KOHTUJURISTI ETTEPANEK
VERICA TRSTENJAK
esitatud 25. mail 2011[1]

Sisukord

I. Sissejuhatus ..... I - 11239

II. Liidu õigus ..... I - 11240

A. Esmane õigus ..... I - 11240

B. Teisene õigus ..... I - 11240

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

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

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

III. Asjaolud ..... I - 11245

IV. Kohtueelne menetlus ..... I - 11247

V. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded ..... I - 11248

VI. Poolte peamised argumendid ..... I - 11249

VII. Õiguslik hinnang ..... I - 11253

A. Sissejuhatavad märkused ..... I - 11253

B. Omavahendite süsteem otsuse 2000/597 alusel ..... I - 11254

C. Kontrollikoja kontrollipädevus ..... I - 11258

1 – Algkeel: saksa.

1. Kontrollikoja kontrollipädevuse sisu, ulatus ja piirid ..... I - 11258

a) Pädevus kontrollida liidu institutsioonide ja liikmesriikide tegevust, millel on piisavalt otsene seos liidu tulude või kuludega ..... I - 11258

b) Liidu õiguse kohaldamisala kui kontrollikoja pädevuse piir liikmesriikide tegevuse kontrollimisel ..... I - 11259

c) Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete järgimise kohustus ..... I - 11263

i) Subsidiaarsuse põhimõte ..... I - 11263

ii) Proportsionaalsuse põhimõte ..... I - 11265

2. Kontrollikoja poolt läbiviidava auditi kontrollikriteeriumid ..... I - 11266

3. Vahekokkuvõte ..... I - 11268

D. Kontrollikoja pädevus kontrollida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 ..... I - 11268

1. Halduskoostöö kontrollimisel käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 on piisavalt otsene seos liidu tuludega ..... I - 11269

2. Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete järgimine ..... I - 11272

a) Subsidiaarsuse põhimõtte järgimine ..... I - 11273

b) Proportsionaalsuse põhimõtte järgimine ..... I - 11274

E. Saksamaa Liitvabariigi rikkumine talle kontrollikoja suhtes pandud koostöökohustuse osas ..... I - 11278

VIII. Kokkuvõte ..... I - 11280

IX. Kohtukulud ..... I - 11281

X. Ettepanek ..... I - 11281

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva kohtuasja alus on ELTL artikli 258 alusel komisjoni poolt esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, millega komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik ei lubanud Euroopa Kontrollikojal (edaspidi „kontrollikoda") viia Saksamaal läbi siseriiklike haldusasutuste piiriülese koostöö kontrolli käibemaksu valdkonnas, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud liidu õigusest tulenevaid kohustusi.

2. Menetlusõiguslikult paistab käesolev menetlus silma sellise eripäraga, et komisjon on liikmesriigi suhtes algatanud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse, sest viimane on eiranud kontrollikoja kontrollipädevust. Kuigi kontrollikoda on varem sõnaselgelt palunud anda talle hagi esitamise võimalus, et ta saaks oma pädevust liikmesriikide suhtes iseseisvalt kohtus kaitsta, [2] ei ole tal ka pärast viimast liidu õiguse õiguskaitsesüsteemi ümbertöötamist Lissaboni lepinguga otsest hagi esitamise võimalust liikmesriikide vastu, kes on tema kontrollipädevust eiranud. [3] Kontrollikoda peab hoopis taolisest rikkumisest teavitama komisjoni, et too saaks – nagu käesoleval juhul – algatada asjaomase liikmesriigi suhtes ELTL artikli 258 alusel liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse, milles kontrollikoda saab seejärel menetlusse astujana osaleda.

3. Käesolev menetlus annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada konkreetse kontrollijuhu näitel kontrollikoja pädevuse ulatust ja sisu liikmesriikide tegevuse kontrollimisel. Tegemist on esimese liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlusega, mille alus on liikmesriigi keeldumine lubamast oma territooriumil

2 – Vt kontrollikoja 1995. aasta aruanne Euroopa Liidu lepingu toimimise analüüsigrupile (prantsuskeelne versioon avaldatud väljaandes *Revue trimestrielle de droit européen* 1995, lk 689, punkt 2.6).

3 – Selles kontekstis tuleb üldiselt märkida, et Lissaboni lepinguga ei püütud reformida liidu õiguse õiguskaitsesüsteemi, vaid kinnitati üldiselt seni eksisteerinud õiguskaitsesüsteem selle põhijoontes. Vt selle kohta: Thiele, A., „Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon – (K)ein Schritt nach vorn?", EuR 2010, lk 30–51. Kontrollikojale liikmesriikide vastu iseseisva hagi esitamise võimaluse andmine oleks võimalik ELTL uude struktuuri liialt sekkumata. Selleks võiks näiteks ELTL artiklile 271 lisada uue punkti e, mille kohaselt saab kontrollikoda ELTL artikli 258 alusel esitada liikmesriigi vastu liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ELTL artikli 287 kohaste kontrolli- ja juurdepääsuõiguste rikkumise tõttu. Vt selle kohta Friedrich, C. ja Inghelram, J., „Die Klagemöglichkeiten des Europäischen Rechnungshofs vor dem Europäischen Gerichtshof", *DÖV* 1999, lk 669, 676.

teostada kontrollikoja plaanitavat kontrolli liidu tulude valdkonnas ja kontrollikoda selles toetada.

4. Käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse institutsionaalset tähtsust kinnitab Euroopa Parlamendi otsus astuda esmakordselt liikmesriigi vastu algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlusse komisjoni toetuseks.

II. Liidu õigus [4]

A. *Esmane õigus*

Kontrollikoja pädevus on esmases õiguses sätestatud EÜ artiklis 248.

B. *Teisene õigus*

1. Otsus 2000/597

5. Nõukogu 29. septembri 2000. aasta otsuse 2000/597/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta [5] artikkel 2 sätestab:

„1. Järgmisi tulusid käsitatakse Euroopa Liidu eelarvesse kavandatud omavahenditena:

a) impordimaksud, lisatasud, täiendavad summad või hüvitissummad, lisasummad või lisaelemendid ja muud tollimaksud, mille ühenduste institutsioonid on kehtestanud või kehtestavad ühise põllumajanduspoliitika raames kolmandate riikidega kauplemise suhtes, ning osamaksud ja muud suhkruturu ühise korralduse raames sätestatud tollimaksud;

b) ühise tollitariifistiku maksumäärad ja muud tollimaksud, mille ühenduste institutsioonid on kehtestanud või kehtestavad kolmandate riikidega kauplemise

4 – Tuginedes EL lepingus ja ELTL-s kasutatud tähistustele, kasutatakse mõistet „liidu õigus" üldmõistena ühenduse õiguse ja liidu õiguse tähistamiseks. Selles osas, milles on järgnevalt olulised üksikud esmase õiguse sätted, osutatakse *ratione temporis* kehtivatele sätetele.

5 – EÜT L 253, 7.10.2000, lk 42; ELT eriväljaanne 01/03, lk 200.

suhtes, ning Euroopa Söe- ja Teraseühenduse asutamislepingus käsitletud toodete suhtes kehtestatud tollimaksud;

c) ühtse määra kohaldamine kõigi liikmesriikide ühtlustatud käibemaksu arvutusbaasi suhtes, mis määratakse kindlaks kooskõlas ühenduse eeskirjadega. Sel eesmärgil arvessevõetav maksubaas ei ületa ühegi liikmesriigi puhul 50 protsenti RKTst vastavalt lõikele 7;

d) kõigi liikmesriikide rahvamajanduse kogutoodangute summa suhtes määra kohaldamine, mis määratakse kindlaks eelarvemenetluse kohaselt kõiki muid tulusid arvesse võttes.

[…]

4. Lõike 1 punktis c nimetatud ühtne määr on järgmiste määrade vahe:

a) käibemaksu-omavahendite sissenõudmise maksimaalne määr, milleks on määratud

2002. ja 2003. aastal 0,75 %,

alates 2004. aastast 0,50 %

ja

b) määr („külmutatud määr"), mis on võrdne artiklis 4 osutatud hüvitise ja kõigi liikmesriikide käibemaksubaasi suhtarvuga (mis on kindlaks määratud kooskõlas lõike 1 punktiga c), võttes arvesse asjaolu, et Ühendkuningriik ei osale endale võimaldatud korrigeerimise rahastamises ning Austria, Saksamaa, Madalmaade ja Rootsi osa Ühendkuningriigile võimaldatud korrigeerimise rahastamises on vähendatud ühe neljandikuni tavalisest ulatusest.

5. Lõike 1 punkti d alusel kinnitatud määra kohaldatakse iga liikmesriigi RKT suhtes.

[…]

7. Käesoleva otsuse kohaldamisel on RKT kõnealuse aasta rahvamajanduse kogutulu turuhindades, nagu komisjon on selle arvutanud ESA 95 rakendamisel kooskõlas määrusega (EÜ) nr 2223/96.

Kui ESA 95 muutmisega peaks kaasnema komisjoni sätestatud rahvamajanduse kogutulu märkimisväärne muutumine, otsustab nõukogu ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga, kas neid muudatusi kohaldatakse käesoleva otsuse rakendamisel."

6. Otsuse 2000/597 artikkel 8 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid nõuavad artikli 2 lõike 1 punktides a ja b nimetatud ühenduse omavahendid sisse vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mida kohandatakse vajaduse korral ühenduse eeskirjade nõuete kohaselt.

[…]

Liikmesriigid annavad artikli 2 lõike 1 punktides a–d ettenähtud vahendid komisjoni käsutusse.

2. Ilma et see piiraks raamatupidamisarvestuse kontrollimist ning nimetatud kontrolli seaduslikkuse ja korrapärasuse inspekteerimist vastavalt EÜ asutamislepingu artikli 248 ja Euratomi asutamislepingu artikli 160C sätetele – nimetatud kontrollimine ja inspekteerimine käsitlevad peamiselt käibemaksust ja RKTst laekuvate omavahendite baasi kindlaksmääramise siseriiklike süsteemide ja korra usaldusväärsust ja tõhusust – ning ilma et see piiraks EÜ asutamislepingu artikli 279 lõikes c ja Euratomi asutamislepingu artikli 183 punktis c sätestatud inspekteerimise korda, võtab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ja pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendiga ühehäälselt vastu sätted, mida on vaja käesoleva määruse kohaldamiseks ning selleks, et kontrollida artiklites 2 ja 5 nimetatud tulude sissenõudmist, komisjoni käsutusse andmist ja tasumist.”

2. Määrus nr 1605/2002

7. Nõukogu 25. juuni 2002. aasta määruse (EÜ, Euratom) nr 1605/2002 (mis käsitleb Euroopa ühenduste üldeelarve suhtes kohaldatavat finantsmäärust [6]) artikkel 140 sätestab:

„1. Kõikide tulude ja kulude õiguspärasuse ja korrakohasuse kindlakstegemisel võtab kontrollikoda arvesse asutamislepingu sätteid, eelarvet, käesolevat määrust, rakenduseeskirju ja kõiki muid asutamislepingute kohaselt vastuvõetud õigusakte.

2. Oma ülesannete täitmisel on kontrollikojal õigus tutvuda artiklis 142 sätestatud viisil kõikide dokumentide ja andmetega, mis on seotud talituste ja asutuste finantsjuhtimisega ja käsitlevad ühenduste rahastatavaid või kaasrahastatavaid meetmeid. Kontrollikojal on õigus küsitleda kõiki tulu- ja kulutoimingute eest vastutavaid ametnikke ja kasutada kõiki auditeerimismenetlusi, mis on kõnealuste talituste või asutuste puhul asjakohased. Liikmesriikides toimub audit koostöös siseriiklike auditeerimisasutustega või kui

6 – EÜT L 248, lk 1; ELT eriväljaanne 01/04, lk 74.

neil puuduvad vajalikud volitused, siis pädevate siseriiklike talitustega. Kontrollikoda ja liikmesriikide auditeerimisasutused teevad usalduslikult koostööd, säilitades samal ajal oma sõltumatuse.

[…]”

8. Määruse nr 1605/2002 artikli 142 lõige 1 sätestab:

„Komisjon, teised institutsioonid, ühenduste huvides tulusid ja kulusid haldavad asutused ja eelarvest tehtavate maksete lõppsaajad aitavad kontrollikoda igakülgselt ja annavad kontrollikojale kogu teabe, mida too peab oma ülesannete täitmiseks vajalikuks. Nad annavad kontrollikoja käsutusse kõik ühenduse eelarvest rahastatavate lepingute sõlmimist ja täitmist käsitlevad dokumendid, kõik sularaha või materiaalse vara arvestusdokumendid, kõik raamatupidamisdokumendid või tõendavad dokumendid ning nendega seotud haldusdokumendid, kõik tulude ja kuludega seotud dokumendid, kõik inventarinimestikud, kõik organisatsiooni skeemid, mida kontrollikoda peab vajalikuks eelarve täitumist ja majandustulemust käsitleva aruande auditeerimiseks dokumentide põhjal või kohapeal, ja samaks otstarbeks ka kõik magnetkandjal loodud või säilitatavad dokumendid ja andmed.

Asjaomaste valitsuste muud üksused ja siseauditiorganid aitavad kontrollikoda igal viisil, mida viimane peab oma ülesannete täitmiseks vajalikuks.

Esimene lõik kehtib ka füüsiliste ja juriidiliste isikute kohta, kes saavad makseid ühenduse eelarvest.”

3. Määrus nr 1798/2003

9. Nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta [7] artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide haldusasutused, kes vastutavad käibemaksualaste

7 – ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392.

õigusaktide rakendamise eest kauba- ja teenusetarnete, ühendusesisese kaupade omandamise ja kaupade impordi suhtes, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib neil aidata käibemaksu õigesti arvutada.

Samuti sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused teatava teabe elektrooniliseks vahetamiseks, eeskätt ühendusesiseste tehingute käibemaksustamise osas.

[…]”

10. Määruse nr 1798/2003 artikli 3 lõike 2 kohaselt määrab iga liikmesriik ühe keskse sideorgani, kellele antakse edasi põhivastutus halduskoostöö valdkonnas toimuva suhtlemise eest teiste liikmesriikidega, ning teatab sellest komisjonile ja teistele liikmesriikidele.

11. Määruse nr 1798/2003 artikkel 5 näeb ette:

„1. Taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus artiklis 1 osutatud teabe, sealhulgas konkreetset juhtumit või juhtumeid käsitleva teabe.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud asutus selle teabe saamiseks kõik vajalikud haldusuurimised.

3. Lõikes 1 osutatud taotlus võib sisaldada põhjendatud taotlust korraldada teatav haldusuurimine. Kui liikmesriigi arvates ei ole haldusuurimist vaja, teatab ta taotluse esitanud asutusele viivitamata selle põhjused.

4. Soovitava teabe saamiseks või taotletava haldusuurimise teostamiseks peab taotluse saanud asutus või haldusasutus, kelle poole taotluse saanud asutus pöördub, toimima nii, nagu tegutseks ta oma huvides või mõne muu oma liikmesriigi asutuse taotlusel.”

