bakgrund av vad som anförts ovan fastställas att systemet för unionens egna medel är sammansatt av flera kategorier egna medel, nämligen traditionella egna medel, egna medel från mervärdesskatt och egna BNI-medel. De egna medel från mervärdesskatt som medlemsstaterna ska ställa till förfogande fastställs i detta sammanhang på grundval av nationella intäkter från mervärdesskatt, varvid dessa intäkter inom ramen för en komplicerad beräkning tillämpas som ett statistiskt värde för fastställande av de egna medel från mervärdesskatt som den enskilda medlemsstaten ska betala [22].

20 — Kommissionens rapport om hur systemet för egna medel fungerar KOM(2004) 505 slutlig, s. 3.

21 — Dom av den 15 november 2005 i mål C-392/02, kommissionen mot Danmark (REG 2005, s. I-9811), punkterna 54 och 60. Se även dom av den 17 juni 2010 i mål C-423/08, kommissionen mot Italien (REU 2010, s. I-5449), punkt 39, av den 15 juni 2000 i mål C-348/97, kommissionen mot Tyskland (REG 2000, s. I-4429), punkt 64, och av den 16 maj 1991 i mål C-96/89, kommissionen mot Nederländerna (REG 1991, s. I-2461), punkt 37.

22 — Detta har med rätta påpekats av Europaparlamentet i resolution av den 29 mars 2007 om framtiden för Europeiska unionens egna medel (EGT C 27 E, s. 214, punkt D).

C – *Revisionsrättens prövningsrätt*

1. Föremålet, räckvidden och gränserna för revisionsrättens prövningsrätt

62. Avgörande för bedömningen av om Förbundsrepubliken Tyskland genom att inte låta revisionsrätten genomföra kontroller i Tyskland avseende det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt har åsidosatt unionsrätten är slutligen om revisionsrätten hade rätt att genomföra denna kontroll och om den inom ramen för förberedelsen och genomförandet av denna prövning beaktat gränserna för sin prövningsrätt. Medlemsstaterna är nämligen enbart skyldiga att samarbeta med revisionsrätten i den mån som denna agerar inom gränserna för den prövningsrätt som tillkommer den. [23]

63. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kommer jag i det följande att inledningsvis analysera föremålet, räckvidden och gränserna för revisionsrättens prövningsrätt. Dessutom kommer jag att granska de prövningskriterier som står till revisionsrättens förfogande då den uppfyller sina uppgifter. Denna analys kommer att möjliggöra en bedömning av om och på vilket sätt revisionsrätten konkret har rätt att kontrollera det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1789/2003.

a) Befogenheten att kontrollera unionsinstitutionernas och medlemsstaternas handlingar som har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster eller utgifter

64. Enligt artikel 148.1 EG ska revisionsrätten granska räkenskaperna över unionens samtliga inkomster och utgifter samt räkenskaperna över samtliga inkomster och utgifter för varje organ som unionen har upprättat, såvida inte den rättsakt varigenom organet upprättats utesluter en sådan granskning. Enligt artikel 248.2 EG ska revisionsrätten härvid pröva om samtliga inkomster och utgifter varit lagliga och korrekta och om den ekonomiska förvaltningen varit sund varvid den särskilt ska rapportera om alla fall av oegentligheter. [24] I artikel 140.1 i förordning nr 1605/2002 som antagits på grundval av artikel 279 EG föreskrivs på motsvarande

23 — Se punkt 47 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

24 — I regeltekniskt avseende har artikel 248 EG byggts upp på så sätt att revisionsrättens granskningsfunktion fastställs i punkt 1. Punkt 2 innehåller en förteckning över de kriterier på grundval av vilka denna granskning ska genomföras. Punkt 3 innehåller konkreta regler avseende genomförandet av dessa kontroller. Punkt 4 innehåller slutligen bestämmelser om offentliggörande av de slutsatser som dragits av de kontroller som genomförts. Se i detta avseende Inghelram, J., "L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen* 2001, s. 707 och sidan 709 och följande sidor, Engwirda, M.B., och Moonen, A.F.W., "De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", SEW 2000, s. 246 och sidan 249 och följande sidor.

sätt att revisionsrättens granskning av om inkomsterna och utgifterna har varit lagliga och korrekta ska ske med beaktande av bestämmelserna i fördragen, budgeten, denna förordning, genomförandebestämmelserna samt alla andra rättsakter som antagits i enlighet med fördragen. [25]

65. På grundval av dessa behörighetsregler har revisionsrätten i princip rätt att granska de av unionsinstitutionernas och medlemsstaternas åtgärder som har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster och utgifter. Därvid kan revisionsrätten mot bakgrund av samtliga unionsrättsliga bestämmelser som kan påverka unionens budget bedöma huruvida unionsinstitutionernas och medlemsstaternas åtgärder som varit föremål för granskning är lagliga. [26] Av artikel 248.2 EG, andra och tredje styckena enligt vilken granskningen av inkomsterna kan ske på grundval av fastställda inkomstbelopp och granskningen av utgifterna också kan ske på grundval av gjorda åtaganden framgår dessutom att revisionsrätten för att genomföra sin kontroll inte måste avvakta att relevant handläggning av inkomster och betalning och avslutas utan i stället har rätt att genomföra en medföljande kontroll. [27]

66. Det grundläggande villkoret för att revisionsrätten ska ha prövningsrätt är således att det föreligger ett tillräckligt direkt samband mellan föremålet för kontrollen och unionens inkomster och utgifter.

b) Unionsrättens tillämpningsområde som en begränsning i behörigheten vad avser revisionsrättens kontroll av medlemsstaternas rättsakter

67. Vid en kontroll av unionsinstitutionernas rättsakter räcker det i allmänhet att det föreligger ett direkt samband mellan unionens budget och det föremål för prövning som

25 — Eftersom förordning nr 1605/2002 antagits på den primärrättsliga grunden i artikel 279 EG uppkommer i förevarande fall inte frågan om sekundärrättens företräde i förhållandet mellan artikel 248 EG och artikel 140.1 i förordning nr 1605/2002. Avseende principen om sekundärrättens företräde, se mitt förslag till avgörande av den 11 februari 2010 i mål C-160/08, kommissionen mot Tyskland (REU 2010, s. I-3713), punkt 99 och följande punkter.

26 — Även om domstolen i dom av den 23 april 1986 i mål 294/83, Parti écologiste "Les Verts" mot Europaparlamentet (REG 1986, s. 1339; svensk specialutgåva, volym 8, s. 529), punkt 28, allmänt fastställt att revisionsrätten enbart ska pröva huruvida en utgift är laglig med avseende på budgeten och den sekundärrättsakt som ligger till grund för denna utgift kan detta uttalande mot bakgrund av det allmänna sammanhanget i domen inte betraktas som en principiell begränsning av revisionsrättens prövningsrätt till vissa unionsrättsliga normer. Mot denna bakgrund slog generaladvokaten Mancini i sitt förslag till avgörande av den 25 maj 1988 i mål 204/86, Grekland mot rådet (REG 1988, s. 5323), punkt 5, med rätta fast att revisionsrätten inte enbart kan kontrollera om bestämmelserna om budget i fördragen eller i budgetordningen har beaktats utan även kan kontrollera alla andra bestämmelser i unionsrättsordningen såtillvida dessa kan påverka utgifterna, Se, för ett liknande resonemang, även Inghelram, J., "The European Court of Auditors: Current Legal Issues", CMLR 2000, s. 129, sidan 133 och följande sida, Ekelmans, M. (ovan fotnot 10), punkterna 41 och 49.

27 — Se i detta avseende Ehlermann, C., "Der Europäische Rechnungshof", Nomos, Baden-Baden, 1976, sidan 32 och följande sida, Mageira, i *Das Recht der Europäischen Union* (utgiven av Grabitz/Hilf), artikel 248 i EG-fördraget, punkt 12 (supplement 40, oktober 2009).

revisionsrätten valt för att revisionsrättens prövningsrätt ska kunna bejakas.

