ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 20ής Ιουνίου 2002 *

Στην υπόθεση C-287/00,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους G. Wilms και K. Gross, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, εκπροσωπούμενης από τους W.-D. Plessing και T. Jürgensen,

καθής,

που έχει ως αντικείμενο προσφυγή με την οποία ζητείται να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), καθόσον απαλλάσσει, κατά το άρθρο 4, σημείο 21a, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 27ης Απριλίου 1993 (BGBl. 1993 I, σ. 565), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz, της 12ης Δεκεμβρίου 1996 (BGBl. 1996 I, σ. 1851), την έρευνα στα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα από τον φόρο κύκλου εργασιών,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, S. von Bahr (εισηγητή), D. A. O. Edward, A. La Pergola και C. W. A. Timmermans, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έκθεση του εισηγητή δικαστή,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Δεκεμβρίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Ιουλίου 2000, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε προσφυγή, βάσει του άρθρου 226 ΕΚ, με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθόσον απαλλάσσει, κατά το άρθρο 4, σημείο 21a, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 27ης Απριλίου 1993 (BGBl. 1996 I, σ. 565), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz της 12ης Δεκεμβρίου 1996 (BGBl. 1996 I, σ. 1851, στο εξής: UStG), την έρευνα στα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα από τον φόρο κύκλου εργασιών.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

2 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

3 Βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 της διατάξεως αυτής. Η έννοια «οικονομικές δραστηριότητες» ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες και, μεταξύ άλλων, τις δραστηριότητες που συνεπάγονται εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

4 Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας διευκρινίζει ότι τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

5 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, που προβλέπει απαλλαγές για ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, ορίζει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

θ) την αγωγή των παιδιών ή των νέων, την σχολική ή πανεπιστημιακή εκπαίδευση, την επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση καθώς και τις

στενά συνδεόμενες με αυτές παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου που επιδιώκουν τους ανωτέρω σκοπούς ή από οργανισμούς που το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος αναγνωρίζει ότι έχουν παρεμφερείς σκοπούς».

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

6 Κατά το άρθρο 4, σημείο 21a, του UStG, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι πράξεις που πραγματοποιούν τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα στο πλαίσιο των ερευνητικών δραστηριοτήτων. Δεν περιλαμβάνονται στις ερευνητικές δραστηριότητες οι δραστηριότητες που περιορίζονται στην εφαρμογή κεκτημένων γνώσεων, στην επανάληψη προγραμμάτων καθώς και οι δραστηριότητες που δεν έχουν σχέση με την έρευνα».

Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

7 Θεωρώντας ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρείχε βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG αντιβαίνει προς το κοινοτικό δίκαιο, η Επιτροπή τής απηύθυνε στις 6 Νοεμβρίου 1998 έγγραφο οχλήσεως.

8 Με το έγγραφο αυτό η Επιτροπή, αφού υπέμνησε το περιεχόμενο του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG, διαπίστωνε ότι τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα υπόκεινται στον ΦΠΑ, στον βαθμό που, εφόσον δεν ενεργούν ως δημοσία εξουσία, πραγματοποιούν πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, και ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιεί ένας υποκείμενος στον φόρο είναι, κατά την έκτη οδηγία,

φορολογητέες πράξεις και όχι απαλλασσόμενες. Υπέμνησε επίσης τη διατύπωση του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας και προέβαλε ότι, δεδομένου ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες δεν απαλλάσσονται, ειδικότερα βάσει του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας, θεωρούσε ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, καθόσον απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις δραστηριότητες που πραγματοποιούσαν τα κρατικά πανεπιστήμια.

9 Δεδομένου ότι το έγγραφο οχλήσεως παρέμεινε αναπάντητο, μολονότι, κατόπιν αιτήσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως, η προθεσμία απαντήσεως παρατάθηκε έως τα μέσα Μαρτίου 1999, η Επιτροπή, με το από 26 Αυγούστου 1999 έγγραφο, διατύπωσε αιτιολογημένη γνώμη καλώντας την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί με τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από της κοινοποιήσεως της αιτιολογημένης γνώμης.