12. Määruse nr 1798/2003 artikli 35 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid ja komisjon jälgivad ja hindavad seda, kuidas käesolevas määruses sätestatud halduskoostöö kord toimib. Komisjon

kogub liikmesriikide kogemusi, et parandada selle korra toimimist."

13. Määruse nr 1798/2003 artikli 43 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva määruse kohaldamiseks võtavad liikmesriigid kõik vajalikud meetmed, et:

a) tagada artiklis 3 osutatud pädevate asutuste vahel tõhus sisemine kooskõlastatus;

b) seada sisse otsene koostöö niisuguseks kooskõlastamiseks volitatud asutuste vahel;

c) tagada käesoleva määrusega ettenähtud teabevahetuse korra tõrgeteta toimimine."

III. Asjaolud

14. Kontrollikoda teatas 26. juuni 2006. aasta kirjaga Bundesrechnungshofile (Saksamaa Liitvabariigi riigikontroll), et ta plaanib 10.–13. oktoobrini 2006 teha auditikäigu. Auditi ese on halduskoostöö käibemaksu valdkonnas, nagu see on reguleeritud määruses nr 1798/2003 ning vastavates rakendussätetes. Seejuures on kontrollimise keskmes küsimus, kas liikmesriigid on halduskoostöö tarvis loonud haldus- ja organisatsioonilised struktuurid ning kuidas toimub koostöö määruse nr 1798/2003 artikli 5 kohase abitaotluse saamise korral praktikas. Audit puudutab peamiselt kõnealuse määruse artikli 2 lõikes 2 ette nähtud keskse sideorgani üksuseid. Auditisse võidakse siiski kaasata ka teisi halduskoostöös osalevaid üksuseid.

15. Viidates sellele esimesele kirjale, teatas kontrollikoda Bundesrechnungshofile 7. septembri 2006. aasta kirjaga auditi täiendavatest üksikasjadest. Nimetatud kirjas teatati eelkõige ette auditikäigust Saksa kesksesse sideorganisse perioodil 10.–13. oktoober 2006. Kirjale oli lisatud külastusprogramm, mis paluti kesksele sideorganile edasi saata.

16. Külastusprogrammis palutakse kesksel sideorganil edastada teave aastatel 2004–2005 saadud ja esitatud teabe saamise taotluste kohta määruse nr 1798/2003 artikli 5 tähenduses. Peale selle sisaldab külastusprogramm ülevaadet erinevatest teemadest, mis tuleks auditikäigu kestel läbi töötada.

Nimetatud teemade hulka kuulusid eelkõige 1) keskse sideorgani organisatsioon, infrastruktuur ja töömeetodid, 2) teabevahetus eelneva taotluseta määruse nr 1798/2003 IV peatüki tähenduses, 3) ühendusesiseseid tehinguid käsitleva teabe säilitamine ja vahetamine (käibemaksuteabe vahetamise süsteemi andmebaas), 4) halduskoostööd takistavad õiguslikud probleemid, 5) edasised meetmed halduskoostöö parendamiseks ja kuritarvituste vältimiseks ning 6) saadud ja esitatud teabe saamise taotluste pistelised uurimised.

17. Bundesrechnungshof kinnitas 18. septembri 2006. aasta kirjaga, et soovib kontrollikoja auditis osaleda. Selleks nähti 9. oktoobriks 2006 ette sissejuhatav nõupidamine Bundesrechnungshofis.

18. Kuna keskne sideorgan ei tundunud olevat valmis kontrollikojaga koostööd tegema, pöördus viimane 5. oktoobri 2006. aasta kirjaga uuesti Bundesrechnungshofi poole. Selles teatas ta, et keskne sideorgan ei ole kinnitanud auditikäiku ega edastanud eelnevalt palutud ning auditi nõuetekohaseks ettevalmistamiseks vajalikke dokumente. Neil asjaoludel teatas kontrollikoda, et ta soovib auditikäigu 14.–17. novembrile 2006 edasi lükata. Ühtlasi palus ta Bundesrechnungshofil võtta meetmed, et tagada kõnealuse kontrolli nõuetekohane läbiviimine keskses sideorganis.

19. Kontrollikoda kurtis 9. novembri 2006. aasta kirjas Saksa Bundesminister der Finanzenile (liidu rahandusminister), et auditeerimisele kuuluv keskne sideorgan ei ole kinnitanud ei kontrollimise aega 14.–17. novembrini 2006 ega ka edastanud nõutavat teavet. Kontrollikoda andis teada, et ta lükkab auditikäigu tähtaja veel kord edasi, täpsemalt perioodile 4.–7. detsember 2006. Ühtlasi käsitles ta uuesti auditi eesmärki ja selgitas selles kontekstis, et muu hulgas on ette nähtud 2005. aastal keskse sideorgani poolt esitatud ning teistest liikmesriikidest saadud teabe saamise taotluste pisteline kontroll. Auditi esemeks ei ole tegelikud sisulised tehingud, kaasa arvatud maksude arvutamine, kuivõrd see kontrollitavatest dokumentidest nähtub. Kontrollitakse hoopis halduskoostöö tõhusust. Oma 4. detsembri 2006. aasta vastuses teatas Bundesministerium der Finanzen, et kontrollikoda ei saa auditit õigusliku aluse puudumise tõttu läbi viia.

20. Kontrollikoda pöördus 13. detsembri 2006. aasta kirjaga uuesti Bundesrechnungshofi poole ning palus vastata mõnele küsimusele seoses üksikute teabetaotlustega,

mida on määruse nr 1798/2003 artikli 5 kohaselt vahetatud Saksamaa keskse sideorgani ja teiste liikmesriikide kesksete sideorganite vahel. Selle palve lükkas Bundesrechnungshof 6. märtsil 2007 tagasi, viidates asjaolule, et Bundesministerium der Finanzen on juba avaldanud oma vastuseisu kontrollikoja auditi väljakuulutamisele selles asjas. Neutraalsuse põhimõtte tõttu ei saa Bundesrechnungshof asjakohast teavet seega edastada.

IV. Kohtueelne menetlus

21. Kontrollikoda pöördus 4. mai 2007. aasta kirjaga uuesti Bundesministerium der Finanzeni poole ning andis teada mitmest järeldusest, mis tulenesid teistes liikmesriikides toimunud audititest. 29. juuni 2007. aasta vastuses esitas Bundesministerium der Finanzen oma seisukohad nende selgituste osas. Kõnealuses kirjas ei viidanud ta siiski oma äraütleva seisukoha muutmisele seoses auditi läbiviimisega Saksamaa Liitvabariigis.

22. Oma auditi tulemused avaldas kontrollikoda oma eriaruandes nr 8/2007 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas [8] (edaspidi „eriaruanne nr 8/2007”). Selles aruandes Saksamaad puudutavad tähelepanekud põhinevad teistesse liikmesriikidesse tehtud auditikäikude leidudel, komisjoni tehtud auditikäikude ajal saadud teabel ja avalikult kättesaadavatel aruannetel [9].

23. Komisjon teavitas 23. septembri 2008. aasta märgukirjaga Saksamaa Liitvabariiki, et too on oma korduva keeldumisega koostööst kontrollikojaga rikkunud EÜ artikli 248 lõigetest 1, 2 ja 3 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõikest 2 ja artikli 142 lõikest 1, samuti EÜ artiklist 10 tulenevaid kohustusi. Rikkumise alus on asjaolu, et kontrollikojal takistati täitmast tema ülesannet kontrollida liidu tulusid. Peale selle oli kontrollikoja asjaomase auditi eesmärk kontrollida liidu kulusid seoses määruse nr 1798/2003 rakendamisega, kusjuures eelkõige pidi hinnatama käibemaksuteabe vahetamise süsteemi andmebaasi tõhusust ja tulemuslikkust.

24. Oma 23. detsembri 2008. aasta vastuses lükkas Saksamaa Liitvabariik talle esitatud etteheited tagasi. Otsustava tähtsusega on

8 – ELT 2008, C 20, lk 1.

9 – Eriaruanne nr 8/2007, punkt 14.

asjaolu, et kontrollikoja kontrollikavatsus ei ole hõlmatud EÜ artikliga 248, sest nimetatud audit ei ole suunatud ei liidu tulude ega kulude kontrollimisele. Samuti tugines Saksamaa valitsus subsidiaarsuse põhimõttele.

25. Komisjon edastas 23. märtsi 2009. aasta kirjaga Saksamaa Liitvabariigile EÜ artikli 226 alusel põhjendatud arvamuse. Seejuures jäi ta oma seisukohale, et kontrollikojal on pädevus kontrollida liikmesriikide halduskoostööd käibemaksu valdkonnas. Lisaks sellele on kontrollikoda pädev ka hindama käibemaksuteabe vahetamise süsteemi andmebaasiga seotud liidu kulusid, sest seda käibemaksuteabe vahetamise süsteemi rahastatakse liidu eelarvest.

26. Põhjendatud arvamusele 22. mai 2009. aasta kirjaga antud vastuses kinnitas Saksamaa Liitvabariik oma seisukohta, et kõnealune audit ei ole hõlmatud EÜ artikliga 248, kuivõrd see on suunatud käibemaksutulude kontrollile. Kui audit oli plaanitud liidu kulude kontrollina seoses käibemaksuteabe vahetamise süsteemi andmebaasiga, aktsepteeris Saksamaa Liitvabariik sõnaselgelt kontrollikoja pädevust kontrollida asjakohaseid liidu kulusid. Nimetatud kulud ei olnud aga algse auditeerimisotsuse ese.

V. Menetlus Euroopa Kohtus ja poolte nõuded

27. Kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole komisjoni arvates järginud põhjendatud arvamust, esitas komisjon 17. detsembril 2009 ELTL artikli 258 alusel hagi.

28. Komisjon palub Euroopa Kohtul:

– tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik ei lubanud kontrollikojal läbi viia kontrolle Saksamaal määruses nr 1798/2003 ja asjaomastes rakendussätetes reguleeritud liikmesriikide halduskoostöö üle käibemaksu valdkonnas, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud EÜ artikli 248 lõigetest 1, 2 ja 3, määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõikest 2 ja artikli 142 lõikest 1 ning EÜ artiklist 10 tulenevaid kohustusi;

– mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.

29. Saksamaa Liitvabariik palub jätta hagi rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

30. Euroopa Kohtu president lubas 7. mai 2010. aasta määrusega kontrollikojal ja Euroopa Parlamendil komisjoni nõuete toetuseks menetlusse astuda. Kontrollikoda ja Euroopa Parlament paluvad komisjoni hagi rahuldada.

31. Komisjoni, Saksamaa Liitvabariigi ning kontrollikoja ja Euroopa Parlamendi esindajad esitasid oma seisukohad 15. märtsil 2011 peetud kohtuistungil.

VI. Poolte peamised argumendid

32. Komisjoni, Euroopa Parlamendi ja kontrollikoja arvates toob Saksamaa Liitvabariigi keeldumine võimaldamast kontrollikojal auditeerida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas endaga kaasa EÜ artikli 248 lõigete 1, 2 ja 3, määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 2 ja artikli 142 lõike 1 ning EÜ artikli 10 rikkumise. Saksamaa valitsus peab oma keelduvat seisukohta seevastu liidu õigusega kooskõlas olevaks.

33. *Komisjon, Euroopa Parlament* ja *kontrollikoda* toetavad kontrollikoja kontrollipädevuse ning liikmesriikide vastavate koostöökohustuste laia tõlgendamist. Selleks toovad nad esile esmases õiguses põhistatud kontrollikoja ülesande hinnata liidu rahaliste vahendite kogumist ja kasutamist ning kontrollida, kas finantstehingud on õigesti registreeritud ja tõendatud, seaduslikult ja korrektselt teostatud ja hallatud. Sõltumatu välise kontrollijana aitab kontrollikoda kaasa liidu finantshalduse parendamisele ja nii liidu kodanike rahaliste huvide kaitsmisele. Selles kontekstis ning tagamaks asjakohaste sätete *effet utile*, tuleb kontrollikoja kontrollipädevust tõlgendada laialt. Peale selle tuleneb liidu õiguse juhistest, et liikmesriikides toimuvate auditeerimiste korral peavad viimased kontrollikoda tema tegevuses igati toetama.

34. Seega peavad liikmesriigid lubama läbi viia kõiki selliseid kontrollikoja poolt teostatavaid auditeid, mille eesmärgiks on liidu rahaliste vahendite kogumise ja kasutamise hindamine, ning pakkuma kontrollikojale seoses sellega oma igakülgset toetust. Just sellest Saksa ametiasutused kontrollikojale aga keeldusid. Isegi kui määrus nr 1798/2003 ei reguleeri ise liidu tulude kogumist, on sellel siiski liidu tuludega selge ja otsene seos. Määruse eesmärk on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemine käibemaksu valdkonnas ning järelikult aitab määrus kaasa sellele, et liikmesriikidel oleks korrektne käibemaksutulu ja liit saaks

võimalikult parimatel tingimustel käsutada talle kuuluvaid käibemaksupõhiseid omavahendeid. Kokkuvõttes on ju liikmesriikide käibemaksutulu liidu käibemaksupõhiste omavahendite kindlaksmääramise alus. Sellest vaatepunktist kuulub kontrollimine, kas liikmesriigid on loonud tõhusa koostöö ja vastastikuse abi süsteemi käibemaksu valdkonnas, käibemaksupõhiste omavahendite kontrollimise alla. Lisaks ei tohi tähelepanuta jätta asjaolu, et teised liikmesriigid peavad võimaliku puudujäägi käibemaksupõhiste omavahendite tasandil kompenseerima suuremate summadega RKT-l põhinevate omavahendite valdkonnas.

35. *Kontrollikoda* ja *Euroopa Parlament* rõhutavad selles kontekstis ka kontrollikoja teostatavate auditite ning komisjoni võimalike kontrollide vahelist erinevust. Kontrollikoja teostatavate auditite eesmärk ei ole uurida määruse nr 1798/2003 kohaldamist liikmesriikide poolt, et kohustuste rikkumise korral riikide suhtes sanktsioone kehtestada, vaid auditite eesmärk on hoopis kontrollida, kas halduskoostöö süsteem toimib praktikas hästi, ning esitada vajaduse korral parendamisettepanekuid. *Kontrollikoda* toob seejuures esile, et Saksamaa valitsuse pooldatava kontrollikoja pädevuse kitsendava tõlgendamise tagajärjel võiks viimane viia käibemaksupõhiste omavahendite valdkonnas läbi üksnes väga piiratud raamatupidamisauditeid, mis takistaks tal teostada tulemusauditeid *(performance audits*). Kõnealused auditid on siiski vajalikud, et kontrollikoda saaks täita EÜ artikli 248 sõnastusest tulenevat kohustust.

36. *Komisjon* leiab, et lisaks kinnitavad tema seisukohta määruse nr 1798/2003 artikli 43 lõige 1, otsuse 2000/597 artikli 8 lõige 2 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõige 1. Nendest sätetest tuleneb, et liikmesriigid ise on tõlgendanud EÜ artikli 248 kohast kontrollikoja pädevust nii laialt, et see hõlmab liikmesriikide halduskoostöö kontrolli käibemaksu valdkonnas määruse nr 1798/2003 sätete alusel.