68. Vid en granskning av medlemsstaternas rättsakter ska det dessutom beaktas att medlemsstaterna kan anta en rad beslut som visserligen avser unionens budget men som helt och hållet faller utanför unionsrättens tillämpningsområde. Eftersom revisionsrätten enligt artikel 248.2 EG inte enbart ska utvärdera om den ekonomiska förvaltningen varit korrekt och sund utan även om de områden som är föremål för kontrollen är lagliga mot bakgrund av relevanta unionsrättsliga bestämmelser [28] är det enligt min mening uteslutet att nationella beslut som medlemsstaterna antagit i samband med utövandet av den obegränsade rätt att reglera som fortfarande tillkommer dem kan utgöra det huvudsakliga föremålet för revisionsrättens prövning. [29]

69. Med avseende på medlemsstaternas rättsakter förutsätter revisionsrättens prövningsrätt således inte enbart att de rättsakter som antagits av medlemsstaterna och som omfattas av prövningen har ett tillräckligt samband med unionens budget utan även att medlemsstaterna vid antagandet av de rättsakter som är föremål för prövningen var skyldiga att beakta unionsrättsliga bestämmelser.

70. För att öka förståelsen för denna ytterligare begränsning i behörigheten som förekommer inom ramen för prövningen av medlemsstaternas rättsakter är det enligt min mening nödvändigt att kort redogöra för de väsentliga egenskaperna hos den lagenlighetsprövning som genomförts av revisionsrätten.

71. Enligt artikel 248.2 EG kan revisionsrätten pröva huruvida de rättsakter som antagits av unionsinstitutionerna samt medlemsstaterna som avser unionens budget är lagliga. Även om denna laglighetsprövning kan överlappa domstolens dömande verksamhet [30] skiljer sig genomförandet och verkningarna av revisionsrättens laglighetsprövningar väsentligt åt från genomförandet och verkningarna

28 — Avseende de kriterier för prövning som revisionsrätten får tillämpa i samband med utövandet av sin prövningsrätt, se punkt 93 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

29 — Detta innebär emellertid inte att revisionsrätten vid utformningen och genomförandet av sin kontroll helt och hållet måste begränsa sig till områden som omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Det kan i stället utgås från att revisionsrätten i samband med en kontroll av det huvudsakliga föremålet som omfattas av unionsrätten även kan pröva huruvida nationella åtgärder och bestämmelser som medlemsstaterna antagit i samband med utövandet av sin behörighet att reglera är kostnadseffektiva såvida denna prövning är lämplig, nödvändig och proportionerlig för att uppnå de allmänna mål som eftersträvas med prövningen. Se i detta avseende punkt 134 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

30 — Se till exempel revisionsrättens prövning av kommissionens finansiering av åtgärder för att bekämpa fattigdom och social utslagning (årsrapporten för budgetåret 1995, EGT C 340, s. 1), varvid revisionsrätten drog slutsatsen att det saknades rättslig grund för att finansiera ett antal åtgärder ur unionens budget (punkt 6.122–6.126). Inom ramen för en talan som väcktes av Förenade kungariket mot kommissionen drog domstolen i dom av den 12 maj 1998 i mål C-106/96, Förenade kungariket mot kommissionen, samma slutsats och fastställde att de beslut från kommissionen som varit föremål för förfarandet var ogiltiga.

av domstolens laglighetsprövningar. [31] Vad gäller genomförandet av laglighetsprövningen kan domstolen i princip enbart agera när ett förfarande har anhängiggjorts vid domstolen på ett giltigt sätt. Därutöver ska domstolen på det hela taget basera sitt avgörande på förfarandets föremål. Revisionsrätten kan däremot enligt artikel 248.4 andra stycket ingripa på eget initiativ och därvid med beaktande av sin behörighet själv fastställa föremålet för prövningen. Vad gäller de rättsliga följderna har domstolens domar emellertid formell och materiell rättskraft och är således bindande. Revisionsrättens förklaringar, rapporter och yttranden är däremot inte formellt bindande. [32]

72. Trots att revisionsrätten i samband med sin laglighetsprövning således inte får göra en slutgiltig rättslig bedömning ska det hållas i minnet att dess uttalanden avseende lagligheten av de åtgärder som prövats i praktiken har betydlig auktoritet. [33] Det kan i detta sammanhang även påpekas att revisionsrättens prövning i allmänhet inte enbart utgör en kontroll utan samtidigt en form av målinriktad rådgivning varvid avslöjanden och klargöranden av missförstånd och utvecklingar som skett i fel riktning mot bakgrund av unionsrätten syftar till att ändra fastställd praxis. [34]

73. Med särskild hänsyn till revisionsrättens auktoritet kan dess förklaringar, rapporter och yttranden avseende lagligheten av de rättsakter som medlemsstaterna antagit trots att de inte är bindande ha ett betydande inflytande över medlemsstaternas rättsakter på de områden som är föremål för prövning. Den omständigheten att revisionsrätten som auktoritet kan ha ett inflytande innebär enligt min mening att revisionsrätten inte har rätt att besluta att rättsakter som antagits av medlemsstaterna, vilka helt och hållet faller utanför unionsrättens tillämpningsområde, ska utgöra det huvudsakliga föremålet för dess prövning. Detta gäller även om de

31 — Se i detta avseende Ekelmans, M. (ovan fotnot 10), punkt 49.

32 — I detta sammanhang har generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i sitt förslag till avgörande av den 3 maj 2001 i mål C-315/99 P, Ismeri Europa mot revisionsrätten (REG 2001, s. I-5281), punkt 50 och följande punkter, påpekat att revisionsrättens rapporter (årliga eller särskilda) innehåller dess åsikter och anmärkningar avseende den ekonomiska förvaltning som är föremål för granskning. I detta avseende framförde generaladvokaten bland annat att rapporterna på grund av deras karaktär inte direkt kan skapa rättigheter och skyldigheter för de reviderade institutionerna eller organen. De innehåller inte ett beslut utan uttrycker endast en åsikt. Mot bakgrund av vad som anförts ovan drog generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer med rätta slutsatsen att en rapport från revisionsrätten inte kan skapa rättsverkningar i förhållande till tredje man. En sådan rapport kan enligt domstolens rättspraxis följaktligen inte vara föremål för en talan om ogiltigförklaring. Samma åsikt, se Inghelram, J. (ovan fotnot 24), sidan 726 och följande sida.

33 — I detta samband har det i doktrinen anförts att revisionsrätten i samband med sitt tillträde av domstolens dåvarande ordförande, H. Kutscher, beskrevs som unionens ”finansiella samvete”. Se enbart Inghelram, J. (ovan fotnot 3), s. 676.

34 — Avseende detta förhållande mellan revisionsrättens prövning/kontroll och rådgivning se Freytag, M., ”Der Europäische Rechnungshof”, Nomos, Baden-Baden, 2005, sidan 40 och följande sidor.

rättsakterna skulle ha ett direkt samband med unionens inkomster eller utgifter.

74. Om rättsakter som medlemsstaterna antagit på ett område på vilket inga unionsrättsliga bestämmelser måste iakttas skulle kunna utgöra föremål för revisionsrättens prövning skulle nämligen risken finnas att revisionsrätten med hjälp av laglighetsprövningen skulle kunna påtvinga unionsrättsliga bedömningar på områden på vilka unionsrätten överhuvudtaget inte är tillämplig. Mot bakgrund av vad som anförts ovan skulle en prövning av lagligheten av rättsakter som antagits av medlemsstaterna på områden på vilka inga unionsrättsliga bestämmelser måste iakttas utgöra ett åsidosättande av gränserna för den behörighet som revisionsrätten tilldelats. [35]

75. Vad gäller unionens utgifter anser jag att förekomsten av ett tillräckligt direkt samband mellan de rättsakter som medlemsstaterna antagit som ska prövas och unionens utgifter i allmänhet tyder på att dessa rättsakter också omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.

76. Vad gäller unionens inkomster finns däremot ett flertal nationella regler, förfaranden, beslut och åtgärder som helt och hållet ligger utanför unionsrättens tillämpningsområde men som trots detta kan påverka unionens inkomster. Mot bakgrund av den tyska regeringens resonemang [36] kan det i detta sammanhang hänvisas till förhållandet mellan de enskilda medlemsstaternas ekonomiska politik och de egna BNI-medel som dessa medlemsstater ska tillhandahålla.

77. Eftersom de enskilda medlemsstaternas finanspolitiska principbeslut normalt sett alltid påverkar BNI i dessa medlemsstater kan det inte förnekas att de nationella besluten även påverkar beräkningen av unionens inkomster från BNI-grundande medel [37]. Sådana finanspolitiska principbeslut kan likväl inte utgöra föremål för revisionsrättens kontroll, oavsett om de har ett direkt samband med unionens inkomster eller inte. Avgörande i detta sammanhang är nämligen att sådana beslut helt och hållet faller utanför unionsrättens tillämpningsområde.