10 Με την αιτιολογημένη γνώμη η Επιτροπή, αφού παρατήρησε ότι, βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG, οι ερευνητικές δραστηριότητες των κρατικών ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ και παρέθεσε το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, επανέλαβε, στο σημείο 3 της εν λόγω γνώμης, ότι τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα υπόκεινται στον ΦΠΑ, στον βαθμό που, εφόσον δεν ενεργούν ως δημοσία εξουσία, πραγματοποιούν πράξεις εξ επαχθούς αιτίας, και ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιεί ένας υποκείμενος στον φόρο είναι, κατά την έκτη οδηγία, φορολογητέες πράξεις και όχι απαλλασσόμενες. Κατά την Επιτροπή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, καθόσον απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις δραστηριότητες που πραγματοποιούσαν τα κρατικά πανεπιστήμια. Τέλος, η Επιτροπή υπέμνησε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 226 ΕΚ, πληροφόρησε τη Γερμανική Κυβέρνηση για την παράβαση αυτή του κοινοτικού δικαίου με το από 6 Νοεμβρίου 1998 έγγραφο οχλήσεως.

11 Με το από 4 Απριλίου 2000 έγγραφο, η Γερμανική Κυβέρνηση απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη, επειδή όμως η απάντηση αυτή δεν ικανοποίησε την Επιτροπή, η τελευταία άσκησε την παρούσα προσφυγή.

Επί του παραδεκτού

Επιχειρήματα των διαδίκων

12 Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη για δύο λόγους.

13 Πρώτον, η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 226 ΕΚ, δεν τηρήθηκε από την Επιτροπή. Συγκεκριμένα, αντίθετα από τις απαιτήσεις της νομολογίας του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1997, C-96/95, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1997, σ. I-1653, σκέψεις 22 και 24, καθώς και της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-328/96, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 1999, σ. I-7479, σκέψη 34), η αιτιολογημένη γνώμη, περιοριζόμενη σε επτά περιόδους, δεν περιλαμβάνει πλήρη περιγραφή ούτε λεπτομερή και συνεκτική νομική εκτίμηση του αντικειμένου της διαφοράς, αλλά ουσιαστικά επαναλαμβάνει το περιεχόμενο του εγγράφου οχλήσεως.

14 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, στο δικόγραφο της προσφυγής, το αντικείμενο της διαφοράς είναι ευρύτερο από εκείνο που προκύπτει από την αιτιολογημένη γνώμη, πράγμα που συνιστά παραβίαση της αρχής της συνεχείας μεταξύ της πριν από την άσκηση της προσφυγής φάσεως και της προσφυγής, η οποία είναι ειδικότερη έκφραση της αρχής του δικαιώματος ακροάσεως (βλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 1996, C-274/93, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, Συλλογή 1996, σ. I-2019, σκέψη 11).

15 Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει ότι, με το δικόγραφο της προσφυγής, η Επιτροπή δεν αιτιολογεί πλέον την προσφυγή της αποκλειστικά λόγω παραβάσεως

του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, όπως στην αιτιολογημένη γνώμη, αλλά επικαλείται επιπλέον το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής, καθόσον στηρίζεται στην εν λόγω διάταξη, συνιστά ουσιώδη πτυχή της προσφυγής της Επιτροπής και, επομένως, νέα αιτίαση. Πράγματι, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας καθορίζει μόνον τη βάση επιβολής του ΦΠΑ, δηλαδή τις κατηγορίες των κύκλων εργασιών που πρέπει κατ' αρχήν να ενταχθούν στο σύστημα του εν λόγω φόρου, αλλά δεν προκύπτει ευθέως από τη διάταξη αυτή ότι οι κύκλοι εργασιών οι οποίοι περιγράφονται σ' αυτήν υπόκεινται στον φόρο. Η υπαγωγή αυτή προκύπτει αποκλειστικά από τα ειδικά κριτήρια φορολογικής απαλλαγής των άρθρων 13 επ. της έκτης οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

16 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, ο σκοπός της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας έγκειται στο να παρασχεθεί στο οικείο κράτος μέλος η δυνατότητα, αφενός, να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, να προβάλει λυσιτελώς τους αμυντικούς του ισχυρισμούς κατά των αιτιάσεων που διατυπώνει η Επιτροπή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, και της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-439/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2002, σ. I-305, σκέψη 10).