37. *Saksamaa valitsus* toetab seevastu kontrollikoja pädevuse kitsamat tõlgendamist. Kontrollikoja ülesanne on selgelt piiritletud selliste toimingute kontrollimisega, mis on liidu tulude ja kuludega otseses seoses.

38. Saksamaa valitsuse arvates ei puuduta määrus nr 1798/2003 liidu tulusid. Liikmesriikide käibemaksutulu, mida kaitstakse määrusega nr 1798/2003, ei kujuta endast liidu tulu, vaid kaasatakse liidu käibemaksupõhiste omavahendite arvestamisse pelgalt fikseeritud suurusena. Kõnealuse arvestuse puhul asjakohased eeskirjad ei sisalda korrigeerimise viisi, millega arvestatakse juurde käibemaksutulud, mida liikmesriik oleks võinud – näiteks riikidevahelise vastastikuse abi sujuvama toimimise tõttu – täiendavalt saada.

39. Selles seoses teeb Saksamaa valitsus ka võrdluse RKT-l põhinevate omavahenditega. Selles osas rõhutab ta eriti, et RKT-l põhinevate omavahendite arvestamine baseerub lõpuks üksikute liikmesriikide RKT-l. Kui omavahendite aluse tekkimise viis alluks kontrollikoja auditeerimisele, oleks kontrollikojal RKT-l põhinevate omavahendite kontrollimise raames pädevus kontrollida üksikute liikmesriikide kogu majanduspoliitikat, sest just see mõjutab iga liikmesriigi RKT-d.

40. Need kaalutlused viivad Saksamaa valitsuse järelduseni, et kontrollikoja kontrollipädevus saab olla seotud üksnes tegelikult saadud käibemaksu netotulu uurimise ja arvestamisega ning arvestustega, mida liikmesriigid teostavad nimetatud tulude alusel, et määrata kindlaks käibemaksupõhine omavahendite baas. Üksikud maksude kogumise, kindlaksmääramise ja haldusmenetlused, st tegelikud maksustamismenetlused liikmesriikides seevastu kontrollikoja auditeerimisele ei allu, sest kõnealused menetlused ei ole käibemaksupõhiste omavahendite kindlaksmääramise ja arvestamise ese. Kontrollikoja pädevus kontrollida määruse nr 1798/2003 rakendamist liikmesriikides ei tulene selles kontekstis ka otsuse 2000/597 artikli 8 lõikest 2.

41. Pooled vaidlevad samuti selle üle, kas kontrollikojapoolne liikmesriikide halduskoostöö auditeerimine käibemaksu valdkonnas rikub subsidiaarsuse põhimõtet.

42. *Saksamaa valitsus* vastab sellele küsimusele jaatavalt. Käibemaksu kogumist kontrollivad põhimõtteliselt siseriiklikud riigikontrollid. Kui komisjon on seisukohal, et

piiriüleseid aspekte saab kontrollida üksnes kontrollikoda, jätab ta tähelepanuta, et määruse nr 1798/2003 artikli 35 kohaselt on juba ette nähtud komisjonipoolne jälgimine ja hindamine koostöös liikmesriikidega. Teisisõnu on liidu seadusandja juba võtnud tarvitusele ettevaatusabinõud, et arvestada siseriiklike riigikontrollide piiratud pädevusvaldkonda. Selles osas ei ole kontrollikojapoolne auditeerimine vajalik.

43. Kõnealuses kontekstis toob Saksamaa valitsus samuti esile selle, et maksuhalduri organisatsiooniline ülesehitus, maksukontrollid ning maksude sissenõudmine kuuluvad liikmesriikide pädevusse. Seda liidu ja liikmesriikide vahelist haldusõiguslikku pädevuse jaotust ei saa lahutada küsimusest, milline kontrolliasutus tohib vastavaid haldustegevusi kontrollida. Kontrollikoja kontrollipädevuse piiritlemine peab seega olema vastavuses halduspädevuse piiritlemisega. Sõnaselge aluslepingust tuleneva aluseta ei ole liikmesriigi pädevusse kuuluva haldustegevuse kontrollimine seega lubatav.

44. *Komisjoni*, *Euroopa Parlamendi* ja *kontrollikoja* arvates ei ole subsidiaarsuse argument veenev. Pigem kõneleb määruse nr 1798/2003 kohase halduskoostöö piiriülene aspekt kontrollikoja kontrollipädevuse kasuks. Peale selle rõhutab *komisjon* kontrollikoja auditite iseseisvat laadi. Komisjoni või siseriiklike riigikontrollide kontrollipädevus ei välista seetõttu automaatselt kontrollikoja kontrollipädevust.

45. *Komisjon* väidab oma repliigis peale selle, et määruse nr 1798/2003 rakendamisega on seotud ka liidu kulud, sest nimetatud määruses ette nähtud infosüsteemide ülesehitamist ja käitamist (kaas)rahastatakse liidu eelarvest. Järelikult kuulub määruse nr 1798/2003 ülevõtmise ja rakendamise kontrollimine samuti liidu kulude seaduslikkuse ja korrektsuse kontrollimise alla.

46. *Saksamaa valitsus* peab seda väidet lausa kahes mõttes vastuvõetamatuks. Esiteks ei toodud seda argumenti välja hagiavalduses, mistõttu tuleb kõnealune väide Euroopa Kohtu kodukorra artikli 42 lõike 2 esimese lõigu alusel hilinemise tõttu ja seega vastuvõetamatuna tagasi lükata. Teiseks ei olnud kulude kontrollimine kontrollikoja audititaotluse ese.

VII. Õiguslik hinnang

A. *Sissejuhatavad märkused*

47. Hinnangu andmine küsimusele, kas Saksamaa Liitvabariigi keeldumine lubamast kontrollikojal läbi viia liikmesriikide halduskoostöö kontrolli käibemaksu valdkonnas oli ühenduse õigusega kooskõlas, sõltub kokkuvõttes vastusest küsimusele, kas kontrollikojal oli pädevus seda kontrolli läbi viia või mitte. Kui kontrollikojal ei ole pädevust taolist kontrolli teostada, siis võis Saksamaa Liitvabariik ilma edasiste põhjendusteta keelduda koostööst kontrollikojaga. Kui aga kontrollikojal on pädevus sellist kontrolli läbi viia – nagu väidavad Euroopa Komisjon, Euroopa Parlament ja kontrollikoda –, võiks Saksamaa Liitvabariigi keeldumist pidada tal lasuvate liidu õigusest tulenevate koostöökohustuste rikkumiseks.

48. EÜ artikli 7 lõike 1 kohaselt kuulub kontrollikoda liidu institutsioonide hulka ning toimib talle selle lepinguga antud volituste piires. Kõnealused volitused on esmases õiguses sätestatud EÜ artiklis 248, mille lõike 1 kohaselt kontrollib kontrollikoda liidu kõiki tulude ja kulude raamatupidamiskontosid ning ka kõigi liidu loodud asutuste tulude ja kulude raamatupidamiskontosid niivõrd, kuivõrd asjassepuutuv asutamisakt sellist kontrolli ei välista.

49. Kontrollikoja kontrollipädevus seondub seega põhimõtteliselt liidu tulude ja kuludega.[10] Käesolevas kontekstis kerkib eelnevat arvesse võttes kõigepealt küsimus, kas liikmesriikide halduskoostöö kontrollimine käibemaksu valdkonnas puudutab liidu tulusid või kulusid või mitte. Võttes eriliselt arvesse asjaolu, et Euroopa Kohtu senine praktika sisaldab väga vähe seisukohti kontrollikoja kontrollipädevuse ulatuse kohta, tundub mulle sellele küsimusele vastamiseks vajalik analüüsida liidu tulude põhistruktuuri – *ratione temporis* kohaldatava – otsuse 2000/597 alusel. Kõnealusele analüüsile tuginedes käsitlen ma seejärel küsimust, kas ja millistel

10 – Vt selles seoses Ekelmans, M., „Cour des comptes", väljaandes *Rép. communautaire Dalloz* (08/2008 seisuga), punkt 47.

tingimustel võib Saksamaa Liitvabariigi poolt keelatud auditit pidada liidu tulude või kulude kontrollimiseks, mille läbiviimist peab Saksamaa Liitvabariik toetama.

B. *Omavahendite süsteem otsuse 2000/597 alusel*

50. EÜ artikli 269 esimese lõigu kohaselt rahastatakse liidu eelarvet täielikult liidu omavahenditest, ilma et see piiraks muid tulusid. Kõnealuse artikli teise lõigu kohaselt määrab nõukogu, komisjoni ettepaneku põhjal ja pärast konsulteerimist Euroopa parlamendiga, ühehäälselt kindlaks liidu omavahendite süsteemiga seotud sätted.

51. Käesoleva menetluse puhul asjakohaseks perioodiks on omavahendite süsteem määratud kindlaks otsuses 2000/597. Selle otsuse artikli 2 lõige 1 eristab tulusid, mis saadakse põllumajandusvaldkonna osamaksudest ja maksetest (punkt a), tulusid, mis saadakse imporditollimaksudest (punkt b), käibemaksupõhiseid omavahendeid (punkt c) ja RKT-l põhinevaid omavahendeid [11] (punkt d).

52. Liidule kuuluvad põllumajandusvaldkonna osamaksud ja maksed ning imporditollid, mida nimetatakse ka „traditsioonilisteks omavahenditeks", nõuavad liikmesriigid otsuse 2000/597 artikli 8 lõike 1 kohaselt sisse vastavalt siseriiklikele õigusaktidele. Kõnealuse otsuse artikli 2 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid vastutasuna jätta endale sissenõudmiskuludena 25 % summast.

53. Liidu käibemaksupõhised omavahendid määratakse otsuse 2000/597 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt kindlaks keeruliste arvestuste alusel. Seejuures määratakse esimese sammuna igale liikmesriigile lähtuvalt tegelikest käibemaksutuludest ühtne käibemaksupõhine omavahendite baas. Üksikasjalikud eeskirjad selle maksubaasi kindlaksmääramiseks sisalduvad nõukogu 29. mai 1989. aasta määruses (EMÜ, Euratom) nr 1553/89

11 – Kuigi otsuse 2000/597 artikli 2 lõike 1 punktis d ei kõnelda liikmesriikide rahvamajanduse kogutulust, vaid hoopis rahvamajanduse kogutoodangust (RKT), täpsustatakse selle otsuse artikli 2 lõikes 7, et nimetatud otsuse kohaldamisel on RKT kõnealuse aasta rahvamajanduse kogutulu turuhindades, nagu komisjon on selle arvutanud ESA 95 rakendamisel, kooskõlas määrusega (EÜ) nr 2223/96. Põhjenduses 4 selgitatakse taolist mõistete ümbervahetamist sellega, et omavahendite puhul on otstarbekas kasutada uusimaid statistikamõisteid.

käibemaksust laekuvate omavahendite kogumise kindla ühtse korra kohta [12]. Seejärel piiratakse asjaomase liikmesriigi taoliselt kindlaksmääratud maksubaas maksimaalselt 50 %-ga otsuse 2000/597 artikli 2 lõike 7 kohaselt määratud RKT-st (käibemaksu maksubaasi piiristamine). [13] Selliselt kindlaksmääratud käibemaksupõhise omavahendite baasi suhtes kohaldatakse seejärel kõikide liikmesriikide jaoks ühtset määra [14]. Nimetatud arvestustest tulenevad iga üksiku liikmesriigi poolt liidule tasumisele kuuluvad käibemaksupõhised omavahendid, mille liikmesriigid peavad otsuse 2000/597 artikli 8 lõike 1 kolmanda lõigu kohaselt komisjoni käsutusse andma.

54. RKT-l põhinevad omavahendid tulenevad otsuse 2000/597 artikli 2 lõike 1 punkti d kohaselt kõigi liikmesriikide rahvamajanduse kogutoodangute summa suhtes ühtse määra kohaldamisest, mis määratakse kindlaks eelarvemenetluse kohaselt kõiki muid tulusid arvesse võttes. Nende omavahendite eesmärk on EL-i eelarve tasakaalustamine ning selles kontekstis võib neid kirjeldada teatud laadi lukukivina, [15] mida omavahendite süsteem vajab, sest liidul ei ole laenu võtmine põhimõtteliselt lubatud. [16] See tähendab, et struktuursed tulude kaotused kolmes ülejäänud omavahendite kategoorias tuleb põhimõtteliselt tasakaalustada RKT-l põhinevatest omavahenditest saadavate suuremate tuludega. Otsuse 2000/597 artikli 8 lõike 1 kolmanda lõigu kohaselt peavad liikmesriigid andma RKT-l põhinevad omavahendid komisjoni käsutusse.

55. Oluline erinevus esiteks traditsiooniliste omavahendite ja käibemaksupõhiste omavahendite ning teiseks RKT-l põhinevate omavahendite vahel seisneb selles, et liikmesriikide poolt komisjoni käsutusse antavad traditsioonilised omavahendid peavad põhimõtteliselt vastama liikmesriikide poolt kogutud põllumajandusvaldkonna impordimaksudele ja tollidele – millest on maha arvatud sissenõudmiskulud –, samas kui käibemaksupõhiste omavahendite ja siseriiklike käibemaksutulude või RKT-l põhinevate omavahendite

12 – EÜT L 155, lk 9; ELT eriväljaanne 01/01, lk 197. Üldistatult toimub kõnealune määruse nr 1553/89 kohane arvestamine järgmiselt: kõigepealt korrigeeritakse liikmesriikide käibemaksutulu siseriiklike eeskirjade kohaselt ühistest eeskirjadest lubatud erandite alusel (artikli 2 lõige 3 ja artikkel 5). Seejärel jagatakse korrigeeritud käibemaksutulu siseriikliku käibemaksumääraga. Kui liikmesriigis kohaldatakse mitut käibemaksumäära, moodustatakse sellest kaalutud keskmine määr (artiklid 3, 4 ja 5). Korrigeeritud tulude ja kaalutud keskmise määra jagatisest arvestatud maksubaasi korrigeeritakse seejärel kuuenda käibemaksudirektiivi poolt erandina lubatud tehingute võrra (artiklid 2 ja 6). Vt Meermagen, B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, München, 2002, lk 154.

13 – Kõnealune ülempiir peab parandama õiglast liikmesriikidevahelist finantstasakaalustamist; vt Hidien, J., „Der Rechtscharakter der Mehrwertsteuer-Einnahmen der EU", *EuR* 1997, lk 95, 103.

14 – Nimetatud määra arvestamisviisi kirjeldatakse otsuse 2000/597 artikli 2 lõikes 4.

15 – Vt selle kohta 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, lk 707, 710.

16 – See põhimõte tuleb esile EÜ artikli 268 kolmandas lõigus, mille kohaselt peavad eelarve tulud ja kulud olema tasakaalus.

ja siseriikliku RKT vahel taoline otsene seos puudub.