35 — Se i detta sammanhang även artikel 5.1 EG enligt vilken unionen ska handla inom ramen för de befogenheter som den har tilldelats och de mål som har ställts upp för den genom detta fördrag. Unionens kollektiva behörighet, vilken avser det vertikala förhållandet mellan medlemsstaterna och unionen, fastställer naturligtvis även unionsinstitutionernas institutionella behörighet. Avseende sambandet mellan unionens behörighet och institutionernas behörighet, se von Bogdandy och Bast, "Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", EuGRZ 2001, s. 441, sidan 444 och följande sidor.

36 — Se, i detta avseende, punkt 39 i detta förslag till avgörande.

37 — Avseende den konkreta beräkningen av egna BNI-medel, se punkt 54 i detta förslag till avgörande.

c) Skyldigheten att beakta subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen

78. Av ovannämnda överväganden framgår att de rättsakter som antas av institutioner och de rättsakter som antas av medlemsstaterna, som omfattas av det unionsrättsliga tillämpningsområdet och som har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster och utgifter, i princip kan utgöra föremål för en prövning av revisionsrätten. Om revisionsrätten beslutar sig för att genomföra en prövning av en sådan rättsakt ska den vid förberedelsen, genomförandet och slutförandet av denna prövning emellertid alltid beakta proportionalitetsprincipen, samt i förhållande till medlemsstaterna, subsidiaritetsprincipen.

i) Subsidiaritetsprincipen

79. Enligt artikel 5.2 EG ska unionen på de områden där den inte är ensam behörig i överensstämmelse med subsidiaritetsprincipen vidta en åtgärd endast om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå.

80. Enligt punkt 1 i det protokoll (nr 30) om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, vilket ingår som bilaga till EG-fördraget, ska varje institution när den utövar sina befogenheter säkerställa att subsidiaritetsprincipen följs. [38] Även revisionsrätten ska följaktligen inom ramen för sin prövningsrätt iaktta subsidiaritetsprincipen.

81. Att subsidiaritetsprincipen är tillämplig på revisionsrättens verksamhet framgår dessutom direkt av funktionen med denna princip inom ramen för unionens behörighet. Eftersom subsidiaritetsprincipen utgör en primärrättslig begränsning av behörigheter [39] sker varje överföring av behörigheter till unionsinstitutionerna i EG-fördragets allmänna system nödvändigtvis under förutsättning att dessa behörigheter bara utövas med beaktande av subsidiaritetsprincipen. [40]

38 — Enligt artikel 311 EG utgör detta protokoll en integrerad del av unionsrätten.

39 — Se i detta avseende bland annat Zuleeg, i *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (utgiven av Groeben/Schwarze), volym 1 (sjätte upplagan, Baden-Baden, 2003), artikel 5 EG, punkt 26.

40 — Se i detta avseende Bast och von Bogdandy, i *Das Recht der Europäischen Union* (utgiven av Grabitz/Hilf/Nettesheim), artikel 5 FEU, punkt 50 (tillägg 42, september 2010), som i detta sammanhang med rätta anfört att subsidiaritetsprincipen är tillämplig som prövningskriterium när unionen ”vidtar åtgärder”, varvid i princip rättsakter som antas av ett organ eller av en unionsinrättning, för vilket/vilken kravet på behörighet gäller, avses.

82. Det ska i detta sammanhang emellertid erinras om att revisionsrätten i praktiken enbart kan anses ha åsidosatt subsidiaritetsprincipen i undantagsfall. I den mån som revisionsrätten inom ramen för kontroller vad gäller unionens utgifter granskar medlemsstaternas rättsakter antyder det unionsrättsliga sammanhang i vilket finansieringen ingår i allmänhet samtidigt att en granskning av dessa rättsakter ska ske på unionsnivå och således av revisionsrätten. Även om flera medlemsstaters rättsakter avseende unionens inkomster ska granskas ligger det enligt min mening nära till hands att revisionsrätten i allmänhet utgör den institution som är bäst ägnad att genomföra en sådan prövning av gränsöverskridande karaktär.

83. Om revisionsrätten skulle begränsa en prövning avseende unionens inkomster till en medlemsstat kan däremot mycket väl situationer förekomma i vilka målsättningen med kontrollen helt och hållet skulle kunna uppnås genom de nationella revisionsorgan och i vilka en direkt prövning av revisionsrätten följaktligen skulle utgöra ett åsidosättande av subsidiaritetsprincipen. Om en sådan situation uppkommer skulle revisionsrätten vara skyldig att inledningsvis begära att det behöriga nationella revisionsorganet genomför den planerade prövningen och informerar om de slutsatser som den drar av prövningen samt tillhandahåller samtlig relevant information. Om det nationella revisionsorganet skulle vägra att genomföra en sådan prövning eller om revisionsrätten inte skulle instämma i de slutsatser som dragits av den nationella prövningen skulle revisionsrätten därefter själv kunna genomföra en prövning utan att åsidosätta subsidiaritetsprincipen. I det fallet skulle nämligen det nationella revisionsorganets vägran att genomföra denna prövning eller de, ur revisionsrättens synvinkel, icketillfredsställande slutsatserna av den nationella prövningen utgöra klara bevis för att målsättningen med den berörda prövningen avseende unionens inkomster inte kan uppnås i tillräcklig utsträckning på nationell nivå.

84. Vid förhandlingen svarade Europaparlamentet på en förfrågan avseende subsidiaritetsprincipen att denna princip i grunden avser unionslagstiftarens åtgärder och följaktligen enbart kan tillämpas i samband med att unionsinstitutionerna antar bindande rättsakter. Eftersom revisionsrätten inte har beslutsfattande befogenheter utan enbart utövar de kontrollbefogenheter som den tilldelats, är subsidiaritetsprincipen i princip inte tillämplig på revisionsrätten.

85. Detta resonemang är inte övertygande. Även om rekvisiten för subsidiaritetsprincipen i första hand avser lagstiftande verksamhet riktar sig denna princip i princip till unionen och således till samtliga unionsinstitutioner oberoende av den funktion som den berörda unionsinstitutionen har. Den enda begränsning av tillämpningsområdet för denna princip som föreskrivs i EG-fördraget

avser den typ av befogenheter som unionsinstitutionerna utövar. Enligt artikel 5 andra stycket EG saknar unionsinstitutionerna enbart skyldighet att iaktta subsidiaritetsprincipen när de agerar på områden där unionen är ensam behörig. [41]

86. Eftersom revisionsrätten genom den aktuella prövningen inte agerat på ett område på vilket unionen ensam är behörig så ska den vid genomförandet av denna prövning följaktligen beakta subsidiaritetsprincipen. [42]

ii) Proportionalitetsprincipen

87. Enligt artikel 5 tredje stycket EG ska unionen inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i detta fördrag. Enligt den på detta sätt formulerade proportionalitetsprincipen, som enligt fast rättspraxis samtidigt ingår bland unionsrättens allmänna principer, får institutionerna i sitt handlande inte gå utöver vad som är ändamålsenligt och nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med bestämmelserna i fråga. När det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande, och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvade målen. [43]

88. Vad gäller frågan huruvida proportionalitetsprincipen är tillämplig på revisionsrättens handlande hänvisas till vad som anförts ovan avseende subsidiaritetsprincipens tillämplighet. Proportionalitetsprincipen ska inom ramen för unionens kompetensfördelning nämligen också betraktas som en begränsning av befogenheter vars tillämplighet på revisionsrättens handlande dessutom direkt kan härledas ur punkt 1 i protokollet

41 — Se i detta avseende Bast och von Bogdandy (ovan fotnot 40), punkt 53.

42 — Medan EG-fördraget fortfarande var i kraft betraktades huvudsakligen gemensam handelspolitik, fastställande av gemensamma tulltaxan, bevarande av fiskbestånd, intern organisations- och processrätt samt den monetära politiken i den dominerande doktrinen som områden på vilka unionen ensam var behörig (se Lienbacher, i *EU-Kommentar* (utgiven av Schwarze), andra upplagan, Baden-Baden, 2009, artikel 5 i EG-fördraget, punkt 17, med vidare hänvisningar). Sedan ikraftträdandet av Lissabonfördraget innehåller artikel 3 FEUF en uttömmande uppräkning av de områden på vilka unionen har ensam behörighet.