17 Το νομότυπο της διαδικασίας αυτής συνιστά ουσιώδη εγγύηση που η Συνθήκη θέλησε όχι μόνο για την προστασία των δικαιωμάτων του εν λόγω κράτους μέλους, αλλά και για να εξασφαλιστεί ότι η δίκη που ενδεχομένως θα κινηθεί θα έχει ως αντικείμενο μια διαφορά που έχει καθοριστεί με σαφήνεια (βλ. απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2001, C-1/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-9989, σκέψη 53).

18 Συνεπώς, πρώτον, το αντικείμενο της προσφυγής που ασκείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ οριοθετείται από την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή. Επομένως, η προσφυγή πρέπει να στηρίζεται στους ίδιους με την αιτιολογημένη γνώμη λόγους και ισχυρισμούς (βλ., μεταξύ άλλων προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 12).

19 Δεύτερον, η αιτιολογημένη γνώμη πρέπει να περιλαμβάνει συνοπτική και λεπτομερή παράθεση των λόγων που έπεισαν την Επιτροπή ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος παρέβη μια από τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 12).

20 Στην προκειμένη περίπτωση, αφενός, επιβάλλεται να παρατηρηθεί ότι, καθ' όλη τη διαδικασία, η οποία άρχισε με την αποστολή του εγγράφου οχλήσεως, η παράβαση που προσάπτεται στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέμεινε αναλλοίωτη, δηλαδή η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ερευνητικών δραστηριοτήτων των κρατικών ανώτατων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων, βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG. Συναφώς, στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται σαφώς ότι η Επιτροπή θεωρεί ότι οι δραστηριότητες αυτές συνιστούν φορολογητέες πράξεις, βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και δεν απαλλάσσονται από τον φόρο.

21 Αφετέρου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η Επιτροπή δεν μετέβαλε το αντικείμενο της διαπιστώσεως της παραβάσεως με αλλαγή της αιτιολογίας. Ασφαλώς, είναι αληθές ότι μόλις με το δικόγραφο της προσφυγής της η Επιτροπή εξέθεσε ρητώς τα επιχειρήματά της για να αποδείξει ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση. Είναι ωστόσο αληθές ότι, με το έγγραφο οχλήσεως, η Επιτροπή είχε αναφέρει ήδη ότι, κατ' αυτήν, οι ερευνητικές δραστηριότητες των εν λόγω ιδρυμάτων δεν απαλλάσσονται, «ειδικότερα βάσει του άρθρου 13 της οδηγίας». Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η αιτιολογημένη γνώμη παραπέμπει ρητώς στο έγγραφο οχλήσεως.

22 Επομένως, πρέπει να κριθεί ότι, με την αιτιολογημένη γνώμη, η Επιτροπή καθόρισε με όρους επαρκώς σαφείς την προσαπτόμενη παράβαση και τους λόγους για τους οποίους φρονεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία.

23 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι το έγγραφο οχλήσεως παρέμεινε αναπάντητο, μολονότι η Επιτροπή χορήγησε στη Γερμανική Κυβέρνηση παράταση της προθεσμίας προς απάντηση. Αν αυτή είχε απαντήσει στο εν λόγω έγγραφο, η Επιτροπή θα ήταν σε θέση να διευκρινίσει, με την αιτιολογημένη γνώμη, τις αιτιάσεις που είχε ήδη προβάλει κατά τρόπο γενικότερο στο έγγραφο οχλήσεως. Σε κατάσταση όπως αυτή που προκύπτει από τη σιωπή της εν λόγω κυβερνήσεως, δεν μπορεί να προσάπτεται στην Επιτροπή ότι στην αιτιολογημένη γνώμη επανέλαβε, κατά το ουσιώδες, με ταυτόσημους σχεδόν όρους το περιεχόμενο του εγγράφου οχλήσεως.