56. Selles kontekstis sisaldab otsuse 2000/597 artikli 8 lõike 1 esimene lõik sõnaselget sätet traditsiooniliste omavahendite sissenõudmise kohta. Selle kohaselt nõuavad liikmesriigid nimetatud omavahendid sisse vastavalt siseriiklikele õigusaktidele, mida kohandatakse vajaduse korral liidu eeskirjade nõuete kohaselt. Kõige olulisemad liidu õiguse juhised traditsiooniliste omavahendite sissenõudmise kohta sisalduvad nõukogu 22. mai 2000. aasta määruses (EÜ, Euratom) nr 1150/2000, millega rakendatakse ühenduste omavahendite süsteemi käsitlev otsus 2000/597 [17], mille artikkel 17 kehtestab liikmesriikide poolt nende omavahendite sissenõudmise ja käsutusse andmise kohustuse teatud aspektid. [18] Peale selle võib komisjon kõnealuse määruse artikli 18 alusel mitte üksnes nõuda liikmesriikidelt lisakontrolle seoses traditsiooniliste omavahendite kindlaksmääramise ja kasutatavaks tegemisega, vaid komisjonil on lisaks sellele õigus nendest kontrollimistest aktiivselt osa võtta.

57. Liikmesriikide poolt siseriikliku käibemaksu kogumise kohta ei sisalda sõnaselgeid eeskirju ei otsus 2000/597 ega ka määrus nr 1150/2000. Hoolimata ühtlustamisest asjaomases valdkonnas, tuleb käibemaksu pidada siiski siseriiklikuks maksuks, mida nõutakse põhimõtteliselt sisse siseriiklike eeskirjade alusel. [19] Siiski näeb määruse nr 1553/89 artikli 12 lõige 1 ette liikmesriikide kohustuse teavitada komisjoni menetlustest, mida nad kohaldavad isikute maksukohustuslaseks registreerimisel ning käibemaksu määramisel ja kogumisel, samuti käibemaksu puudutavate kontrollsüsteemide üksikasjadest ja tulemustest. Nimetatud artikli lõike 2 kohaselt kaalutleb komisjon koos kõnealuse liikmesriigiga, kas on võimalik teha parandusi, et muuta neid menetlusi tõhusamaks.

58. Nelja omavahendite kategooria tähendus liidu eelarve rahastamisel on alates 1990. aastate keskpaigast oluliselt muutunud. Kui 1996. aastal moodustas „traditsiooniliste omavahendite" protsentuaalne osa EL-i

17 – EÜT L 130, lk 1; ELT eriväljaanne 01/03, lk 169, nõukogu 16. novembri 2004. aasta määrusega (EÜ, Euratom) nr 2028/2004 – millega muudetakse määrust (EÜ, Euratom) nr 1150/2000, millega rakendatakse ühenduste omavahendite süsteemi käsitlev otsus 94/728/EÜ (ELT L 352, lk 1) – muudetud versioonis.

18 – Määruse nr 1150/2000 artikli 17 lõige 2 sätestab mh, et liikmesriigid ei ole kohustatud kindlaksmääratud traditsiooniliste omavahendite nõuetele vastavaid summasid komisjoni käsutusse andma, kui neid ei saanud sisse nõuda vääramatu jõu tõttu või muudel, liikmesriikidest olenemata põhjustel.

19 – Vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud Meermagen, B., lk 161.

omavahenditest 19,1 %, käibemaksupõhiste omavahendite osa 51,3 % ja RKT-l põhinevate omavahendite osa 29,6 %, siis vähenes aastaks 2005 „traditsiooniliste omavahendite" osa 11,4 %-ni ja käibemaksupõhiste omavahendite osa 14,1 %-ni, samas kui RKT-l põhinevate omavahendite osa on tõusnud 74,5 %-ni. [20] Seega on alles 1988. aastal sisse viidud RKT-l põhinevad omavahendid saanud käibemaksupõhiste omavahendite asemel liidu eelarve olulisimaks rahastamisallikaks.

59. Nagu ma juba mainisin, ei kujuta RKT-l põhinevad omavahendid nüüdsest mitte üksnes EL-i tähtsaimat tuluallikat, vaid nende ülesanne on ka liidu eelarve tasakaalustamine. Kui teiste omavahendite kategooriate äralangemist ei leevendata kulude kohandamisega EL-i eelarves, siis tuleb seda järelikult tasakaalustada suuremate RKT-l põhinevate omavahendite abil.

60. Kõnealust erinevate omavahendite kategooriate vahelist seost võtab Euroopa Kohus sõnaselgelt arvesse oma kohtupraktikas, mis puudutab traditsiooniliste omavahendite sissenõudmist liikmesriikide poolt. Võttes arvesse järeldust, et tulude puudujääk teatud omavahendite puhul tuleb korvata kas mõne muu omavahendiga või kulude kohandamisega, on Euroopa Kohus 15. novembri 2005. aasta otsuses kohtuasjas komisjon *vs.* Taani leidnud, et liikmesriigid on kohustatud liidu traditsiooniliste omavahendite määratletavad nõuded kindlaks määrama, sest vastasel juhul kahjustaks liikmesriigi käitumine liidu finantstasakaalu. [21]

61. Võttes arvesse eeltoodut, tuleb kokkuvõttes järeldada, et liidu omavahendite süsteem koosneb mitmest omavahendite kategooriast, täpsemalt traditsioonilistest omavahenditest, käibemaksupõhistest omavahenditest ning RKT-l põhinevatest omavahenditest. Vastava liikmesriigi poolt käsutusse antavad käibemaksupõhised omavahendid määratakse selles kontekstis kindlaks siseriikliku käibemaksutulu baasil, kusjuures kõnealune tulu võetakse keeruliste arvestuste raames arvesse statistilise suurusena üksiku liikmesriigi poolt tasumisele kuuluva käibemaksupõhiste omavahendite summa kindlaksmääramisel. [22]

20 – Komisjoni aruanne omavahendite süsteemi toimimise kohta, KOM(2004) 505 (lõplik), lk 3.

21 – 15. novembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-392/02: komisjon *vs.* Taani (EKL 2005, lk I-9811, punktid 54 ja 60). Vt samuti 17. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-423/08: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2010, lk I-5449, punkt 39); 15. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-348/97: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2000, lk I-4429, punkt 64) ja 16. mai 1991. aasta otsus kohtuasjas C-96/89: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 1991, lk I-2461, punkt 37).

22 – Nii väidab õigesti Euroopa Parlament oma 29. märtsi 2007. aasta resolutsioonis Euroopa Liidu omavahendite tuleviku kohta (ELT C 27 E, lk 214, punkt D).

C. *Kontrollikoja kontrollipädevus*

1. Kontrollikoja kontrollipädevuse sisu, ulatus ja piirid

62. Hindamaks, kas Saksamaa Liitvabariik on oma keeldumisega lubamast kontrollikojal kontrollida Saksamaal halduskoostööd käibemaksu valdkonnas rikkunud liidu õigust, on lõpuks otsustav, kas kontrollikojal oli pädevus kõnealust kontrolli läbi viia ning kas ta järgis selle kontrolli ettevalmistamisel ja teostamisel oma kontrollipädevuse piire. Liikmesriigid on kohustatud tegema kontrollikojaga koostööd üksnes sel määral, mil viimane tegutseb oma kontrollipädevuse piirides. [23]

a) Pädevus kontrollida liidu institutsioonide ja liikmesriikide tegevust, millel on piisavalt otsene seos liidu tulude või kuludega

63. Selles kontekstis analüüsin ma järgnevalt kontrollikoja kontrollipädevuse sisu, ulatust ja piire. Peale selle käsitlen ma hindamiskriteeriume, mida kontrollikoda oma ülesannete täitmisel kohaldab. Nimetatud analüüs võimaldab seejärel hinnata, kas ja mil moel on kontrollikojal konkreetselt pädevus kontrollida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2000.

64. EÜ artikli 248 lõike 1 kohaselt kontrollib kontrollikoda liidu kõigi tulude ja kulude raamatupidamiskontosid ning kõigi liidu loodud asutuste tulude ja kulude raamatupidamiskontosid niivõrd, kuivõrd asjassepuutuv asutamisakt sellist kontrolli ei välista. EÜ artikli 248 lõike 2 kohaselt kontrollib ta seejuures, kas kogu tulu on laekunud ning kõik kulutused on tehtud seaduslikult ja korrektselt ning kas finantshaldus on olnud usaldusväärne, kusjuures ta teatab üksikasjalikult kõigist eeskirjade eiramise juhtudest. [24] EÜ artikli 279 alusel kehtestatud määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõige 1 näeb samamoodi ette, et kõikide liidu tulude ja kulude õiguspärasuse

23 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 47 jj.

24 – Normitehniliselt on EÜ artikkel 248 üles ehitatud selliselt, et lõikes 1 kehtestatakse kontrollikoja kontrolliülesanded. Lõige 2 sisaldab kriteeriumide loetelu, mille alusel need kontrollid toimuvad. Lõige 3 sõnastab konkreetsed eeskirjad ja juhised seoses nimetatud kontrollide läbiviimisega. Lõige 4 sisaldab lõpetuseks juhised läbiviidud kontrollide tulemuste avaldamise kohta. Vt selle kohta Inghelram, J., „L'arrêt Ismeri: Quelles conséquences pour la Cour des Comptes européenne?", *Cahiers de droit européen* 2001, lk 707, 709 jj; Engwirda, M. B., Moonen, A. F. W., „De Europese Rekenkamer: positie, bevoegdheden en toekomstperspectief", *SEW* 2000, lk 246, 249 jj.

ja korrakohasuse kindlakstegemisel võtab kontrollikoda arvesse asutamislepingu sätteid, eelarvet, kõnesolevat määrust, rakenduseeskirju ja kõiki muid asutamislepingute kohaselt vastu võetud õigusakte. [25]

65. Kõnealuste pädevusnormide alusel on kontrollikojal põhimõtteliselt pädevus kontrollida liidu institutsioonide ja liikmesriikide kõiki tegevusi, millel on piisavalt otsene seos liidu tulude või kuludega. Seejuures võib kontrollikoda hinnata liidu institutsioonide ja liikmesriikide kontrollitud toimingute seaduslikkust, võttes arvesse kõiki liidu õiguse eeskirju ja juhiseid, mis võivad mõjutada liidu rahalisi vahendeid. [26] EÜ artikli 248 lõike 2 teisest ja kolmandast lõigust, mille kohaselt kontrollitakse tulusid ka saadaolevate summade alusel ning kulusid ka maksekohustuste alusel, nähtub lisaks sellele, et kontrollikoda ei pea oma kontrollide teostamiseks ootama asjakohaste tulu- ja kulutoimingute lõpetamist, vaid tal on pädevus viia läbi niinimetatud jooksvat kontrolli. [27]

66. Peamine tingimus kontrollikoja kontrollipädevuse olemasoluks on seega piisavalt otsese seose eksisteerimine kontrolli eseme ja liidu tulude või kulude vahel.

b) Liidu õiguse kohaldamisala kui kontrollikoja pädevuse piir liikmesriikide tegevuse kontrollimisel

67. Liidu institutsioonide toimingute kontrollimise korral piisab reeglina otsese seose olemasolust liidu rahaliste vahendite ja

25 – Kuna määrus nr 1605/2002 tugineb EÜ artikli 279 primaarõiguslikule alusele, ei teki käesolevas asjas küsimust teisese õiguse kohaldamise ülimuslikkuse kohta EÜ artikli 248 ja määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 1 vahelises suhtes. Teisese õiguse kohaldamise ülimuslikkuse kohta vt minu 11. veebruari 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-160/08: komisjon *vs.* Saksamaa (29. aprilli 2010. aasta kohtuotsus, EKL 2010, lk I-3713, ettepaneku punkt 99 jj).

26 – Kuigi Euroopa Kohus on 23. aprilli 1986. aasta otsuses kohtuasjas 294/83: Les Verts *vs.* Euroopa Parlament (EKL 1986, lk 1339, punkt 28) üldiselt leidnud, et kontrollikoda auditeerib pelgalt kulu seaduslikkust, võttes arvesse eelarvet ja selle ülesande aluseks olevat teisese õiguse akti, ei saa seda seisukohta kõnealuse kohtuotsuse kontekstis pidada kontrollikoja kontrollipädevuse põhimõtteliseks piiramiseks teatud liidu õiguse normidele. Eeltoodut arvesse võttes on kohtujurist Mancini oma 25. mai 1988. aasta ettepanekus kohtuasjas 204/86: Kreeka *vs.* nõukogu (EKL 1988, lk 5323, ettepaneku punkt 5) õigesti välja toonud, et kontrollikoda võib kontrollida mitte üksnes aluslepingutes või finantsmääruses sisalduvatest eelarvet käsitlevatest sätetest kinnipidamist, vaid ka kinnipidamist igast teisest liidu õiguskorra sättest selles osas, milles see võib mõjutada kulusid. Vt selle kohta ka Inghelram, J., „The European Court of Auditors: Current Legal Issues", *CMLR* 2000, lk 129, 133 jj, ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Ekelmans, M, punktid 41 ja 49.

27 – Vt selle kohta Ehlermann, C., *Der Europäische Rechnungshof*, Baden-Baden, Nomos, 1976, lk 32 jj; Magiera, S. väljaandes *Das Recht der Europäischen Union* (väljaandja Grabitz, Hilf), EÜ asutamislepingu artikkel 248, punkt 12 (lisa 40, oktoober 2009).

kontrollikoja poolt valitud kontrollimise eseme vahel, et tunnustada *eo ipso* kontrollikoja kontrollipädevust.

68. Liikmesriikide tegevuse kontrollimise korral tuleb seevastu lisaks arvesse võtta, et liikmesriigid võivad teha mitmeid otsuseid, mis küll puudutavad liidu rahalisi vahendeid, kuid paiknevad siiski täielikult väljaspool liidu õiguse kohaldamisala. Kuna kontrollikoda võib vastavalt EÜ artikli 248 lõike 2 juhistele hinnata mitte üksnes finantshalduse korrektsust ja usaldusväärsust, vaid ka tema poolt kindlaks määratud kontrolli eseme seaduslikkust, võttes arvesse asjakohaseid liidu õiguse eeskirju, [28] on minu arvates välistatud, et ta määrab auditi põhieseme siseriiklikud otsused, mille liikmesriigid on langetanud, teostades neile jäetud piiramatut reguleerimispädevust. [29]

69. Seoses liikmesriikide tegevusega eeldab kontrollikoja kontrollipädevus seega mitte ainult seda, et kontrollitud liikmesriikide tegevus omab piisavalt otsest seost liidu rahaliste vahenditega, vaid ka seda, et liikmesriigid pidid kontrollitud toimingute tegemisel võtma arvesse liidu õigusest tulenevaid nõudeid.

70. Kõnealuse täiendava pädevuse piiri paremaks mõistmiseks liikmesriikide toimingute kontrollimisel näib mulle vajalik käsitleda lühidalt kontrollikoja poolt läbiviidava seaduslikkuse kontrolli peamisi tunnuseid.

71. EÜ artikli 248 lõike 2 kohaselt võib kontrollikoda teostada seaduslikkuse kontrolli liidu institutsioonide ning liikmesriikide tegevuse üle, mis puudutab liidu rahalisi vahendeid. Kuigi taoline seaduslikkuse kontroll võib kattuda Euroopa Kohtu õigusemõistmise ülesannetega, [30] on kontrollikoja ning Euroopa Kohtu poolse seaduslikkuse kontrolli läbiviimine ja tagajärjed põhimõtteliselt

28 – Kontrollikriteeriumide kohta, mida kontrollikoda võib oma kontrollipädevuse teostamisel kasutada, vt käesoleva ettepaneku punkt 93 jj.