43 — Dom av den 8 juli 2010 i mål C-343/09, Afton Chemical (REU 2010, s. I-7027), punkt 45, av den 20 maj 2010 i mål C-365/08, Agrana Zucker (REU 2010, s. I-4341), punkt 29, av den 11 juni 2009 i mål C-33/08, Agrana Zucker (REG 2009, s. I-5035), punkt 31, av den 7 september 2006 i mål C-310/04, Spanien mot rådet (REG 2006, s. I-7285), punkt 97, av den 12 juli 2001 i mål C-189/01, Jippes m.fl. (REG 2001, s. I-5689), punkt 81, av den 5 oktober 1994 i de förenade målen C-133/93, C-300/93 och C-362/93, Crispoltoni m.fl. (REG 1994, s. I-4863), punkt 41, och av den 13 november 1990 i mål C-331/88, Fedesa m.fl. (REG 1990, s. I-4023), punkt 13.

(nr 30) om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna.

89. Kommissionen, Europaparlamentet och revisionsrätten har vid förhandlingen med avseende på proportionalitetsprincipen uttalat sig mot en tillämpning av denna princip på revisionsrättens handlande. Europaparlamentet har i detta sammanhang anfört att denna princip enbart gäller med avseende på rättsakter. Revisionsrätten har anfört att det inte finns någon minimiregel för utövandet av dess kontrollbefogenheter.

90. Dessa argument är inte övertygande. Även om kritiska frågor om huruvida oskäliga ingrepp skett i medlemsstaternas befogenheter i praktiken till övervägande del torde uppkomma i fråga om bindande unionsrättsakter omfattar tillämpningsområdet för proportionalitetsprincipen samtliga unionsåtgärder.[44] Även revisionsrätten ska följaktligen beakta denna princip i samband med utövandet av dess befogenheter.

91. Såsom jag redan angett vid andra tillfällen ska inom ramen för domstolskontrollen av om unionsinstitutionerna har beaktat proportionalitetsprincipen i princip en undersökning i tre steg göras[45]. Härigenom ska det fastställas huruvida åtgärden, för det första, är lämplig, för det andra, är nödvändig och, för det tredje, är proportionerlig.

92. Sammanfattningsvis kan således fastställas att även revisionsrättens handlande ska bedömas mot bakgrund av proportionalitetsprincipen. Ett åsidosättande av denna princip skulle framför allt kunna fastställas om dess handlande inte har varit lämpligt, nödvändigt och proportionerligt med avseende på de mål som eftersträvas med prövningen.

2. Prövningskriterier för revisionsrättens revision

93. De prövningskriterier som revisionsrätten kan tillämpa när den utövar sin prövningsrätt anges i artikel 248.2 EG. Enligt

44 — Se i detta avseende Bast och von Bogdandy (ovan fotnot 40), punkt 69.

45 — Vad beträffar denna uppbyggnad i tre steg av proportionalitetsprövningen, se mitt förslag till avgörande av den 7 september 2010 i mål C-221/09, AJD Tuna (REU 2010, s. I-1655), punkt 94, av den 24 juni 2010 i mål C-213/09, Chabo (REU 2010, s. I-12109), punkt 67, och av den 21 januari 2010 i mål C-365/08, Agrana Zucker (REU 2010, s. I-4341), punkt 60. Se vidare Simon, D., "Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés Européennes", *Petites affiches* 2009, nr 46, s. 17, sidan 20 och följande sidor. Enligt författaren innehåller vissa domar ytterligare steg, nämligen en kontroll av det eftersträvade målets lagenlighet och de subjektiva avsikterna med att vidta åtgärden i fråga.

denna bestämmelse ska revisionsrätten pröva huruvida inkomsterna och utgifterna för det första är lagliga, för det andra korrekta och för det tredje om den ekonomiska förvaltningen varit sund, varvid den för det fjärde ska rapportera om alla fall av oegentligheter.

94. I praktiken gör revisionsrätten i allmänhet inte uttryckligen åtskillnad mellan prövningen av om unionens inkomster och utgifter varit lagliga och prövningen av om de varit korrekta. [46] För det fall åtskillnad ska göras mellan dessa begrepp ska med begreppet prövning av korrektheten i allmänhet en prövning av om bokföringen av budgeten är korrekt förstås. Kontrollen av lagligheten avser enbart en kontroll av om föremålet för prövningen överensstämmer med den tillämpliga unionsrätten [47].

95. Revisionsrättens prövning av om den ekonomiska förvaltningen varit sund avser huvudsakligen förhållandet mellan det syfte som eftersträvas med de rättsakter som varit föremål för prövning och de åtgärder som vidtagits. Härvid prövas bland annat om bästa möjliga åtgärder vidtagits för att uppnå de mål som eftersträvas [48]. Även om en granskning av sund ekonomisk förvaltning i normalfallet traditionellt anses gälla unionens utgifter [49], kan en granskning av sund ekonomisk förvaltning enligt artikel 248.2 EG, enligt min mening, även göras med avseende på unionens inkomster. Detta framgår bland annat av den systematiska uppbyggnaden av artikel 248 EG, varvid revisionsrättens uppgifter vid granskningen fastställs i första stycket och de prövningskriterier som ska tillämpas vid denna granskning fastställs i andra stycket [50]. Eftersom revisionsrättens uppgifter vid granskningen enligt artikel 248.1 EG såväl hänför sig till unionens utgifter som inkomster saknas sakliga skäl för att begränsa prövningen, med stöd av kriterierna i artikel 248.2 EG, av om den ekonomiska förvaltningen varit sund till unionens utgifter.

96. Inom ramen för prövningen av unionens finanser ska revisionsrätten dessutom rapportera om alla fall av oegentligheter. Med ”oegentligheter” avses i detta sammanhang sådana åsidosättanden av lagenlighet, korrekthet och en sund ekonomisk förvaltning

46 — Se Ekelmans, M. (ovan fotnot 10), punkt 42.

47 — Se, för ett liknande resonemang, Ekelmans, M (ovan fotnot 10), punkt 41 och följande punkt, och Freytag, M. (ovan fotnot 34), s. 44. Avseende de väsentliga egenskaperna hos de prövningar av lagligheten som revisionsrätten genomför, se punkt 71 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

48 — Se Inghelram, J., artikel 287 FEUF, i EU-fördragen: *Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (utgiven av Lenz/Borchardt), Köln, 2010, punkt 5.

49 — Se i detta sammanhang enbart Freytag, M. (ovan fotnot 34), s. 44, enligt vilken principen om en sund ekonomisk förvaltning i princip omfattar två aspekter: inom ramen för en sund ekonomisk förvaltning ska antingen bästa möjliga resultat uppnås med ett visst tidigare fastställt belopp eller en viss definierad politisk målsättning med en så liten budget som möjligt.

50 — Se i detta avseende fotnot 24 i detta förslag till avgörande.

som har en negativ inverkan på unionens inkomster och utgifter [51].

D – *Revisionsrättens rätt att genomföra kontroller avseende samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt i enlighet med förordning nr 1798/2003*

3. Slutsats i denna del

99. Av vad som anförts ovan framgår att det för att frågan huruvida revisionsrätten har rätt att genomföra kontroller avseende samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt ska kunna besvaras jakande krävs att detta prövningsföremål har ett tillräckligt direkt samband med unionens budget och att det omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.

97. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan den slutsatsen dras att revisionsrätten i princip har rätt att pröva samtliga rättsakter som antas av unionsinstitutionerna och medlemsstaterna och som har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster och utgifter. Medlemsstaternas rättsakter kan i detta sammanhang emellertid enbart utgöra det väsentliga föremålet för en prövning av revisionsrätten om de omfattas av unionsrätten. Detta är bland annat fallet när medlemsstaterna i samband med antagandet eller fastställandet av de regler, förfaranden, transaktioner eller beslut som varit föremål för prövning varit skyldiga att beakta unionsrättsliga bestämmelser.

100. Frågan huruvida det samarbete mellan de nationella administrativa myndigheterna i fråga om mervärdesskatt som är föremål för prövning omfattas av tillämpningsområdet för unionsrätten kan lätt besvaras jakande. Då den aktuella prövningen syftar till att kontrollera detta samarbete ”enligt förordning nr 1798/2003” framgår nämligen direkt att det administrativa samarbete som är föremål för kontroll i princip omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.