24 Άλλωστε, μολονότι η Επιτροπή επικαλείται, για πρώτη φορά με το δικόγραφο της προσφυγής, ακριβώς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, αυτή περιορίστηκε να απαντήσει έτσι σε αμυντικό ισχυρισμό που προέβαλε επίσης για πρώτη φορά η Γερμανική Κυβέρνηση απαντώντας στην αιτιολογημένη γνώμη, ενεργώντας δε έτσι δεν μετέβαλε ούτε τον χαρακτηρισμό ούτε τη θεμελίωση της προσαπτόμενης παραβάσεως (βλ. υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1982, 211/81, Επιτροπή κατά Δανίας, Συλλογή 1982, σ. 4547, σκέψη 16).

25 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αιτιολογημένη γνώμη καθορίζει κατά τρόπο επαρκώς σαφή την προσαπτόμενη παράβαση και η επιχειρηματολογία που εκτίθεται στο δικόγραφο της προσφυγής της Επιτροπής, κατά την οποία το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μεταβολή του αντικειμένου της προβαλλομένης παραβάσεως.

26 Η προσφυγή είναι ως εκ τούτου παραδεκτή.

Επί της ουσίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

27 Η Επιτροπή προβάλλει ότι η επίδικη στην προκειμένη περίπτωση δραστηριότητα στηρίζεται σε ιδιωτική σύμβαση, σχετική με ερευνητικό πρόγραμμα, μεταξύ του ενδιαφερόμενου κρατικού ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος και του αναθέτοντος, η οποία σύμβαση διέπει ειδικότερα τον τύπο και την σπουδαιότητα των παροχών καθώς και το παρεχόμενο γι' αυτές αντάλλαγμα. Όταν ασκούν τη δραστηριότητα αυτή, τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα εφαρμόζουν επομένως τους ίδιους κανόνες που εφαρμόζει μια ιδιωτική επιχείρηση. Κατά συνέπεια, η παρέκκλιση του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σχετικά με τις δραστηριότητες ή πράξεις που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου όταν ενεργούν ως δημόσια εξουσία, δεν έχει εφαρμογή, οπότε τα εν λόγω ιδρύματα θεωρούνται κατ' αρχήν ως υποκείμενα στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας αυτής όσον αφορά τις συμβάσεις έρευνας.

28 Δεδομένου ότι πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας βάσει συμβάσεων παραγγελίας, οι ερευνητικές αυτές δραστηριότητες των κρατικών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων είναι παροχές υπηρεσιών υποκείμενες στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή ορίζει τη φορολογητέα ύλη διευκρινίζοντας τις δραστηριότητες οι οποίες, κατ' αρχήν, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Εφόσον οι πράξεις των οργανισμών δημοσίου δικαίου δεν εμπίπτουν στην άσκηση δημοσίας εξουσίας, η υποχρέωση των κρατών μελών να επιβάλλουν ΦΠΑ σε τέτοιες πράξεις, επομένως, απορρέει ευθέως από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας.

29 Εξάλλου, απαλλαγή των συμβάσεων έρευνας των κρατικών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων δεν μπορεί να παρέχεται βάσει του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας.

30 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, από την οικονομία της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Η διάταξη αυτή δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο (βλ. αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψεις 17 και 18, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2000, C-384/98, D., Συλλογή 2000, σ. I-6795, σκέψεις 19 και 20).

31 Όμως, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας ουδόλως αναφέρεται στις ερευνητικές δραστηριότητες των κρατικών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG. Επιπλέον, από τη νομολογία που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη προκύπτει ότι ο ορισμός των «παροχών που συνδέονται στενά με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση», κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, καλύπτει τις παροχές υπηρεσιών ή τις παραδόσεις αγαθών που είναι ευθέως αναγκαίες για την εκπαίδευση, όπως, η διάθεση παιδαγωγικού υλικού. Το γεγονός ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες προς όφελος των ιδιωτών μπορεί να είναι χρήσιμες για την εκπαίδευση δεν αρκεί ωστόσο για να αποδειχθεί η ύπαρξη, μεταξύ της εκπαιδεύσεως και των εν λόγω δραστηριοτήτων, μιας νομικής σχέσεως τόσο στενής όσο η απαιτούμενη από την εν λόγω διάταξη.