29 – See ei tähenda siiski, et kontrollikoda peab oma auditite kontseptsiooni, ülesehituse ja läbiviimise puhul piirduma eranditult teemadega, mis kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse. Pigem tuleb lähtuda sellest, et kontrollikoda võib – liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluva – auditi põhieseme kontrollimise kontekstis kontrollida ka liikmesriikidele jäetud reguleerimispädevuse teostamisel võetud siseriiklike meetmete ja kehtestatud eeskirjade usaldusväärsust, kui selline kontroll on auditi üldiste eesmärkide saavutamiseks sobiv, vajalik ja mõõdukas. Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkt 134 jj.

30 – Näitena vt kontrollikoja teostatud audit vaesuse ja sotsiaalse tõrjutuse vastase võitluse meetmete komisjonipoolse rahastamise osas (1995. eelarveaasta aruanne, EÜT 1996, C 340, lk 1), mille tulemusena jõudis kontrollikoda järeldusele, et mitme meetme rahastamisel liidu eelarvest puudub õiguslik alus (punktid 6.122–6.126). Seoses Ühendkuningriigi poolt komisjoni vastu esitatud hagiga jõudis Euroopa Kohus oma 12. mai 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-106/96: Ühendkuningriik *vs.* komisjon (EKL 1998, lk I-2729) samale järeldusele ja tunnistas menetluse esemeks olevad komisjoni otsused kehtetuks.

erinevad.[31] Seaduslikkuse kontrolli saab Euroopa Kohus teostada põhimõtteliselt üksnes siis, kui asi antakse nõuetekohaselt tema menetlusse. Peale selle peab Euroopa Kohus oma otsuse langetamisel üldiselt orienteeruma menetluse esemele. Kontrollikoda võib seevastu EÜ artikli 248 lõike 4 teise lõigu alusel tegutseda ka omal algatusel ning seejuures – võttes arvesse oma pädevust – määratleda kontrolli eseme ise. Õiguslike tagajärgede tasandil omavad Euroopa Kohtu otsused siiski formaalset ja materiaalset õigusjõudu ning on seega siduva mõjuga. Kontrollikoja teatistel, aruannetel ja arvamustel formaalne siduv jõud seevastu puudub.[32]

praktikas olulist erialast autoriteeti.[33] Selles kontekstis tuleb samuti rõhutada, et kontrollikoja auditid ei kujuta endast reeglina pelgalt kontrolle, vaid samal ajal ka eesmärgistatud nõustamise vormi, mille puhul on puuduste ja ebasoovitavate arengute avastamine ja likvideerimine liidu õigust arvesse võttes suunatud tuvastatud praktika muutmisele.[34]

72. Kuigi kontrollikojal ei ole seega ülesannet anda oma seaduslikkuse kontrolli raames lõplikke õiguslikke hinnanguid, ei tohi jätta tähelepanuta seda, et tema arvamused kontrollitud toimingute seaduslikkuse kohta omavad

73. Võttes eriliselt arvesse kontrollikoja autoriteeti, võivad tema teatised, aruanded ja arvamused kontrollitud liikmesriikide toimingute seaduslikkuse osas, hoolimata formaalse siduva jõu puudumisest, siiski mõjutada oluliselt nende liikmesriikide tegutsemist kontrollitud valdkondades. Taoline autoriteetse mõjutamise võimalus kontrollikoja poolt toob minu arvates endaga kaasa selle, et kontrollikojal ei ole õigust määrata oma kontrolli eseme ks liikmesriikide tegevust, mis asub täielikult väljaspool liidu õiguse kohaldamisala, ka

31 – Vt selle kohta eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Ekelmans, M., punkt 49.

32 – Selles kontekstis on kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer oma 3. mai 2001. aasta ettepanekus kohtuasjas C-315/99 P: Ismeri Europa *vs.* kontrollikoda (10. juuli 2001. aasta kohtuotsus, EKL 2001, lk I-5281, ettepaneku punkt 50 jj) märkinud, et kontrollikoja aastaaruanded või eriaruanded sisaldavad tema arvamusi ja märkusi tema poolt kontrollitud raamatupidamise osas. Seejuures rõhutas kohtujurist eriti, et need aruanded ei ole oma laadi tõttu sobilikud andma kontrollitud institutsioonidele või asutustele otseseid õigusi või panema neile kohustusi. Nad ei sisalda otsust, vaid üksnes väljendavad arvamust. Seda arvesse võttes järeldas kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer õigesti, et kontrollikoja aruanne ei kujuta endast toimingut, mis võib tekitada kolmandatele isikutele õiguslikke tagajärgi. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa taolist aruannet järelikult ka tühistamishagiga vaidlustada. Nimetatud seisukohta toetab eespool 24. joonealuses märkuses viidatud Inghelram, J., lk 726 jj.

33 – Selles kontekstis rõhutatakse õigusõpetuses, et kontrollikoja tegevuse alustamise puhul kirjeldas Euroopa Kohtu toonane president H. Kutscher kontrollikoda kui liidu „rahandusalast südametunnistust". Vt eelkõige eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Inghelram, J., lk 676.

34 – Riigikontrollidepoolse auditeerimise/kontrolli ja nõustamise vahelise suhte kohta vt Freytag, M., *Der Europäische Rechnungshof*, Baden-Baden, Nomos, 2005, lk 40 jj.

mitte siis, kui nimetatud tegevusel on otsene seos liidu tulude või kuludega.

74. Kui kontrollikoja auditi põhiesemeks võiks määrata liikmesriikide tegevuse valdkonnas, milles ei tule järgida liidu õiguse juhiseid, tekiks oht, et kontrollikoda võib seaduslikkuse kontrolli kaudu suruda liikmesriikidele peale liidu õigusest tulenevaid hinnanguid sellistes valdkondades, milles liidu õigust ei saa üldse kohaldada. Neil asjaoludel kujutaks liikmesriikide tegevuse seaduslikkuse kontrollimine valdkondades, milles nad ei pea silmas pidama liidu õiguse nõudeid, endast kontrollikoja pädevuse piiride rikkumist. [35]

75. Liidu kulude valdkonnas näib piisavalt otsese seose olemasolu kontrollitava liikmesriigi tegevuse ja liidu kulude vahel reeglina viitavat sellele, et kõnealune tegevus kuulub ka liidu õiguse kohaldamisalasse.

35 – Vt selle kohta ka EÜ artikli 5 esimene lõik, mille kohaselt toimib liit talle selle lepinguga antud volituste ning temale seatud eesmärkide piires. Kõnealune liidu „üldpädevus", mis puudutab liikmesriikide ja liidu vahelist vertikaalset seost, määrab loomulikult ka liidu institutsioonide „institutsioonilise pädevuse". Liidu üldpädevuse ja tema institutsioonide pädevuse lõimumise kohta vt von Bogdandy ja Bast, „Die vertikale Kompetenzordnung der Europäischen Union", *EuGRZ* 2001, lk 441, 444 jj.

76. Liidu tulude valdkonnas eksisteerib seevastu hulk liikmesriikide eeskirju, menetlusi, otsuseid ja toiminguid, mis asuvad täielikult väljaspool liidu õiguse kohaldamisala, kuid mis võivad siiski liidu tulusid mõjutada. Tuginedes Saksamaa valitsuse poolt välja töötatud argumentidele, [36] võib selles kontekstis viidata seosele üksikute liikmesriikide majanduspoliitika ning nende liikmesriikide poolt kogutavate RKT-l põhinevate omavahendite vahel.

77. Kuna üksikute liikmesriikide majanduspoliitilised põhiotsused mõjutavad tavajuhul alati nende RKT-d, ei saa salata, et kõnealused liikmesriikide otsused mõjutavad lõpuks ka liidu RKT-l põhinevate tulude arvestust. [37] Siiski ei saa taolisi majanduspoliitilisi põhiotsuseid määrata kontrollikoja kontrolli esemeks, ja seda olenemata asjaolust, kas neil on otsene seos liidu tuludega või mitte. Selles osas on määrav nimelt see, et kõnealused otsused on täielikult väljaspool liidu õiguse kohaldamisala.

36 – Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkt 39.

37 – RKT-l põhinevate omavahendite konkreetse arvestusviisi kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 54.

c) Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete järgimise kohustus

80. EÜ asutamislepingule lisatud protokolli (nr 30) subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamise kohta punkti 1 alusel tagab iga institutsioon talle antud volituste kasutamisel subsidiaarsuse põhimõtte järgimise. [38] Sellest tulenevalt peab ka kontrollikoda oma kontrollipädevuse teostamisel järgima subsidiaarsuse põhimõtet.

78. Minu eespool toodud kaalutlustest nähtub, et institutsioonide toimingud ning – liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluvad – liikmesriikide toimingud, millel on piisavalt otsene seos liidu tulude või kuludega, on kontrollikojapoolsele kontrollile põhimõtteliselt avatud. Kui kontrollikoda otsustab taolist tegevust kontrollida, peab ta kontrolli ettevalmistamisel, läbiviimisel ja lõpetamisel siiski alati järgima proportsionaalsuse põhimõtet ning – liikmesriikidega seoses – subsidiaarsuse põhimõtet.

i) Subsidiaarsuse põhimõte

81. Subsidiaarsuse põhimõtte kohaldatavus kontrollikoja tegevuse suhtes tuleneb lisaks sellele otseselt kõnealuse põhimõtte ülesandest liidu pädevuste struktuuris. Kuna subsidiaarsuse põhimõte kujutab endast esmasest õigusest tulenevat pädevuse teostamise piiri, [39] toimub iga volituste ülekandmine liidu institutsioonidele EÜ asutamislepingu terviksüsteemis tingimata sellise klausliga, et neid volitusi saab teostada üksnes subsidiaarsuse põhimõtet järgides. [40]

79. EÜ artikli 5 teise lõigu kohaselt võtab ühendus kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega valdkondades, mis ei kuulu tema ainupädevusse, meetmeid ainult niisuguses ulatuses ja siis, kui liikmesriigid ei suuda täielikult saavutada kavandatava meetme eesmärke ning seetõttu võib neid kavandatava meetme ulatuse või toime tõttu paremini saavutada ühenduse tasandil.

38 – EÜ artikli 311 kohaselt on nimetatud protokoll liidu õiguse osa.

39 – Vt selle kohta eelkõige Zuleeg, M., väljaandes *Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft* (väljaandja Groeben, Schwarze), 1. kd (6. tr, Baden-Baden, 2003), EÜ artikkel 5, punkt 26.

40 – Vt selle kohta Bast ja von Bogdandy, väljaandes *Das Recht der Europäischen Union* (väljaandja Grabitz, Hilf, Nettesheim), EL lepingu artikkel 5, punkt 50 (lisa 42, september 2010), kes toovad selles kontekstis õigesti välja, et subsidiaarsuse põhimõtet kasutatakse kontrolli kriteeriumina siis, kui liit „võtab meetmeid", kusjuures sellega peetakse põhimõtteliselt silmas liidu institutsiooni või asutuse igasugust tegevust, mille puhul kehtib pädevusnormi nõue.

82. Selles osas tuleb siiski rõhutada, et subsidiaarsuse põhimõtte rikkumist kontrollikoja poolt saab praktikas eeldada ainult erandjuhtudel. Niivõrd kui kontrollikoda kontrollib liidu kulude valdkonna auditite raames liikmesriikide tegevust, viitab liidu õigusest tulenev rahastamiskontekst reeglina samas, et nimetatud tegevuse kontrollimine peab toimuma liidu tasandil ja seega kontrollikoja poolt. Ka siis, kui liidu tulude valdkonnas tuleb kontrollida paljude liikmesriikide tegevust, näib mulle ilmne, et kontrollikoda on igal juhul sobiv asutus taolise piiriülese iseloomuga kontrolli läbiviimiseks.

83. Kui kontrollikoda piiraks liidu tulude valdkonnas kontrolli ainult ühele liikmesriigile, on seevastu täiesti mõeldavad olukorrad, mil kontrolli eesmärgi võivad täies ulatuses saavutada siseriiklikud auditeerimisasutused ning otsene kontrollimine kontrollikoja poolt rikuks järelikult subsidiaarsuse põhimõtet. Juhul kui selline olukord tekiks, peaks kontrollikoda kõigepealt taotlema pädevalt siseriiklikult auditeerimisasutuselt plaanitud kontrolli läbiviimist ning kontrolli tulemustest teavitamist koos kogu asjakohase teabega. Kui siseriiklik auditeerimisasutus lükkaks sellise kontrolli taotluse tagasi või kui kontrollikoda ei nõustuks siseriikliku kontrolli tulemustega, võiks kontrollikoda seejärel viia kontrolli läbi ise, ilma et ta rikuks subsidiaarsuse põhimõtet. Sellisel juhul oleks siseriikliku auditeerimisasutuse keeldumine nimetatud kontrolli läbiviimisest või siseriikliku kontrolli – kontrollikoja seisukohast – ebarahuldavad tulemused selgeks tõendiks, et asjaomase liidu tulude valdkonda puudutava kontrolli eesmärke ei saa liikmesriikide tasandil täielikult saavutada.

84. Vastates kohtuistungil subsidiaarsuse põhimõtte kohta esitatud küsimusele, tõi Euroopa Parlament välja selle, et see printsiip on põhimõtteliselt suunatud liidu seadusandja tegevusele ning järelikult saab seda kohaldada üksnes liidu institutsioonide poolt õiguslikult siduvate aktide vastuvõtmise kontekstis. Kuna kontrollikojal ei ole otsustuskompetentsi, vaid ta teostab ainult talle antud kontrollikompetentsi, ei ole subsidiaarsuse põhimõte kontrollikoja suhtes põhimõtteliselt kohaldatav.