98. När revisionsrätten utövar sin prövningsrätt ska den såväl beakta subsidiaritetsprincipen som proportionalitetsprincipen. Revisionsrätten får inom ramen för sin prövning såväl pröva huruvida de rättsakter som granskats är lagliga och korrekta som huruvida den ekonomiska förvaltningen varit sund och ska i detta sammanhang rapportera alla fall av oegentligheter.

101. Avgörande för svaret på frågan huruvida unionsrätten har rätt att genomföra den aktuella prövningen är således att det föreligger ett tillräckligt direkt samband mellan föremålet för prövningen och unionens inkomster och utgifter. Jag kommer i ett första skede att pröva huruvida ett sådant samband föreligger. Eftersom frågan huruvida det föreligger ett tillräckligt direkt samband med unionens

51 — Mageira (ovan fotnot 27), punkt 11. Se i detta avseende dessutom Inghelram (ovan fotnot 24), sidan 724 och följande sida.

budget enligt min mening ska besvaras jakande kommer jag därefter att pröva huruvida revisionsrätten vid sin prövning iakttagit subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Därvid kommer jag även att granska den kritik som den tyska regeringen framfört avseende revisionsrättens enskilda uttalanden i sin särskilda rapport nr 8/2007.

Den tyska regeringen har emellertid med rätta anfört att kommissionen inte gjorde denna grund gällande i ansökan utan först i dupliken. Kommissionens argumentation ska av det skälet underkännas enligt artikel 42.2 andra stycket i rättegångreglerna då den inte kan tas upp till sakprövning.

1. Prövning av om samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster

104. Det ska i förevarande fall följaktligen undersökas huruvida den kontroll av samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatten som revisionsrätten planerat och som Förbundsrepubliken Tyskland inte låtit revisionsrätten genomföra har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster.

102. Inom ramen för granskningen av om revisionsrättens aktuella prövning har ett tillräckligt direkt samband med unionens budget ska inledningsvis konstateras att kommissionens argumentation att förevarande kontroll avser unionens utgifter inte kan tas upp till prövning.

105. Enligt min mening ska denna fråga besvaras jakande.

103. Det är visserligen ostridigt mellan parterna att uppbyggnaden och driften av vissa informationssystem som införts för att införliva och förverkliga det samarbete i medlemsstaterna som föreskrivs i förordning nr 1798/2003 (sam)finansieras via unionens budget, så att dessa utgifter i princip kan utgöra föremål för en prövning av revisionsrätten.

106. Det ska i detta sammanhang inledningsvis erinras om att det system för administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt som fastställs i förordning nr 1798/2003 huvudsakligen syftar till att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser genom att det informationsutbyte mellan medlemsstaterna som är nödvändigt för att säkerställa

att mervärdesskattereglerna förbättras [52]. Mot den bakgrunden ville revisionsrätten framför allt få klarhet i huruvida de medlemsstater som deltog i prövningen hade inrättat de administrativa och organisatoriska strukturer som krävs för att säkerställa det administrativa samarbete som föreskrivs i förordning nr 1798/2003. Revisionsrätten önskade dessutom, mot bakgrund av flera konkreta förfrågningar om utbyte av information, granska och utvärdera det praktiska förfarandet i samband med ”utbyte av information på begäran” som regleras i artikel 5 och följande artiklar mellan behöriga myndigheter i de medlemsstater som deltar i kontrollen [53].

107. Revisionsrättens prövning avser således införlivandet av unionsrättsliga bestämmelser såväl i lagstiftning som i praktiken för att förbättra utbytet av information mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt. Eftersom detta samarbete syftar till att på ett korrekt sätt fastställa den mervärdesskatt som ska erläggas till medlemsstaterna på gränsöverskridande varuleveranser och tjänster samt på gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor avser kontrollen, såsom Förbundsrepubliken Tyskland med rätta anfört, först och främst de berörda medlemsstaternas ekonomiska intressen. En minskning av mervärdesskatteundandragande och mervärdesskatteflykt leder i princip nämligen till högre inkomster från mervärdesskatt för medlemsstaterna.

108. Av vad som anförts ovan avseende unionens system för egna medel framgår emellertid även att storleken på medlemsstaternas inkomster från mervärdesskatt på flera sätt inverkar på unionens system för egna medel. Eftersom det beräkningsunderlag för mervärdesskatt som är avgörande för varje medlemsstat beräknas på grundval av varje medlemsstats faktiska inkomster från mervärdesskatt, medför en ökning av nationella intäkter från mervärdesskatt i princip automatiskt en ökning av de egna medel från mervärdesskatt som denna medlemsstat ska betala till unionen [54]. Vid samma utgifter leder en sådan ökning av egna medel från mervärdesskatt dessutom till en minskning av de egna BNI-medel som krävs för att finansiera EU:s budget [55].

109. Det ska i detta sammanhang naturligtvis beaktas att högre intäkter från mervärdesskatt för en medlemsstat enbart påverkar storleken av de egna medel från mervärdesskatt som medlemsstaten ska betala när det inte sker en utjämning av beräkningsunderlaget för egna

52 — Se i detta avseende enbart skälen 1–3 i förordning nr 1798/2003.

53 — Revisionsrätten har i ett flertal skrivelser till Tysklands federala revisionsorgan samt till förbundsfinansministeriet på detta sätt redogjort för föremålet för prövningen. Avseende skriftväxlingen mellan revisionsrätten och Förbundsrepubliken Tyskland, se punkt 14 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

54 — Se i detta avseende punkt 53 i detta förslag till avgörande.

55 — Avseende denna växelverkan mellan storleken av egna BNI-medel, å ena sidan, och storleken av andra egna medel, å andra sidan, se punkt 54 i detta förslag till avgörande.

medel från mervärdesskatt [56]. Detta undantag saknar emellertid betydelse i förevarande fall. Strukturella eller praktiska problem vad gäller det sätt på vilket nationella centrala kontaktkontor fungerar påverkar nämligen inte enbart det korrekta fastställandet av mervärdesskatt i den egna medlemsstaten, utan även det korrekta fastställandet av mervärdesskatt i alla andra medlemsstater som begär information från den berörda medlemsstaten.

110. Det nära sambandet mellan intäkter från medlemsstaternas mervärdesskatt och unionens egna medel från mervärdesskatt behandlas vid flera tillfällen i sjätte mervärdesskattedirektivet [57]. Redan i andra skälet anges att unionens budget, oberoende av övriga intäkter, ska finansieras helt med unionens egna medel, som bland annat omfattar mervärdesskatt. I elfte och fjortonde skälen hänvisas mot denna bakgrund till att de materiella mervärdesskatterättsliga bestämmelserna måste harmoniseras för att säkerställa att egna medel från mervärdesskatt kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

111. I domstolens rättspraxis har det också vid ett flertal tillfällen fastställts att det föreligger ett nära samband mellan medlemsstaternas uppbörd av mervärdesskatt och medlemsstaternas betalning av egna medel från mervärdesskatt till unionen.

112. Tre domar av den 12 september 2000 [58], i vilka domstolen fastställde att underlåtenhet att fastställa nationell mervärdesskatt avseende tjänster som enligt sjätte mervärdesskattedirektivet i princip omfattas av mervärdesskatt inte enbart utgör ett åsidosättande av direktivet av den medlemsstat som är behörig för uppbörd av mervärdesskatt utan i samma omfattning även av den unionsrättsliga bestämmelsen om uppbörd av egna medel från mervärdesskatt, är särskilt belysande. Som motivering anförde domstolen framför allt att i den mån som en tjänst som omfattas av mervärdesskatt inte underkastats mervärdesskatt saknas motsvarande belopp även vid fastställandet av beräkningsunderlaget för mervärdesskatt. Detta räcker för att ett åsidosättande av bestämmelsen om unionens egna medel ska föreligga [59].

113. I senare rättspraxis har domstolen i samband med en prövning av en italiensk bestämmelse om amnesti på området för mervärdesskatt återigen betonat sambandet mellan den unionsrättsliga bestämmelsen om fastställande av egna medel från

56 — Se i detta avseende punkt 53 i detta förslag till avgörande.

57 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

58 — Dom av den 12 september 2000 i mål C-276/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-6251), av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), och av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355).