32 Επιπροσθέτως, όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η εν λόγω απαλλαγή επιτρέπει τη φορολογική απλούστευση και την αποφυγή διοικητικών εξόδων, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, σχετικά με την εισαγωγική διατύπωση του άρθρου 13, Β, της έκτης οδηγίας, η οποία είναι πανομοιότυπη με την εισαγωγική διατύπωση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι προϋποθέσεις των φοροαπαλλαγών, καθοριζόμενες από τα κράτη μέλη, δεν μπορούν να αφορούν το περιεχόμενο των προβλεπόμενων απαλλαγών (βλ. απόφαση

της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, Gemeente Emmen, Συλλογή 1996, σ. I-1721, σκέψη 19).

33 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η προσφυγή είναι αβάσιμη διότι, πρώτον, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας δεν συνιστά ούτε υποχρέωση ούτε απαγόρευση. Η διάταξη αυτή, η οποία διευκρινίζει ότι οι αναφερόμενες πράξεις «υπόκεινται» στον ΦΠΑ, περιλαμβάνει μόνον τον ορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, δηλαδή του τι είναι φορολογητέο («Steuerbarkeit»), και όχι την υπαγωγή στον φόρο («Steuerpflichtigkeit») (βλ. απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, Coffeeshop «Siberië», Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14, 21 και 23). Δεν είναι όμως δυνατό να παραβιάζεται διάταξη η οποία δεν περιέχει παρά μόνον έναν απλό ορισμό. Η υπαγωγή των δραστηριοτήτων που μνημονεύονται στη διάταξη αυτή είναι δυνατή μόνον αν η εν λόγω διάταξη συνδυαστεί με το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο απαριθμεί τα κριτήρια των απαλλαγών που προβλέπονται για ορισμένες δραστηριότητες. Επομένως, η αιτίαση που διατυπώνει η Επιτροπή με το δικόγραφο της προσφυγής της δεν μπορεί να ευδοκιμήσει.

34 Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η προσφυγή είναι αβάσιμη αφού η φορολογική απαλλαγή των ερευνητικών δραστηριοτήτων των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων δικαιολογείται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

35 Συναφώς, υποστηρίζει ότι η έρευνα συνιστά υπηρεσία στενά συνδεόμενη με την εκπαίδευση στα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα. Οι ερευνητικές δραστηριότητες και η κατάρτιση στα ιδρύματα αυτά δεν μπορούν να διαχωριστούν. Τα ιδρύματα αυτά χρειάζονται ακριβώς τέτοιες δραστηριότητες, διότι αυτές τους επιτρέπουν να αναπτύσσουν και να μεταδίδουν νέες γνώσεις. Αντίθετα απ' ό,τι διατείνεται η Επιτροπή, η συνεργασία μεταξύ των κρατικών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων και του επιχειρηματικού κόσμου, στο πλαίσιο ερευνητικών δραστηριοτήτων που χρηματοδοτούνται από πόρους προερχόμενους από τρίτους, είναι όχι μόνον χρήσιμη για την ανώτατη εκπαίδευση, αλλά απολύτως απαραίτητη, όπως και το παιδαγωγικό υλικό.

36 Πράγματι, στα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, η κατάρτιση δεν είναι μια επιστημονική απασχόληση αποκομμένη από κάθε σκοπό, αλλά επιτρέπει προπάντων την απόκτηση προσόντων προς άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας στην οικονομία, πράγμα που αντιστοιχεί επίσης στον σκοπό των σπουδών όπως αυτός καθορίζεται στο άρθρο 7 του Hochschulrahmengesetz (νόμου πλαίσιου για τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα), της 9ης Απριλίου 1987 (BGBl. 1987 I, σ. 1170), όπως ίσχυε στις 19 Ιανουαρίου 1999 (BGBl. 1999 I, σ. 18). Στο πλαίσιο της καθημερινής τους εργασίας, οι εκπαιδευτικοί των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων δεν θα μπορούν να διασφαλίσουν την απαιτούμενη σχέση μεταξύ της ανώτατης εκπαιδεύσεως και της επαγγελματικής ζωής παρά μόνον αν οι ίδιοι διατηρούν μια τέτοια σχέση με αυτήν. Γι' αυτόν τον λόγο, δεν θα είναι δυνατόν να παραιτηθούν από την πραγματοποίηση ερευνητικών προγραμμάτων βάσει συμβάσεων και σε συνεργασία με τους οικονομικούς κύκλους.