85. See argument ei ole veenev. Kuigi subsidiaarsuse põhimõtte kohaldamise tingimused puudutavad esmajoones õigusloome tegevust, on see printsiip põhimõtteliselt suunatud liidule ja seega kõigile liidu institutsioonidele, olenemata ülesandest, mida asjaomased institutsioonid täidavad. Ainus EÜ asutamislepingus ette nähtud piirang nimetatud

põhimõtte kohaldamisala suhtes seondub liidu institutsioonide poolt teostatava pädevuse liigiga. EÜ artikli 5 teise lõigu kohaselt ei ole liidu institutsioonid kohustatud subsidiaarsuse põhimõtet järgima üksnes siis, kui nad võtavad meetmeid ainult ühenduse ainupädevusse kuuluvas valdkonnas. [41]

86. Kuna kontrollikoda ei tegutse käesolevas asjas arutusel oleva auditi puhul valdkonnas, mis kuulub ühenduse ainupädevusse, siis peab ta kõnealuse kontrolli läbiviimisel järelikult subsidiaarsuse põhimõtet järgima. [42]

ii) Proportsionaalsuse põhimõte

87. EÜ artikli 5 kolmanda lõigu alusel ei lähe ükski ühenduse meede kaugemale sellest, mis on vajalik kõnealuse lepingu eesmärkide saavutamiseks. Vastavalt selliselt sõnastatud proportsionaalsuse põhimõttele, mida tunnustatakse väljakujunenud kohtupraktikas ühtlasi ühenduse õiguse üldpõhimõttena, ei tohi liidu institutsioonide tegevus minna kaugemale sellest, mis on asjaomaste õigusnormidega seatud legitiimsete eesmärkide saavutamiseks sobiv ja vajalik, ning juhul kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem piiravat meedet, ning tekitatud piirangud peavad olema vastavuses seatud eesmärkidega. [43]

88. Seoses proportsionaalsuse põhimõtte kohaldatavusega kontrollikoja tegevusele tuleb viidata minu eespool toodud selgitustele subsidiaarsuse põhimõtte kohaldatavuse osas. Ka proportsionaalsuse põhimõtet tuleb liidu pädevuse struktuuris pidada pädevuse teostamise piiriks, mille kohaldatavus kontrollikoja tegevuse suhtes tuleneb lisaks ka otseselt protokolli (nr 30) subsidiaarsuse ja

41 – Vt selle kohta eespool 40. joonealuses märkuses viidatud Bast ja von Bogdandy, punkt 53.

42 – EÜ asutamislepingu kohaldamisalas käsitleb valitsev õigusõpetus liidu ainupädevusse kuuluvatena peamiselt ühise kaubanduspoliitika, ühise tollitariifistiku kehtestamise, kalavarude kaitse, institutsioonide sisemist korraldust puudutava ja menetlusõiguse ning rahapoliitika valdkondi (vt Lienbacher, G., väljaandes *EU-Kommentar* (väljaandja Schwarze), 2. tr, Baden-Baden, 2009, EÜ artikkel 5, punkt 17 ja selles viidatu). Alates Lissaboni lepingu jõustumisest on liidu ainupädevus nüüdsest ammendavalt loetletud ELTL artiklis 3.

43 – 8. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-343/09: Afton Chemical (EKL 2010, lk I-7027, punkt 45); 20. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-365/08: Agrana Zucker (EKL 2010, lk I-4341, punkt 29); 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-33/08: Agrana Zucker (EKL 2009, lk I-5035, punkt 31); 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-310/04: Hispaania *vs.* nõukogu (EKL 2006, lk I-7285, punkt 97); 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-189/01: Jippes jt (EKL 2001, lk I-5689, punkt 81); 5. oktoobri 1994. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-133/93, C-300/93 ja C-362/93: Crispoltoni jt (EKL 1994, lk I-4863, punkt 41) ja 13. novembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-331/88: Fedesa jt (EKL 1990, lk I-4023, punkt 13).

proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamise kohta punktist 1.

89. Vastates kohtuistungil proportsionaalsuse põhimõtte kohta esitatud küsimusele, väljendasid komisjon, Euroopa Parlament ja kontrollikoda oma eitavat seisukohta nimetatud põhimõtte kontrollikoja tegevusele kohaldamise suhtes. Selles kontekstis väitis Euroopa Parlament, et kõnealune põhimõte kehtib üksnes õigustloovate aktide suhtes. Kontrollikoda rõhutas, et tema kontrollipädevuse teostamise puhul ei kehti mingit *de minimis*-reeglit.

90. Need argumendid ei ole veenvad. Isegi kui kriitilised küsimused ebaproportsionaalse sekkumise kohta liikmesriikide pädevusvaldkonda kerkivad praktikas ülekaalukalt siduvate liidu õigusaktide puhul, laieneb proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamisala kõikidele liidu meetmetele. [44] Seega peab ka kontrollikoda seda põhimõtet oma pädevuse teostamisel järgima.

91. Nagu ma olen mujal juba selgitanud, lähtub liidu institutsioonide poolt proportsionaalsuse põhimõtte järgimise kohtulik kontroll põhimõtteliselt kolmeastmelisest kontrolliskeemist, [45] mille puhul tuleb kontrollida esiteks asjaomase tegevuse sobivust, teiseks vajalikkust ning kolmandaks mõõdukust.

92. Kokkuvõttes tuleb seega järeldada, et ka kontrollikoja tegevust tuleb hinnata proportsionaalsuse põhimõttest lähtudes. Kõnealuse põhimõtte rikkumisega on eelkõige tegemist juhul, kui tema tegevus ei ole taotletavate kontrollieesmärkide suhtes sobiv, vajalik või mõõdukas.

2. Kontrollikoja poolt läbiviidava auditi kontrollikriteeriumid

93. Kontrollikriteeriumid, mida kontrollikoda saab oma kontrollipädevuse teostamisel kasutada, on loetletud EÜ artikli 248 lõikes 2.

44 – Vt selle kohta eespool 40. joonealuses märkuses viidatud Bast ja von Bogdandy, punkt 69.

45 – Kõnealuse kolmeks liigendatud proportsionaalsuse kontrolli ülesehituse kohta vt eelkõige minu 7. septembri 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-221/09: AJD Tuna (EKL 2010, lk I-1655, ettepaneku punkt 94); 24. juuni 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-213/09: Chabo (EKL 2010, lk I-12109, ettepaneku punkt 67) ja 21. jaanuari 2010. aasta ettepanek kohtuasjas C-365/08: Agrana Zucker (EKL 2010, lk I-4341, ettepaneku punkt 60). Vt lisaks Simon, D., „Le contrôle de proportionnalité exercé par la Cour de Justice des Communautés européennes", *Petites affiches* 2009, nr 46, lk 17, 20 jj. Nimetatud autorite arvates moodustavad siiski taotletavate eesmärkide legitiimsuse ja asjaomase meetme võtmise subjektiivsete põhjenduste kontroll mõnes kohtuotsuses kaks täiendavat kontrolliastet.

Selle sätte kohaselt kontrollib kontrollikoda tulude ja kulude (1) seaduslikkust ja (2) korrektsust ning (3) finantshalduse usaldusväärsust, kusjuures ta (4) teatab kõigist eeskirjade eiramise juhtudest.

94. Praktikas ei tee kontrollikoda reeglina vahet liidu tulude ja kulude seaduslikkuse ja korrektsuse kontrollimise vahel.[46] Kuivõrd neid mõisteid tuleb eristada, tuleb korrektsuse kontrolli all üldiselt mõista eelarvealaste dokumentide raamatupidamisliku korrektsuse kontrolli. Seaduslikkuse kontroll seondub siis kontrolli eseme vastavusega asjaomasele liidu õigusele.[47]

95. Kontrollikoja teostatav finantshalduse usaldusväärsuse kontroll seondub peamiselt kontrollitud tegevuse suhtega järgitud eesmärki ning võetud meetmetesse. Seejuures kontrollitakse eelkõige, kas taotletava eesmärgi saavutamiseks kasutati optimaalseid vahendeid.[48] Kuigi usaldusväärsuse kontrolli teostatakse traditsioonilise arusaama kohaselt üldjuhul seoses liidu kuludega,[49] tundub mulle, et EÜ artikli 248 lõike 2 kohane usaldusväärsuse kontroll on võimalik ka liidu tulude puhul. See tuleneb eelkõige EÜ artikli 248 ülesehitusest, mille puhul määratakse lõikes 1 kindlaks kontrollikoja kontrolliülesanded ning lõikes 2 selles seoses kasutatavad kontrollikriteeriumid.[50] Kuna kontrollikoja kontrolliülesanded seonduvad EÜ artikli 248 lõike 1 kohaselt nii liidu kulude kui ka tuludega, ei ole mingit mõistetavat põhjust, miks piirata EÜ artikli 248 lõikes 2 antud finantshalduse usaldusväärsuse kriteeriumi alusel teostatav kontroll liidu kuludega.

96. Liidu rahaliste vahendite kontrollimise raames peab kontrollikoda peale selle teatama kõigist eeskirjade eiramise juhtudest. „Eeskirjade eiramise" all tuleb selles kontekstis mõista seaduslikkuse, korrektsuse ja

46 – Vt eelkõige eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Ekelmans, M., punkt 42.

47 – Vt selle kohta eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Ekelmans, M, punkt 41 jj, ja eespool 34. joonealuses märkuses viidatud Freytag, M., lk 44. Kontrollikoja poolt läbi viidud seaduslikkuse kontrolli peamiste tunnuste kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 71 jj.

48 – Vt Inghelram, J., ELTL artikkel 287 AEUV, väljaandes *EU-Verträge: Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon* (väljaandja Lenz, Borchardt), Köln, 2010, punkt 5.

49 – Vt selles kontekstis eelkõige eespool 34. joonealuses märkuses viidatud Freytag, M., lk 44, kelle selgituse kohaselt hõlmab finantshalduse usaldusväärsuse printsiip põhimõtteliselt kahte dimensiooni: usaldusväärse finantshalduse raames tuleb teatud, eelnevalt kindlaksmääratud rahaliste vahendite kasutamise abil saavutada optimaalne tulemus või saavutada teatud, sisuliselt määratletud poliitiline eesmärk võimalikult väikese rahalise kuluga.

50 – Vt selle kohta käesoleva ettepaneku 24. joonealune märkus.

usaldusväärsuse rikkumisi, mis võivad negatiivselt mõjutada liidu tulusid või kulusid. [51]

3. Vahekokkuvõte

97. Eeltoodut arvesse võttes leian, et kontrollikoda on põhimõtteliselt pädev kontrollima liidu institutsioonide ja liikmesriikide kõiki toiminguid, millel on piisavalt otsene seos liidu tulude või kuludega. Liikmesriikide tegevuse saab selles kontekstis siiski määrata kontrolli põhiesemeks ainult siis, kui selle suhtes kohaldatakse liidu õigust. Sellega on tegemist eelkõige siis, kui liikmesriigid peavad kontrollitud eeskirjade, menetluste, toimingute või otsuste kehtestamisel või sisseseadmisel järgima liidu õiguse nõudeid.

98. Oma kontrollipädevuse teostamisel peab kontrollikoda järgima nii subsidiaarsuse kui ka proportsionaalsuse põhimõtet. Oma kontrollide raames võib kontrollikoda käsitleda nii kontrollitavate toimingute seaduslikkust ja korrektsust kui ka nende tulemuslikkust, ning selles seoses võib ta teatada kõigist eeskirjade eiramise juhtudest.

51 – Vt eespool 27. joonealuses märkuses viidatud Magiera, S., punkt 11. Vt selle kohta lisaks eespool 24. joonealuses märkuses viidatud Inghelram, J., lk 724 jj.

D. *Kontrollikoja pädevus kontrollida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003*

99. Minu eespool toodud kaalutlustest nähtub, et kontrollikoja pädevust kontrollida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas saab tunnustada eeldusel, et kõnealuse kontrolli ese omab piisavat otsest seost liidu rahaliste vahenditega ning kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse.

100. Küsimusele, kas kontrollikoja poolt kontrollitav halduskoostöö käibemaksu valdkonnas kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse, saab hõlpsasti jaatavalt vastata. Kõnealuse kontrolli eesmärk on kontrollida nimetatud koostööd „vastavalt määrusele nr 1798/2003". Sellest tuleneb otseselt, et kontrollitav halduskoostöö kuulub põhimõtteliselt liidu õiguse kohaldamisalasse.

101. Kõnealuse kontrolli läbiviimiseks vajaliku kontrollikoja pädevuse olemasolu puudutavale küsimusele vastamisel on seega määrav piisavalt otsese seose esinemine kontrolli eseme ja liidu tulude või kulude vahel. Esimese sammuna kontrollin ma, kas selline seos on olemas. Kuna minu arvates tuleb kinnitada piisavalt otsese seose olemasolu liidu rahaliste

vahenditega, käsitlen ma seejärel küsimust, kas kontrollikoda on oma auditi puhul pidanud kinni subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetest. Seejuures analüüsin ma ka Saksamaa valitsuse kriitikat kontrollikoja eriaruandes nr 8/2007 toodud üksikute seisukohtade suhtes.

1. Halduskoostöö kontrollimisel käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 on piisavalt otsene seos liidu tuludega

102. Uurimisel, kas kontrollikoja kõnealusel kontrollil on piisav seos liidu rahaliste vahenditega, tuleb kõigepealt vastuvõetamatuse tõttu lükata tagasi komisjoni argument, et käesolevas asjas kõne all olev kontroll on seotud liidu kuludega.

103. Poolte vahel ei ole nüüd küll enam vaidlust selles, et määruses nr 1798/2003 ette nähtud koostöö rakendamiseks ja elluviimiseks liikmesriikides loodud teatud infosüsteemide loomist ja käitamist (kaas)rahastati liidu eelarvest, mistõttu võib kontrollikoda neid kulusid põhimõtteliselt kontrollida. Saksamaa valitsus märgib siiski põhjendatult, et komisjon ei esitanud seda väidet hagiavalduses, vaid alles repliigis. Juba sel põhjusel tuleb komisjoni kõnealune argument kodukorra artikli 42 lõike 2 alusel vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata.

104. Käesoleval juhul tuleb järelikult uurida, kas kontrollikoja plaanitud ja Saksamaa Liitvabariigi poolt tagasi lükatud halduskoostöö kontroll käibemaksu valdkonnas omab piisavalt otsest seost liidu tuludega.

105. Minu arvates tuleb sellele küsimusele vastata kokkuvõttes jaatavalt.

106. Selles kontekstis tuleb kõigepealt meenutada, et määruses nr 1798/2003 kehtestatud halduskoostöö süsteem käibemaksu valdkonnas teenib peamiselt maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastase liikmesriikide piiriülese võitluse eesmärki, parendades liikmesriikidevahelist teabevahetust, mis on käibemaksueeskirjade korrektse rakendamise tarvis

möödapääsmatult vajalik.[52] Neid asjaolusid arvesse võttes soovis kontrollikoda eelkõige teada saada, kas auditis osalevad liikmesriigid on seadnud sisse haldus- ja organisatsioonilised struktuurid määruses nr 1798/2003 ette nähtud halduskoostöö tagamiseks. Peale selle soovis kontrollikoda paljude konkreetsete teabevahetuse taotluste näite alusel uurida ja hinnata, kuidas kulgeb artiklis 5 jj sätestatud „teabevahetus taotluse korral" kontrollis osalevate liikmesriikide pädevate asutuste vahel praktikas.[53]

107. Seega on kontrollikoja audit seotud siseriiklike haldusasutuste vahelise käibemaksu valdkonnas toimuva teabevahetuse parendamist käsitlevate liidu õigusnormide õigusliku ja praktilise rakendamisega. Kuna nimetatud koostöö lõppeesmärk on liikmesriikidele piiriülestelt kaubatarnetelt ja teenustelt ning ühendusesiseselt kauba omandamiselt ja impordilt tasumisele kuuluva käibemaksu korrektne kindlaksmääramine, puudutab audit – nagu Saksamaa Liitvabariik õigesti märgib – kõigepealt asjaomaste liikmesriikide finantshuve. Käibemaksust kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vähenemine toob endaga kokkuvõttes kaasa liikmesriikide suuremad käibemaksutulud.