59 — Domar i de ovan i fotnot 58 nämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 55 och följande punkt, kommissionen mot Irland, punkt 64 och följande punkt och kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 76 och följande punkt.

mervärdesskatt och medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt. Härvid fastställde domstolen inledningsvis att medlemsstaterna ska säkerställa att skattskyldiga iakttar de skyldigheter som följer av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Även om domstolen fastställde att medlemsstaterna har viss handlingsfrihet vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över används påpekade den samtidigt att denna handlingsfrihet är begränsad genom skyldigheten att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de skattskyldiga personerna [60]. Med denna slutsats har domstolen uttryckligen bekräftat att medlemsstaternas skyldighet att ställa egna medel från mervärdesskatt till förfogande även kan omfatta konkreta skyldigheter i samband med medlemsstaternas uppbörd av mervärdesskatt.

114. Sammanfattningsvis kan således fastställas att samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 syftar till att fastställa medlemsstaternas mervärdesskatt på ett korrekt sätt, varvid mervärdesskatteundandragande och mervärdesskattebedrägeri minskar och de nationella intäkterna från mervärdesskatt följaktligen ökar. Med särskild hänsyn tagen till den omständigheten att domstolen i fast rättspraxis har bekräftat att det föreligger ett direkt samband mellan intäkter från medlemsstaternas mervärdesskatt och unionens egna medel från mervärdesskatt kan det rimligen inte bestridas att samarbetet mellan administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 har ett tillräckligt direkt samband med unionens inkomster. Eftersom samarbetet dessutom omfattas av unionsrättens tillämpningsområde kan revisionsrätten i princip genomföra en kontroll av detta samarbete.

115. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det fastställas att den aktuella kontrollen avseende samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 i princip omfattas av revisionsrättens prövningsrätt på området för unionens inkomster i den mening som avses i artikel 248.1 och 248.2 EG samt artikel 140.1 i förordning nr 1605/2002.

2. Beaktandet av subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen

116. Mot bakgrund av att revisionsrätten hade rätt att genomföra den aktuella kontrollen ska det i det följande undersökas om denna prövningsrätt även genomfördes i

60 — Dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien (REG 2008, s. I-5457), punkt 37 och följande punkter.

enlighet med unionsrätten. Det ska i detta avseende inledningsvis prövas om den aktuella kontrollen är förenlig med subsidiaritetsprincipen. Därefter kommer det att undersökas huruvida denna kontroll var proportionerlig.

a) Beaktandet av subsidiaritetsprincipen

117. Eftersom revisionsrätten genom den aktuella prövningen inte agerat på ett område på vilket unionen ensam är behörig så ska den vid genomförandet av denna prövning beakta subsidiaritetsprincipen. [61] Av handlingarna i målet framgår emellertid inte några omständigheter av vilka slutsatsen kan dras att revisionsrätten åsidosatt denna princip i samband med den aktuella granskningen.

118. I samband med förberedelsen av granskningen informerade revisionsrätten Förbundsrepubliken Tyskland [62] om att den avsåg att undersöka om de medlemsstater som deltog i kontrollen hade inrättat de administrativa och organisatoriska strukturer som krävs för att säkerställa det administrativa samarbete som föreskrivs i förordning nr 1798/2003. Revisionsrätten önskade dessutom, mot bakgrund av flera konkreta förfrågningar om utbyte av information, granska och utvärdera det praktiska förfarandet i samband med ”utbyte av information på begäran” som regleras i artikel 5 och följande artiklar mellan behöriga myndigheter i de medlemsstater som deltar i kontrollen.

119. Till följd av de tveksamheter som den tyska regeringen gav uttryck för meddelade revisionsrätten i en skrivelse av den 9 november 2006 till förbundsfinansministeriet [63] att den avsåg att genomföra en kontroll av stickprov av förfrågningar om information som det centrala kontaktkontoret framställt år 2005 och av förfrågningar om information från andra medlemsstater för att utvärdera det administrativa samarbetet i praktiken vid förfrågningar om information. De materiella transaktionerna samt fastställandet av skatt är, såvitt framgår av de handlingar som ska granskas, inte föremål för granskningen. Däremot ska effektiviteten av det administrativa samarbetet granskas. Av de slutsatser som kan dras efter prövningen ska det fastställas huruvida kampen mot mervärdesskatteundandragande och mervärdesskattebedrägeri är effektiv.

120. Med särskild hänsyn tagen till den gränsöverskridande aspekten av föremålet för kontrollen, kontrollförfarandet och målsättningen med kontrollen framgår klart att

61 — Se punkt 79 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

62 — För en översikt av skriftväxlingen mellan revisionsrätten och Förbundsrepubliken Tyskland, se punkt 14 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

63 — Bifogad som bilaga 4 till ansökan.

den aktuella kontrollen inte kunde förberedas eller genomföras på ett meningsfullt sätt varken av nationella revisionsorgan eller av andra nationella revisionsinstanser.

121. Det förfarande för undersökning och utvärdering av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna som föreskrivs i artikel 35 i förordning nr 1789/2003 utgör i detta sammanhang inte heller ett fullvärdigt alternativ till en granskning av det berörda administrativa samarbetet av revisionsrätten. Det förfarande som föreskrivs i artikel 35 i förordning nr 1798/2003 möjliggör nämligen inte en centraliserad och systematisk undersökning och utvärdering av det gränsöverskridande samarbetet mellan olika nationella administrativa myndigheter, varvid bland annat det relevanta utbytet av information kontrolleras och utvärderas med hjälp av flera stickprov.

122. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan den slutsatsen dras att subsidiaritetsprincipen inte utgör ett hinder mot att revisionsrätten genomför den aktuella undersökningen.

b) Iakttagande av proportionalitetsprincipen

123. Genom den aktuella undersökningen avsåg revisionsrätten att utvärdera de strukturella samt praktiska aspekterna av det administrativa samarbetet enligt förordning nr 1798/2003 och av detta dra slutsatser vad avser det effektiva bekämpandet av mervärdesskatteundandragande och mervärdesskattebedrägeri. Syftet med denna undersökning var att bedöma huruvida informationsutbytet mellan medlemsstaterna utförs i tid och på ett effektivt sätt och huruvida lämpliga förvaltningsstrukturer till stöd för det administrativa samarbetet föreligger [64].

124. Av denna redogörelse för målsättningen med undersökningen samt av handlingarna i målet framgår att revisionsrätten huvudsakligen avsåg att undersöka huruvida det administrativa samarbetet var lagligt och den ekonomiska förvaltningen sund, på grundval av prövningskriterierna i artikel 248.2 EG [65].

125. Det besöksprogram som översändes till Bundesrechnungshof den 7 september 2006, i vilket revisionsrätten angav vilka områden som skulle diskuteras inom ramen för det besök som planerades vid det centrala kontaktkontoret för att genomföra räkenskapsgranskningar, är särskilt belysande i

64 — Se uttryckligen den särskilda rapporten nr 8/2007, punkt 12.

65 — Se i detta avseende punkt 93 och följande punkter i detta förslag till avgörande.

detta sammanhang [66]. Av detta besöksprogram framgår framför allt att revisionsrätten, å ena sidan, inom ramen för en undersökning av lagligheten ville kontrollera om Förbundsrepubliken Tyskland för att uppfylla de bestämmelser som föreskrivs i förordning nr 1798/2003 hade inrättat ett centralt kontaktkontor och om utbytet av information mellan de administrativa myndigheterna uppfyllde de krav som uppställs i denna förordning. Å andra sidan önskade revisionsrätten inom ramen för en undersökning av om den ekonomiska förvaltningen varit sund granska huruvida det fanns möjligheter att utforma samarbetet mellan de administrativa myndigheterna på ett mer effektivt sätt.

126. Revisionsrätten ska inom ramen för den på detta sätt utformade undersökningen av det administrativa samarbetet iaktta proportionalitetsprincipen. Enligt denna princip krävs framför allt att enskilda granskningar som görs för att uppnå målen med granskningen är *lämpliga*, *nödvändiga* och *proportionerliga* [67].

127. Enligt domstolens praxis är en åtgärd *ägnad* att uppnå det åberopade målet endast om den de facto svarar mot önskan att uppnå detta på ett sammanhängande och systematiskt sätt [68]. En åtgärd är *nödvändig* om den bland flera åtgärder som är lämpliga för att uppnå det eftersträvade målet utgör den som är minst betungande för det berörda intresset eller det rättsliga intresset [69]. En *oskälig* restriktion för berörda intressen och rättigheter kan anses föreligga om åtgärden trots att den bidrar till att uppnå det berättigade ändamålet skulle medföra ett orimligt stort ingrepp i dessa intressen eller rättigheter.