37 Ως προς τον στόχο απλουστεύσεως καταβολής του φόρου, η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι αυτός συνιστά όχι δικαιολόγηση των απαλλαγών, αλλά πρόσθετη πτυχή η οποία προέκυψε στο πλαίσιο ενός κριτηρίου απαλλαγής. Αν ένα τέτοιο κριτήριο εφαρμόζεται, στην προκειμένη περίπτωση εκείνο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, είναι επιτρεπτό να λαμβάνονται υπόψη τα μέτρα φορολογικής απλουστεύσεως. Η φράση «οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που συνδέονται στενά με αυτές» πρέπει, επομένως, να ερμηνεύεται επίσης υπό την έποψη της φορολογικής απλουστεύσεως. Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση αναφέρεται στον στενό συσχετισμό μεταξύ της έρευνας και της καταρτίσεως, καθώς και στην αναποτελεσματικότητα και στις περιπλοκές γραφειοκρατικής τάξεως που θα συνεπαγόταν η διάκριση μεταξύ των τομέων που υπόκεινται στον ΦΠΑ και εκείνων που απαλλάσσονται από αυτόν στα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

38 Επιβάλλεται, πρώτον, να αντικρουστεί το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας δεν ορίζει τι υπάγεται στον ΦΠΑ. Πράγματι, όπως

έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 21ης Φεβρουαρίου 1989, 203/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 371, σκέψη 2), η διάταξη αυτή ορίζει τις πράξεις που πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ, ήτοι «τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή» καθώς και τις «εισαγωγές αγαθών».

39 Η έκτη οδηγία προβλέπει απαλλαγές από τον ΦΠΑ για ορισμένες κατηγορίες των πράξεων αυτών, ειδικότερα στον τίτλο Χ στον οποίο περιλαμβάνεται το άρθρο 13. Κατά το μέτρο που μια απαλλαγή δεν προβλέπεται στην έκτη οδηγία, συνιστά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 2 αυτής. Μια τέτοια παρέκκλιση δεν μπορεί να συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο παρά μόνον αν αυτή επιτραπεί σύμφωνα με τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προπαρατεθείσα απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 1989, Επιτροπή κατά Ιταλίας, σκέψη 10).

40 Επομένως, εθνική νομοθεσία η οποία απαλλάσσει φορολογητέες πράξεις από τον ΦΠΑ, η οποία δεν καλύπτεται από απαλλαγή προβλεπόμενη στην έκτη οδηγία ούτε επιτρέπεται σύμφωνα με παρέκκλιση προβλεπόμενη από αυτήν, συνιστά παράβαση του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής.

41 Δεύτερον, προέχει η διαπίστωση ότι η Γερμανική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, όταν ασκούν τις ερευνητικές δραστηριότητες για τις οποίες γίνεται λόγος στην προκειμένη περίπτωση, πρέπει, κατ' αρχήν, να θεωρηθούν ως υποκείμενα στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ούτε και ισχυρίζεται ότι η παράγραφος 5 της διατάξεως αυτής έχει εφαρμογή σε τέτοιες δραστηριότητες.

42 Επομένως, η διαφορά αναφέρεται αποκλειστικά στο ζήτημα αν οι ερευνητικές δραστηριότητες που τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα πραγματοποιούν

εξ επαχθούς αιτίας συνιστούν παροχές υπηρεσιών οι οποίες «συνδέονται στενά» με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, και οι οποίες πρέπει ως τέτοιες να τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής.