108. Minu eespool toodud liidu omavahendite süsteemi kirjeldusest nähtub siiski samas, et liikmesriikide käibemaksutulude suurus mõjutab liidu omavahendite süsteemi mitmel moel. Kuna iga liikmesriigi jaoks asjakohane käibemaksupõhine omavahendite baas arvestatakse lähtuvalt iga liikmesriigi tegelikest käibemaksutuludest, toob riiklike käibemaksutulude suurenemine põhimõtteliselt automaatselt kaasa selle liikmesriigi poolt liidule tasumisele kuuluvate käibemaksupõhiste omavahendite suurenemise.[54] Samaks jäävate kulude puhul viib taoline käibemaksupõhiste omavahendite suurenemine lisaks ka EL-i eelarve rahastamiseks vajalike RKT-l põhinevate omavahendite vähenemiseni.[55]

109. Selles kontekstis tuleb loomulikult alati silmas pidada, et liikmesriigi suuremad käibemaksutulud mõjutavad tema poolt tasumisele kuuluvate käibemaksupõhiste omavahendite suurust ainult siis, kui ei toimu

52 – Vt selle kohta eelkõige määruse nr 1798/2003 põhjendused 1–3.

53 – Auditi eset kirjeldati sel viisil mitmes kontrollikoja poolt Bundesrechnungshofile ja Bundesministerium der Finanzenile saadetud kirjas. Kontrollikoja ja Saksamaa Liitvabariigi vahelise kirjavahetuse kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 14 jj.

54 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 53.

55 – RKT-l põhinevate omavahendite ja muude omavahendite suuruse kõnealuse vastastikuse mõju kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 54.

käibemaksupõhise omavahendite baasi piiristamist.[56] Nimetatud erand ei ole käesolevas menetluses siiski oluline. Riikliku keskse sideorgani töö struktuursed või praktilised probleemid ei mõjuta mitte üksnes käibemaksu korrektset kindlaksmääramist oma liikmesriigis, vaid ka käibemaksu korrektset kindlaksmääramist kõikides teistes liikmesriikides, kes esitavad asjaomasele liikmesriigile teabe saamise taotlusi.

110. Tihedat seost liikmesriikide käibemaksutulude ja liidu käibemaksupõhistest omavahenditest saadavate tulude vahel rõhutatakse kuuendas käibemaksudirektiivis[57] mitmel korral. Nii sisaldab juba põhjendus 2 viidet selle kohta, et olenemata muudest tuludest, rahastatakse liidu eelarvet täielikult liidu omavahenditest, mille hulka kuuluvad muu hulgas ka käibemaksupõhised omavahendid. Põhjendused 11 ja 14 viitavad selles kontekstis vajadusele ühtlustada materiaalsed käibemaksueeskirjad, et tagada omavahendite kogumine kõikides liikmesriikides ühtlustatud viisil.

111. Ka Euroopa Kohtu praktikas on korduvalt kinnitatud liikmesriikide poolt käibemaksu kogumise ja liidule käibemaksupõhiste omavahendite maksmise vahelist tihedat seost.

112. Eriti omavad asjas tähtsust kolm 12. septembri 2000. aasta kohtuotsust,[58] milles Euroopa Kohus kinnitas, et siseriikliku käibemaksu määramata jätmine kaupade ja teenuste suhtes, mis kuuluvad kuuenda käibemaksudirektiivi kohaselt põhimõtteliselt käibemaksuga maksustamisele, ei kujuta mitte üksnes nimetatud direktiivi rikkumist käibemaksuga maksustamise eest vastutava liikmesriigi poolt, vaid samal määral ka käibemaksupõhiste omavahendite kogumist käsitleva liidu eeskirja rikkumist. Põhjenduseks tõi Euroopa Kohus eelkõige esile selle, et kui käibemaksuga maksustamisele kuuluvalt kaubalt ja teenuselt nimetatud maksu sisse ei nõuta, puuduvad vastavad summad ka käibemaksupõhiste omavahendite baasi kindlaksmääramisel. Sellest piisab, kinnitamaks liidu omavahendite eeskirja rikkumist.[59]

113. Oma uusimas kohtupraktikas võttis Euroopa Kohus aluseks Itaalia käibemaksuvaldkonna amnestiasätete kontrollimise, rõhutamaks veel kord seost käibemaksupõhiste omavahendite kindlaksmääramist käsitleva liidu õiguse eeskirja ja liikmesriikide

56 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 53.

57 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

58 – 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-276/97: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-6251); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97: komisjon *vs.* Iirimaa (EKL 2000, lk I-6301) ja 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon *vs.* Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355).

59 – Vt 58. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 55 jj; komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 64 jj, ja komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 76 jj.

kohustuse vahel tagada korrektne käibemaksu kogumine. Seejuures selgitas Euroopa Kohus kõigepealt, et liikmesriigid peavad tagama, et maksukohustuslased järgiksid ühisest käibemaksusüsteemist tulenevaid kohustusi. Kuigi Euroopa Kohus jättis liikmesriikidele nende käsutuses olevate meetmete rakendamiseks teatud kaalutlusruumi, rõhutas ta samas, et nimetatud kaalutlusõigust piirab kohustus tagada liidu omavahendite tõhus kogumine ja kohustus mitte luua olulisi erinevusi maksukohustuslaste kohtlemise viisides.[60] Kõnealuse järeldusega kinnitas Euroopa Kohus kokkuvõttes selgelt, et liikmesriikide poolt käibemaksupõhiste omavahendite käsutusse andmise kohustustest võivad tuleneda ka konkreetsed kohustused liikmesriigi poolt käibemaksu kogumise kontekstis.

114. Kokkuvõttes leian ma seega, et halduskoostöö eesmärk käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 on käibemaksu korrektne kindlaksmääramine liikmesriikides, kusjuures tuleb vähendada maksustamise vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist käibemaksu valdkonnas ja seega suurendada siseriiklikke käibemaksutulusid. Võttes eriti arvesse asjaolu, et Euroopa Kohus kinnitab väljakujunenud kohtupraktikas otsest seost liikmesriikide käibemaksutulude ja liidu käibemaksupõhiste omavahendite vahel, ei saa mõistlikult vaidlustada seda, et halduskoostöö käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 omab liidu tuludega piisavalt otsest seost. Kuna see koostöö kuulub lisaks liidu õiguse kohaldamisalasse, siis on kontrollikojal põhimõtteliselt õigus seda kontrollida.

115. Võttes arvesse eespool toodud kaalutlusi, järeldan ma, et kõnealust halduskoostöö kontrolli käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003 tuleb pidada põhimõtteliselt kontrollikoja kontrollipädevuse alla kuuluvaks auditiks liidu tulude valdkonnas EÜ artikli 248 lõigete 1 ja 2 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 1 tähenduses.

2. Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete järgimine

116. Võttes arvesse järeldust, et kontrollikojal oli pädevus kõnealust auditit läbi viia, tuleb nüüd uurida, kas ta teostas seda kontrollipädevust ka kooskõlas liidu õigusega. Sel

60 – 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-132/06: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 2008, lk I-5457, punkt 37 jj).

eesmärgil hindan ma kõigepealt, kas nimetatud kontroll on kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega. Seejärel käsitlen ma selle kontrolli proportsionaalsust.

a) Subsidiaarsuse põhimõtte järgimine

117. Kuna kontrollikoda ei tegutse kõnealuse auditi puhul valdkonnas, mis kuulub liidu ainupädevusse, peab ta selle kontrolli läbiviimisel järgima subsidiaarsuse põhimõtet.[61] Toimikust ei nähtu siiski mingeid üksikasju, millest võiks järeldada, et kontrollikoda on nimetatud põhimõtet kõnealuse kontrolli puhul rikkunud.

118. Auditi ettevalmistamisel teavitas kontrollikoda Saksamaa Liitvabariiki,[62] et ta soovib uurida, kas kontrollis osalevad liikmesriigid on seadnud sisse haldus- ja organisatsioonilised struktuurid määruses nr 1798/2003 ette nähtud halduskoostöö tagamiseks. Peale selle soovis kontrollikoda paljude konkreetsete teabevahetuse taotluste näite alusel uurida ja hinnata, kuidas kulgeb artiklis 5 jj sätestatud „teabevahetus taotluse korral" kontrollis osalevate liikmesriikide pädevate asutuste vahel praktikas.

119. Seistes silmitsi Saksamaa valitsuse kõhklustega, selgitas kontrollikoda 9. novembri 2006. aasta kirjas Bundesminister der Finanzenile[63], et ette on nähtud 2005. aastal keskse sideorgani poolt teistele liikmesriikidele ja talle teistest liikmesriikidest laekunud teabe saamise taotluste pisteline kontroll, hindamaks praktikas halduskoostööd teabe saamise taotluste puhul. Tegelikud sisulised tehingud, sealhulgas maksude määramine, niivõrd kuivõrd neid on näha kontrollitavatest dokumentidest, ei ole kontrolli ese. Kontrollitakse hoopis halduskoostöö tõhusust. Auditi tulemustest tehakse järeldusi käibemaksu valdkonnas maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise tõhustamise osas.

120. Võttes eriti arvesse kontrolli eseme, menetluse ja eesmärkide piiriüleseid aspekte, on otseselt ilmne, et ei siseriiklikud

61 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 79 jj.

62 – Kontrollikoja ja Saksamaa Liitvabariigi vahelisest kirjavahetusest ülevaate saamiseks vt käesoleva ettepaneku punkt 14 jj.

63 – Lisatud hagiavaldusele 4. manusena.

riigikontrollid ega ka muud siseriiklikud kontrolliasutused ei oleks saanud kõnealust kontrolli mõistlikult ette valmistada ja läbi viia.

121. Ka määruse nr 1798/2003 artiklis 35 ette nähtud menetlus selle määruse kontrollimiseks ja hindamiseks komisjoni poolt koostöös liikmesriikidega ei kujuta endast selles kontekstis samaväärset alternatiivi asjaomase halduskoostöö kontrollimisele kontrollikoja poolt. Määruse nr 1798/2003 artiklis 35 sätestatud menetlus ei võimalda ilmselgelt erinevate siseriiklike haldusasutuste piiriülese koostöö tsentraliseeritud ja süstemaatilist kontrolli ja hindamist, mille puhul muu hulgas kontrollitakse ja hinnatakse asjakohast teabevahetust mitme pistelise kontrolli põhjal.

122. Võttes arvesse eeltoodut, leian ma, et subsidiaarsuse põhimõte ei keela kõnealuse kontrolli läbiviimist kontrollikoja poolt.

b) Proportsionaalsuse põhimõtte järgimine

123. Käesolevas asjas arutusel oleva kontrolliga soovis kontrollikoda hinnata halduskoostöö struktuurseid ning praktilisi aspekte vastavalt määrusele nr 1798/2003, tegemaks sellest järeldusi käibemaksu valdkonnas maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu tõhusama võitlemise suhtes. Nimetatud auditi eesmärk oli hinnata, kas liikmesriikidevaheline teabevahetus toimub õigeaegselt ja tõhusalt ja kas halduskoostöö toetamiseks on kasutatud asjakohaseid haldusstruktuure ja -menetlusi. [64]

124. Sellest auditi eesmärkide kirjeldusest ning toimikus sisalduvast teabest nähtub, et kontrollikoda kavatses halduskoostööd kontrollida peamiselt – EÜ artikli 248 lõikes 2 antud – „seaduslikkuse" ja „usaldusväärsuse" kriteeriumide alusel. [65]

125. Eriti informatiivne on selles kontekstis 7. septembril 2006 Bundesrechnungshofile edastatud külastusprogramm, milles kontrollikoda loetles teemavaldkonnad, mida käsitletakse keskses sideorganis plaanitava

64 – Nii on märgitud sõnaselgelt eriaruande nr 8/2007 punktis 12.
65 – Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkt 93 jj.

auditikäigu raames.[66] Sellest külastusprogrammist nähtub eelkõige, et kontrollikoda soovis esiteks seaduslikkuse hindamisel kontrollida, kas Saksamaa Liitvabariik on määruse nr 1798/2003 juhiste täitmisel loonud keskse sideorgani ning kas haldusasutustevaheline teabevahetus vastab nimetatud määruse nõuetele. Teiseks soovis kontrollikoda usaldusväärsuse hindamisel uurida, kas on võimalusi muuta halduskoostööd tõhusamaks.

126. Taoliselt üles ehitatud halduskoostöö uurimisel peab kontrollikoda järgima proportsionaalsuse põhimõtet. Kõnealune põhimõte nõuab eelkõige, et üksikud kontrollitoimingud oleks nende kontrollieesmärkide saavutamiseks *sobivad*, *vajalikud* ning *mõõdukad*.[67]

127. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on meede konkreetse eesmärgi saavutamiseks *sobiv* üksnes juhul, kui see vastab tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt.[68] Meede on *vajalik* siis, kui see on mitme sobiva meetme hulgast asjaomast huvi või asjaomast õigushüve kõige vähem piirav meede.[69] Asjaomaste huvide või õigushüvede *ülemäärase* piiramisega on tegemist siis, kui hoolimata meetme panusest sellega taotletavate legitiimsete eesmärkide saavutamisse, toob see endaga kaasa liialt suure sekkumise nendesse huvidesse või õigushüvedesse.

128. Seoses kõnealuse auditi *sobivusega* sellega taotletavate eesmärkide saavutamiseks on minu arvates kindel, et kontrollikoja kontrollitegevus oli suunatud halduskoostöö struktuursete ja praktiliste aspektide ühtsele ja süstemaatilisele hindamisele. Järelikult on kontrollimine sobiv, saavutamaks sellega taotletavat eesmärki hinnata liikmesriikidevahelise teabevahetuse ning selleks ette nähtud haldusstruktuuride ja -menetluste seaduslikkust ja tulemuslikkust.

129. Minu arvates on kontrollikoja kontrollitoimingud nimetatud kontrollieesmärkide saavutamiseks ka *vajalikud*. Eelkõige ei ole ilmne, mil moel oleks siseriiklike maksuhaldurite teostatav vähem põhjalik ning üksikute

66 – Lisatud manusena kontrollikoja menetlusse astuja seisukohale. Vt käesoleva ettepaneku punkt 15 jj.

67 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 91 jj.

68 – Vt 11. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-384/08: Attanasio Group (EKL 2010, lk I-2055, punkt 51) ja 17. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-169/08: Presidente del Consiglio dei Ministri (EKL 2009, lk I-10821, punkt 42).

69 – 11. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 265/87: Schräder (EKL 1989, lk 2237, punkt 21).

menetluste kulgemisele suunatud kontroll saanud anda soovitud teavet.

130. Kõnealuse auditi *mõõdukuse* kontrollimise puhul tuleb eelkõige uurida, kas kontrollikoja kontrollitoimingud tõid endaga kaasa ülemäära suure sekkumise asjaomase liikmesriigi pädevussfääri.