128. Vad gäller frågan huruvida den aktuella undersökningen är *ägnad* att uppnå de mål som eftersträvas är det enligt min mening klart att revisionsrätten genom sina kontrollåtgärder avsåg att genomföra en sammanhängande och systematisk granskning av det administrativa samarbetets strukturella och praktiska aspekter. Granskningen är således ägnad att uppnå de mål som eftersträvas med denna, nämligen att utvärdera huruvida utbytet mellan medlemsstaterna samt de befintliga förvaltningsstrukturerna är lagliga och huruvida den ekonomiska förvaltningen varit sund.

129. Enligt min mening är revisionsrättens kontrollåtgärder även *nödvändiga* för att uppnå de mål som eftersträvas med undersökningen. I synnerhet framgår det inte på vilket sätt en mindre ingående undersökning av de nationella skattemyndigheterna samt av

66 — Som har bifogats som bilaga till revisionsrättens interventionsansökan. Se punkt 15 och följande punkt i detta förslag till avgörande.

67 — Se punkt 91 och följande punkt i detta förslag till avgörande.

68 — Se dom av den 11 mars 2010 i mål C-384/08, Attanasio Group (REU 2010, s. I-2055), punkt 51, och av den 17 november 2009 i mål C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (REG 2009, s. I-10821), punkt 42.

69 — Dom av den 11 juli 1989 i mål 265/87, Schräder (REG 1989, s. 2237; svensk specialutgåva, volym 10, s. 97), punkt 21.

olika typer av transaktioner hade kunnat ge den information som önskas.

130. Vid en undersökning av om de aktuella undersökningarna var *proportionerliga* ska bland annat prövas huruvida revisionsrättens kontrollåtgärder innebar ett orimligt stort ingrepp i de berörda medlemsstaternas behörighetsområde.

131. Genom den aktuella undersökningen avsåg revisionsrätten, å ena sidan, att kontrollera huruvida Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med bestämmelserna i förordning nr 1798/2003 hade inrättat ett centralt kontaktkontor och huruvida utbytet av information mellan de administrativa myndigheterna uppfyller kraven i ovannämnda förordning. Revisionsrätten avsåg, å andra sidan, att undersöka huruvida det fanns möjligheter att utforma samarbetet mellan de administrativa myndigheterna på ett mer effektivt sätt. Även om en undersökning av om konkreta administrativa åtgärder varit sunda även omfattar en kritisk granskning av beslut som fattats av medlemsstaterna på områden på vilka nationell administrativ autonomi gäller tyder inte något i handlingarna i målet på att enskilda kontrollåtgärder inom ramen för den aktuella undersökningen skulle vara oproportionerliga.

132. Ovannämnda överväganden rörande proportionaliteten av revisionsrättens åtgärder inom ramen för den aktuella undersökningen kan belysas med hjälp av en analys av den tyska regeringens kritik avseende enskilda slutsatser som revisionsrätten dragit i sin särskilda rapport nr 8/2007.

133. Enligt den tyska regeringen innehåller den särskilda rapporten nr 8/2007 en utvärdering av den organisatoriska och den kompetensrättsliga utformningen av skattemyndigheterna i de enskilda medlemsstaterna vilken utgör ett orimligt och således oproportionerligt ingrepp i medlemsstaternas behörighet. Den tyska regeringen har i detta sammanhang framför allt gjort gällande att revisionsrätten i punkt 38 och följande punkter i den särskilda rapporten granskat de centrala kontaktkontorens organisationsstruktur i de medlemsstater som omfattas av kontrollen och därvid bland annat fastställt att i Tyskland delas det centrala kontaktkontorets uppgifter upp på tre enheter vid det centrala federala skattekontoret. En av dessa enheter har säte i Bonn och de två andra i Saarlouis [70]. Den tyska regeringen har dessutom kritiserat att revisionsrätten i punkterna 22 och 23 i den särskilda rapporten fastställt att medlemsstaterna inte i tillräcklig utsträckning utnyttjat

70 — Även om Förbundsrepubliken Tyskland inte velat samarbeta med revisionsrätten vid den aktuella undersökningen innehåller den särskilda rapporten nr 8/2007 även uttalanden och anmärkningar avseende det centrala kontaktkontoret i Tyskland och dess effektivitet. Dessa grundar sig på slutsatser som dragits efter kontrollbesök i andra medlemsstater, information som samlats in vid kontrollbesök vid kommissionen samt på allmänt tillgängliga rapporter, se punkt 22 i detta förslag till avgörande.

de möjligheter till decentralisering som förordning nr 1798/2003 erbjuder.

134. Denna kritik från den tyska regeringen avseende proportionaliteten av revisionsrättens handlande är inte övertygande.

135. Även om den tyska regeringen med rätta påpekat att revisionsrätten genom sin analys av den organisatoriska samt kompetensrättsliga utformningen av de nationella skattemyndigheterna har granskat beslut i de berörda medlemsstaterna vilka inte kan kritiseras med stöd av unionsrätten kan härav inte den slutsatsen dras att revisionsrätten har utövat sin prövningskompetens på ett oproportionerligt sätt.

136. Det ska i detta avseende framför allt påpekas att uttalandena avseende avsaknaden av decentralisering syftade till att förklara varför möjligheterna till informationsutbyte mellan medlemsstaterna enligt artikel 5 i förordning nr 1798/2003 inte utnyttjas särskilt intensivt [71]. Bedömningen av de tyska centrala kontaktkontorens organisationsstruktur sker i sin tur inom ramen för undersökningen av fastställandet av att hälften av förfrågningarna enligt artikel 5 i förordning nr 1798/2003 besvaras sent [72]. Revisionsrätten konstaterade i dessa sammanhang att i vissa av medlemsstaterna i vilka det förekom ett stort antal sena svar bidrog också komplicerade organisatoriska strukturer till förseningarna. Dessa strukturer kan också skapa problem vad avser övervakningen [73]. Som exempel på medlemsstater med komplicerade organisatoriska strukturer anges Italien, Nederländerna och Tyskland [74].

137. Av det ovan anförda framgår direkt att den analys av den organisatoriska och kompetensrättsliga utformningen av nationella skattemyndigheter som kritiserats av den tyska regeringen på ett sammanhängande och systematiskt sätt syftar till att utvärdera huruvida utbytet av information mellan medlemsstaterna samt de befintliga förvaltningsstrukturerna är ändamålsenliga. Mot bakgrund av de eftersträvade målen med undersökningen är revisionsrättens analyser även nödvändiga för att tolka och förklara de objektivt fastställda bristerna i det administrativa samarbetet.

138. Med särskild hänsyn tagen till den omständigheten att de slutsatser av

71 — Punkt 19 och följande punkter i den särskilda rapporten nr 8/2007.

72 — Ibidem, punkt 24 och följande punkter.

73 — Ibidem, punkt 38.

74 — Ibidem, punkterna 39–41.

revisionsrätten som den tyska regeringen kritiserat utgör en del av prövningen av om den ekonomiska förvaltningen varit sund, varvid revisionsrätten vid flera tillfällen har betonat att det angripna beslutet är förenligt med unionsrätten [75] och klargjort att det, i unionsrättsligt hänseende, inte kan härledas någon kritik mot de berörda medlemsstaterna ur denna analys, har revisionsrätten inte heller gjort sig skyldig till ett oproportionerligt ingrepp i medlemsstaternas behörighetsområde [76].

139. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan det enligt min mening inte förnekas att även den analys av fördelningen av behörigheter mellan enskilda nationella administrativa avdelningar och de centrala kontaktkontorens organisatoriska arrangemang som revisionsrätten gjort genom en granskning av om den ekonomiska förvaltningen varit sund är proportionerlig.

140. På grundval av ovanstående överväganden kan den slutsatsen dras att revisionsrätten såväl vid den allmänna utformningen som vid det konkreta utarbetandet, genomförandet och slutförandet av sin undersökning av det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003 iakttagit proportionalitetsprincipen.

E – *Förbundsrepubliken Tysklands åsidosättande av skyldigheten att samarbeta med revisionsrätten*

141. Om revisionsrätten såsom i förevarande fall bestämmer sig för att utöva den behörighet som tillkommer den och med iakttagande av subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen genomföra en granskning av samarbetet mellan nationella administrativa myndigheter i fråga om mervärdesskatt är medlemsstaterna skyldiga att lojalt samarbeta med revisionsrätten.