43 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13, καθώς και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Institute of the Motor Industry, σκέψη 17, και D., σκέψη 15).

44 Κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, και της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, Skandia, Συλλογή 2001, σ. I-1951, σκέψη 23).

45 Επιβάλλεται επιπλέον η υπόμνηση ότι σκοπός του άρθρου 13, Α, της οδηγίας είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Ωσόστο, η διάταξη αυτή δεν απαλλάσσει από τον φόρο όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Institute of the Motor Industry, σκέψη 18).

46 Επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «στενά συνδεομένων» με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση παροχών υπηρεσιών.

47 Πάντως, η έννοια αυτή δεν επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία, καθότι σκοπός της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις στενά συνδεόμενες με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση παροχές υπηρεσιών είναι να διασφαλίζεται ότι το αυξημένο κόστος που θα είχε αυτή η ίδια η εκπαίδευση, ή οι συνδεόμενες στενά με αυτήν παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, αν υπόκειντο στον ΦΠΑ, δεν θα καθιστούσε απρόσιτη την πανεπιστημιακή εκπαίδευση (βλ., κατ' αναλογία, σχετικά με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23). Ωστόσο, η υπαγωγή στον ΦΠΑ της πραγματοποιήσεως εξ επαχθούς αιτίας ερευνητικών προγραμμάτων από τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα δεν έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους της πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως.

48 Επιπροσθέτως, αντίθετα απ' ό,τι ισχυρίζεται η Γερμανική Κυβέρνηση, μολονότι η πραγματοποίηση τέτοιων προγραμμάτων μπορεί να θεωρείται ως πολύ χρήσιμη για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση, δεν είναι απαραίτητη προς εκπλήρωση του στόχου που η εκπαίδευση αυτή επιδιώκει, δηλαδή, κυρίως, η κατάρτιση των φοιτητών προκειμένου αυτοί να είναι σε θέση να ασκήσουν επαγγελματική δραστηριότητα. Πράγματι, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι αρκετά ιδρύματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως επιτυγχάνουν αυτόν τον σκοπό χωρίς να πραγματοποιούν ερευνητικά προγράμματα εξ επαχθούς αιτίας και υπάρχουν άλλοι τρόποι για να εξασφαλιστεί η σύνδεση μεταξύ της πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως και της επαγγελματικής ζωής.

49 Επομένως, η εξ επαχθούς αιτίας πραγματοποίηση εκ μέρους των κρατικών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων ερευνητικών προγραμμάτων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως δραστηριότητα στενά συνδεόμενη με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

50 Όσον αφορά το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως που αντλείται από τον σκοπό απλουστεύσεως καταβολής του ΦΠΑ, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι, βάσει της εισαγωγικής φράσεως του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να απο-

τρέψουν την ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση, οι προυποθέσεις αυτές ουδόλως αναφέρονται στον ορισμό του περιεχομένου των προβλεπόμενων απαλλαγών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1998, σ. I-2501, σκέψεις 11 και 12, και της 11ης Ιανουαρίου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 26).

51 Επομένως, σε κατάσταση όπως αυτή της προκειμένης υποθέσεως, στην οποία η επίδικη εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν πληροί τα κριτήρια της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, το γεγονός ότι η απαλλαγή συνιστά μέτρο φορολογικής απλουστεύσεως δεν ασκεί επιρροή.

52 Επομένως, συνάγεται ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας επειδή απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις ερευνητικές δραστηριότητες που ασκούν εξ επαχθούς αιτίας τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του UStG.

Επί των δικαστικών εξόδων

53 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

αποφασίζει:

1) **Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας ομοιόμορφη φορολογική βάση, επειδή απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις ερευνητικές δραστηριότητες που ασκούν εξ επαχθούς αιτίας τα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα βάσει του άρθρου 4, σημείο 21a, του Umsatzsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 27ης Απριλίου 1993, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz, της 12ης Δεκεμβρίου 1996.**

2) **Καταδικάζει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.**

Jann von Bahr Edward

La Pergola Timmermans

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 20 Ιουνίου 2002.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

P. Jann