131. Kõne all oleva auditiga soovis kontrollikoda esiteks kontrollida, kas Saksamaa Liitvabariik on määruse nr 1798/2003 juhiste täitmisel seadnud sisse keskse sideorgani ning kas haldusasutustevaheline teabevahetus vastab selle määruse nõuetele. Teiseks tahtis kontrollikoda uurida, kas on võimalusi halduskoostöö tõhusamaks muutmiseks. Kuigi kõnealune konkreetsete halduspraktikate tulemuslikkuse kontroll sisaldab ka siseriikliku haldusautonoomia alla kuuluvate liikmesriikide otsuste kriitilist analüüsi, ei sisaldu toimikus teavet, millest nähtuks, et üksikud kontrollitoimingud ei ole kõnealuse kontrollimise tervikkontekstis mõõdukad.

132. Neid kaalutlusi kontrollikoja tegevuse proportsionaalsuse suhtes kõnealuse auditi kontekstis saab näitlikustada, analüüsides Saksamaa valitsuse kriitikat kontrollikoja eriaruandes nr 8/2007 toodud üksikute järelduste osas.

133. Saksamaa valitsuse arvates sisaldab eriaruanne nr 8/2003 hinnanguid üksikute liikmesriikide maksuhaldurite organisatsioonilise ja pädevusõigusliku ülesehituse kohta, mis kujutab endast lubamatut ja seega ebaproportsionaalset sekkumist liikmesriikide pädevusse. Selles osas vaidlustab Saksamaa valitsus eriti asjaolu, et kontrollikoda käsitleb oma eriaruande punktis 38 jj kontrollitud liikmesriikide keskkete sideorganite organisatsioonilist struktuuri ning järeldab seejuures muu hulgas, et Saksamaa keskse sideorgani ülesanded on jagatud kolme keskse föderaalse maksuameti vahel, millest üks asetseb Bonnis ja kaks teist Saarlouisis.[70] Saksamaa valitsus arvustab lisaks sellele asjaolu, et kontrollikoda leiab eriaruande punktis 22 jj, et liikmesriigid

70 – Kuigi Saksamaa Liitvabariik keeldus kõnealuse auditi puhul koostööst kontrollikojaga, sisaldab eriaruanne nr 8/2007 ka seisukohti ja märkusi Saksamaa keskse sideorgani ja selle toimimise osas. Need tuginevad teistesse liikmesriikidesse tehtud auditikäikude leidudel, komisjoni tehtud auditikäikude ajal saadud teabel ja avalikult kättesaadavatel aruannetel; vt käesoleva ettepaneku punkt 22.

ei ole määrusega nr 1798/2003 antud detsentraliseerimise võimalust piisavalt kasutanud.

134. Saksamaa valitsuse kõnealune kriitika kontrollikoja tegutsemise proportsionaalsuse suhtes ei ole veenev.

135. Kuigi Saksamaa valitsus toob õigesti välja, et kontrollikoda kontrollis siseriiklike maksuhaldurite organisatsioonilist ja pädevusõiguslikku ülesehitust käsitlevate analüüsidega asjaomaste liikmesriikide otsuseid, mida ei saa liidu õiguse alusel vaidlustada, ei saa sellest järeldada, et kontrollikoda teostas oma kontrollikompetentsi ebaproportsionaalsel moel.

136. Selles osas tuleb eriti rõhutada, et detsentraliseerimise puudumist käsitlevate seisukohtadega selgitatakse, miks ei kasutata määruse nr 1798/2003 artikli 5 kohast liikmesriikidevahelise teabevahetuse võimalust eriti aktiivselt.[71] Saksamaa keskse sideorgani organisatsioonilise ülesehituse analüüs toimub seevastu järelduse – et pooltele määruse nr 1798/2003 artikli 5 alusel esitatud päringutest vastatakse hilinemisega – läbitöötamise raames.[72] Selles osas leiab kontrollikoda, et mõnes liikmesriigis, kus viivitustega vastuste arv oli suur, võis viivitusi ja probleeme järelevalve osas põhjustada ka keeruline organisatsiooniline ülesehitus.[73] Näidetena keerulise organisatsioonilise ülesehitusega liikmesriikidest tuuakse välja Itaalia, Madalmaad ning Saksamaa.[74]

137. Sellest kirjeldusest nähtub otseselt, et Saksamaa valitsuse poolt vaidlustatud siseriiklike maksuhaldurite organisatsioonilise ja pädevusõigusliku ülesehituse analüüs on ühtselt ja süstemaatiliselt suunatud kontrollieesmärgile hinnata liikmesriikidevahelist teabevahetust ning selleks loodud haldusstruktuure ja-menetlusi nende tõhususe osas. Kõnealust kontrollieesmärki arvesse võttes on need kontrollikoja analüüsid vajalikud ka selleks, et osutada objektiivselt tuvastatud halduskoostöö puudustele ning neid selgitada.

138. Võttes eriti arvesse asjaolu, et Saksamaa valitsuse poolt vaidlustatud kontrollikoja

71 – Eriaruande nr 8/2007 punkt 19 jj.

72 – Samas, punkt 24 jj.

73 – Samas, punkt 38.

74 – Samas, punktid 39–41.

järeldused on osa tulemusauditist, kusjuures kontrollikoda toob mitmes kohas esile kritiseeritud otsuse kooskõla liidu õigusega [75] ning selgitab seeläbi, et asjaomasest analüüsist ei saa järeldada, et asjaomastele liikmesriikidele tehakse liidu õiguse alusel etteheiteid, siis ei kujuta need järeldused endast ka kontrollikojapoolset ülemäärast sekkumist liikmesriikide pädevussfääri. [76]

139. Neil asjaoludel ei saa minu arvates eitada, et ka kontrollikoja poolt tulemusauditi teel tehtud analüüs, mis puudutab üksikute siseriiklike haldusteenistuste vahelist pädevuse jaotust ning keskse sideorgani organisatsioonilist ülesehitust, on proportsionaalne.

140. Tuginedes nendele kaalutlustele, leian ma, et kontrollikoda on nii määruse nr 1798/2003 kohase käibemaksu valdkonna halduskoostöö kontrolli üldise kontseptsiooni tasandil kui ka selle konkreetse ülesehituse, läbiviimise ja lõpetamise tasandil proportsionaalsuse põhimõttest kinni pidanud.

E. *Saksamaa Liitvabariigi rikkumine talle kontrollikoja suhtes pandud koostöökohustuse osas*

141. Kui kontrollikoda otsustab – nagu käesolevas asjas – talle kuuluvat pädevust teostades ning võttes arvesse subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, viia läbi halduskoostöö kontrolli käibemaksu valdkonnas, on liikmesriigid kohustatud tegema kontrollikojaga lojaalset koostööd.

75 – Oma analüüsi kohalikel talitustel puuduva pädevuse kohta alustab kontrollikoda järeldusega, et kohalikele talitustele andmata jäetud pädevuse näol on tegemist määruses soovitatud võimalusega (eriaruande nr 8/2007 punkt 22). Eriaruandes sisalduvad arvamused keskse sideorgani organisatsioonilise ülesehituse kohta ei lähe kaugemale üldisest järeldusest, et mõnes kontrollitud liikmesriigis, milles vastati suurele hulgale teabepäringutele viivitusega, on selle viivituse üheks põhjuseks kesksete sideorganite keeruline organisatsiooniline ülesehitus.

76 – Seega on oluline, et kontrollikoda hindas auditi vaidlustatud osades siseriiklike maksuhaldurite organisatsioonilise ja pädevusõigusliku ülesehituse tulemuslikkust, mitte aga seaduslikkust. Kontrollikriteeriumi valik, mida kontrollikoda liikmesriigi tegevuse hindamiseks kasutab, näitab võimaliku sekkumise intensiivsust kontrollitud liikmesriigi pädevussfääri. Nii on otseselt ilmne, et liikmesriigi tegevuse seaduslikkuse kontroll võib endast kujutada palju suuremat sekkumist liikmesriigi pädevussfääri kui selle tegevuse tulemuslikkuse kontroll. Kui kontrollikojapoolne seaduslikkuse kontroll puudutab küsimust, kas liikmesriigid on teostanud oma pädevust kooskõlas liidu õigusest tulenevate juhistega, siis tulemusaudit käsitleb – puhtõiguslikust perspektiivist vähem kaalukat – küsimust, kas siseriiklikud meetmed on tõhusad, olenemata nende kooskõlast liidu õigusega.

142. Liikmesriikide vastavad koostöökohustused tulenevad kõigepealt EÜ artikli 248 lõike 3 erisätetest.[77] EÜ artikli 248 lõike 3 esimese lõigu kohaselt põhineb auditeerimine dokumentidel ja vajaduse korral kontrollitakse kohapeal liikmesriikides, koostöös riigi auditeerimisasutustega või, kui neil puuduvad vajalikud volitused, siis riigi pädevate talitustega. Seejuures peavad kontrollikoda ja liikmesriikide auditeerimisasutused usalduslikult koostööd tegema, säilitades samal ajal oma sõltumatuse. EÜ artikli 248 lõike 3 teise lõigu kohaselt annavad liikmesriikide auditeerimisasutused või, kui neil puuduvad vajalikud volitused, siis riikide pädevad talitused kontrollikojale viimase nõudmisel üle dokumendid või teabe, mida see oma ülesande täitmiseks vajab.

143. Lisaks EÜ artikli 248 lõikes 3 sõnaselgelt kehtestatud liikmesriikide koostöökohustustele on neil vastavalt EÜ artiklile 10 koosmõjus EÜ artikli 248 lõigetega 1 ja 2 ka üldine kohustus teha kontrollikojaga lojaalset koostööd.

77 – Eriti selgitava analüüsi näitena EÜ artikli 248 lõike 3 sätete kohta kontrollikoja poolt liikmesriikides auditite läbiviimise kontekstis vt eespool 26. joonealuses märkuses viidatud Inghelram, J., lk 138 jj.

144. Ka EÜ artikli 279 alusel vastu võetud määrus nr 1605/2002 sisaldab selles osas juhiseid liikmesriikide ja kontrollikoja koostöö kohta. Nii sätestab kõnealuse määruse artikli 140 lõige 2 muu hulgas, et liikmesriikides toimub audit koostöös siseriiklike auditeerimisasutustega või, kui neil puuduvad vajalikud volitused, siis pädevate siseriiklike talitustega, ning et kontrollikoda ja liikmesriikide auditeerimisasutused teevad koostööd usalduslikult, säilitades samal ajal oma sõltumatuse.

145. Pidades silmas neid liidu õiguse juhiseid, tuleb Saksamaa keskse sideorgani, Bundesfinanzministeriumi ja Bundesrechnungshofi keeldumist lubada kontrollikojal kõnealust auditit läbi viia ning teda seejuures toetada pidada – nagu komisjon oma hagiavalduses väidab – EÜ artikli 10 koosmõjus EÜ artikli 248 lõigetega 1 ja 2, EÜ artikli 248 lõike 3 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 2 rikkumiseks Saksamaa Liitvabariigi poolt.

146. Oma hagis heidab komisjon Saksamaa Liitvabariigile siiski ette ka seda, et ta on rikkunud määruse nr 1605/2002 artikli 142 lõiget 1, mille kohaselt aitavad komisjon, teised institutsioonid, ühenduste huvides tulusid ja

kulusid haldavad asutused ja eelarvest tehtavate maksete lõppsaajad kontrollikoda igakülgselt ja annavad kontrollikojale kogu teabe, mida too peab oma ülesannete täitmiseks vajalikuks.

147. Asjaolusid arvesse võttes saab seda väidet mõista ainult nii, et liidu tulusid haldavad asutused keeldusid lojaalsest koostööst kontrollikojaga. Komisjon ei ole siiski täpsustanud, milliseid Saksamaa asutusi saab kontrollikoja auditeerimise kontekstis pidada „liidu tulusid haldavateks asutusteks". Võttes eriti arvesse asjaolu, et hoolimata ühtlustamisest selles valdkonnas, tuleb käibemaksu siiski pidada siseriiklikuks maksuks, mida kogutakse põhimõtteliselt siseriiklike eeskirjade alusel, [78] ei saa selles seoses ei keskset sideorganit ega ka Bundesfinanzministeriumi pidada iseenesest mõistetavalt asutusteks, kes haldavad liidu tulusid.

148. Kuna ELTL artikli 258 kohase liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse raames on komisjonil kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud, esitades Euroopa Kohtule vajalikud tõendid juhtumi hindamiseks, [79] ning komisjon ei ole kõnealust tõendamiskohustust määruse nr 1605/2002 artikli 142 lõike 1 väidetava rikkumise osas täitnud, tuleb see väide põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

VIII. Kokkuvõte

149. Kokkuvõttes järeldan ma, et kontrollikojal on EÜ artikli 248 lõigete 1 ja 2 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 2 alusel pädevus kontrollida halduskoostööd käibemaksu valdkonnas vastavalt määrusele nr 1798/2003. Nimetatud kontrollipädevuse teostamisel peab kontrollikoda järgima nii subsidiaarsuse põhimõtet kui ka proportsionaalsuse põhimõtet. Seega oli Saksamaa Liitvabariik EÜ artikli 248 lõike 3, EÜ artikli 10 koosmõjus EÜ artikli 248 lõigetega 1 ja 2, ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõike 2 kohaselt kohustatud lubama

78 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 57.

79 – Vt 29. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-160/08: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2010, lk I-3713, punkt 116); 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-246/08: komisjon *vs.* Soome (EKL 2009, lk I-10605, punkt 52); 6. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-438/07: komisjon *vs.* Rootsi (EKL 2009, lk I-9517, punkt 49) ja 13. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-507/03: komisjon *vs.* Iirimaa (EKL 2007, lk I-9777, punkt 33).

kontrollikojal nimetatud kontroll läbi viia ning teda kõnealuste sätete nõuete kohaselt lojaalselt toetama.

150. Eeltoodut arvesse võttes tuleb Saksamaa keskse sideorgani, Bundesfinanzministeriumi ja Bundesrechnungshofi keeldumist lubada kontrollikojal läbi viia halduskoostöö kontroll käibemaksu valdkonnas ning teda seejuures toetada pidada EÜ artiklist 10 koosmõjus EÜ artikli 248 lõigetega 1 ja 2, EÜ artikli 248 lõikest 3 ning määruse nr 1605/2002 artikli 140 lõikest 2 tulenevate Saksamaa Liitvabariigi kohustuste rikkumiseks.

IX. Kohtukulud

151. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Saksamaa Liitvabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista temalt. Kodukorra artikli 69 lõike 4 alusel kannavad menetlusse astuvad institutsioonid ise oma kohtukulud.

X. Ettepanek

152. Eespool toodud kaalutlustele tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

„1. Kuna Saksamaa Liitvabariik ei lubanud kontrollikojal viia Saksamaal läbi kontrolle nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrusega nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta reguleeritud liikmesriikide halduskoostöö raames käibemaksu valdkonnas

ja keeldus teda seejuures toetamast, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud kohustusi, mis tulenevad EÜ artiklist 10 koosmõjus EÜ artikli 248 lõigetega 1 ja 2, EÜ artikli 248 lõikest 3 ja nõukogu 25. juuni 2002. aasta määruse nr 1605/2002 (mis käsitleb Euroopa ühenduste üldeelarve suhtes kohaldatavat finantsmäärust) artikli 140 lõikest 2.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.

4. Jätta Euroopa Parlamendi ja Euroopa Kontrollikoja kohtukulud nende endi kanda."