75 — Revisionsrätten har inlett sin analys av den bristande delegeringen av behörighet till territoriella avdelningar med att fastställa att den omständigheten att någon territoriell delegering inte ägt rum utgör en möjlighet som förordningen erbjuder (punkt 22 i den särskilda rapporten nr 8/2007). Uttalandena i den särskilda rapporten avseende de organisatoriska strukturerna vid de centrala kontaktkontoren går inte utöver det allmänna konstaterandet att i vissa av de besökta medlemsstaterna i vilka det förekom ett stort antal sena svar på förfrågningar om information bidrog också komplicerade organisatoriska strukturer vid de centrala kontaktkontoren till förseningarna.

76 — Viktigt är således att revisionsrätten i de kritiserade delarna av prövningen utvärderat huruvida den organisatoriska och kompetensrättsliga utformningen av nationella skattemyndigheter varit ekonomiskt sund. Revisionsrätten har däremot inte utvärderat lagligheten. Det prövningskriterium som revisionsrätten lägger till grund för bedömningen av medlemsstaternas åtgärder inverkar nämligen på intensiteten av ett eventuellt ingrepp i den kontrollerade medlemsstatens behörighetsområde. Det är således klart att en undersökning av lagligheten av en medlemsstats åtgärder kan innebära ett mycket större ingrepp i medlemsstaternas behörighetsområde än en undersökning av huruvida åtgärderna är ekonomiskt sunda. Medan en prövning av lagligheten av revisionsrätten avser frågan huruvida medlemsstaterna utövat sin behörighet i enlighet med unionsrättsliga bestämmelser avser en prövning av om den ekonomiska förvaltningen varit sund är den ur ett rent rättsligt perspektiv mindre allvarliga frågan huruvida nationella åtgärder är ändamålsenliga oavsett om de är förenliga med unionsrätten.

142. Att medlemsstater har motsvarande samarbetsskyldighet framgår inledningsvis av de specifika bestämmelserna i artikel 248.3 EG [77]. Enligt artikel 248.3 EG första stycket ska granskningen grundas på bokföringsmaterial och vid behov ske på platsen i medlemsstaterna i samarbete med de nationella revisionsorganen eller, om dessa inte har nödvändiga befogenheter, i samarbete med behöriga nationella myndigheter. Härvid ska revisionsrätten och medlemsstaternas nationella revisionsorgan samarbeta i en anda av förtroende och med bibehållet oberoende. Enligt artikel 248.3 EG andra stycket ska de nationella revisionsorganen eller, om dessa inte har nödvändiga befogenheter, behöriga nationella myndigheter, på revisionsrättens begäran till denna överlämna de handlingar eller den information som rätten behöver för att kunna fullgöra sin uppgift.

143. Utöver den samarbetsskyldighet som uttryckligen åligger medlemsstaterna enligt artikel 248.3 EG gäller dessutom den allmänna skyldigheten för medlemsstaterna att lojalt samarbeta med revisionsrätten enligt artikel 10 EG jämförd med artikel 248.1 EG och 248.2 EG.

77 — För en särskilt belysande analys av bestämmelserna i artikel 248.3 EG i samband med revisionsrättens granskning i medlemsstaterna, se Inghelram, J. (ovan fotnot 26), sidan 138 och följande sidor.

144. Förordning nr 1605/2002 som antagits på grundval av artikel 279 EG innehåller i detta sammanhang också bestämmelser avseende samarbetet mellan medlemsstaterna och revisionsrätten. I artikel 140.2 i ovannämnda förordning föreskrivs bland annat att den granskning som sker i medlemsstaterna ska genomföras i samarbete med nationella revisionsorgan eller, om dessa inte har nödvändiga befogenheter, i samarbete med den behöriga nationella myndigheten och att revisionsrätten och medlemsstaternas nationella revisionsorgan ska samarbeta i en anda av förtroende och med bibehållet oberoende.

145. Mot bakgrund av dessa unionsrättsliga bestämmelser ska beslutet av det centrala kontaktkontoret i Tyskland, förbundsfinansministeriet och Bundesrechnungshof att inte möjliggöra för revisionsrätten att genomföra den aktuella undersökningen och därvid stödja denna, såsom kommissionen anfört i sin ansökan, betraktas som ett åsidosättande av Förbundsrepubliken Tyskland av artikel 10 EG jämförd med artikel 248.1–3 EG och artikel 140.2 i förordning nr 1605/2002.

146. Kommissionen gör genom sin talan emellertid gällande att Förbundsrepubliken Tyskland även åsidosatt artikel 142.1 i förordning nr 1605/2002. Enligt denna bestämmelse ska revisionsrätten vid genomförandet av sina uppgifter få allt det stöd och den information

som den anser sig behöva av kommissionen, övriga institutioner, organ som förvaltar inkomster och utgifter för unionens räkning liksom av budgetmedlens slutmottagare.

147. Enligt de faktiska omständigheterna kan denna grund för talan enbart förstås så att de organ som förvaltar inkomster och utgifter för unionens räkning har vägrat att samarbeta lojalt med revisionsrätten. Kommissionen har emellertid inte klargjort vilka tyska organ som i samband med revisionsrättens undersökning ska anses utgöra organ som förvaltar inkomster för unionens räkning. Med särskild hänsyn tagen till att mervärdesskatten trots harmoniseringen på detta område ska betraktas som en nationell skatt som i princip uttas enligt nationella bestämmelser [78] kan i detta sammanhang varken det centrala kontaktkontoret eller förbundsfinansministeriet utan vidare betraktas som organ som förvaltar unionens inkomster.

148. Eftersom det i mål om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF åligger kommissionen att bevisa det påstådda fördragsbrottet och förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera om fördragsbrott föreligger [79], och då kommissionen inte har fullgjort denna bevis- och åberopsbörda, ska talan, med avseende på grunden om ett åsidosättande av artikel 142.1 i förordning nr 1605/2002, ogillas.

VIII – Sammanfattning

149. Sammanfattningsvis anser jag att revisionsrätten enligt artikel 248.1 och 248.2 EG samt artikel 140.2 i förordning nr 1605/2002 har rätt att undersöka det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt enligt förordning nr 1798/2003. Revisionsrätten har vid utövandet av denna prövningsrätt såväl beaktat subsidiaritetsprincipen som proportionalitetsprincipen. Förbundsrepubliken Tyskland är enligt artikel 248.3 EG, artikel 10 EG jämförd med artikel 248.1 och 248.2 EG samt enligt artikel 140.2 i förordning nr 1605/2002 skyldig att göra det möjligt för revisionsrätten att genomföra denna undersökning och att på

78 — Se punkt 57 i detta förslag till avgörande.

79 — Se dom av den 29 april 2010 i mål C-160/08, kommissionen mot Tyskland (REU 2010, s. I-3713), punkt 116, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-246/08, kommissionen mot Finland (REG 2009, s. I-10605), punkt 52, av den 6 oktober 2009 i mål C-438/07, kommissionen mot Sverige (REG 2009, s. I-9517), punkt 49, och av den 13 november 2007 i mål C-507/03, kommissionen mot Irland (REG 2007, s. I-9777), punkt 33.

ett lojalt sätt ge stöd åt denna i enlighet med dessa bestämmelser.

150. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska de centrala kontaktkontorens, förbundsfinansministeriets och Bundesrechnungshofs beslut att inte låta revisionsrätten genomföra undersökningen av det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt och därvid stödja denna betraktas som ett åsidosättande av Förbundsrepubliken Tyskland av artikel 10 EG jämförd med artikel 248.1–3 EG och artikel 140.2 i förordning nr 1605/2002.

IX – Rättegångskostnader

151. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland i väsentliga delar har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna ska institutioner som har intervenerat i ett mål bära sina rättegångskostnader.

X – Förslag till avgörande

152. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen fastställer följande:

1) Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 10 EG, jämförd med artikel 248.1–3 EG och artikel 140.2 i rådets förordning nr 1605/2002 av den 25 juni 2002 med budgetförordning för Europeiska gemenskapernas allmänna budget genom att inte låta revisionsrätten genomföra

kontroller i Tyskland avseende det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt mellan medlemsstaterna, vilket regleras i rådets förordning nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92, och därvid stödja denna.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Förbundsrepubliken Tyskland ska ersätta rättegångskostnaderna.

4) Europaparlamentet och Europeiska revisionsrätten ska bära sina kostnader.