YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

20 päivänä kesäkuuta 2002 *

Asiassa C-287/00,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään G. Wilms ja K. Gross, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään W.-D. Plessing ja T. Jürgensen,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminnan 27.4.1993 annetun Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; BGBl. 1993 I, s. 565), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.1996 annetun Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetzin (BGBl. 1996 I, s. 1851) 4 §:n 5 momentilla, 4 §:n 21a kohdassa tarkoitetulla tavalla,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, A. La Pergola ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.12.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY 226 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.7.2000 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminnan 27.4.1993 annetun Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; BGBl. 1993 I, s. 565), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.1996 annetun Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetzin (BGBl. 1996 I, s. 1851; jäljempänä UStG) 4 §:n 5 momentilla, 4 §:n 21a kohdassa tarkoitetulla tavalla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

3 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Taloudellisen toiminnan käsite määritellään 4 artiklan 2 kohdassa siten, että siihen kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, ja muun muassa liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa täsmennetään, että valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

5 Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, joka koskee tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettäviä vapautuksia, säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenkoulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen

suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä."

Kansallinen lainsäädäntö

6 UStG:n 4 §:n 21a kohdan mukaan arvonlisäverosta vapautetaan "valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminta". Edelleen sen mukaan "tutkimustoimintaa ei ole toiminta, johon kuuluu ainoastaan vakiintuneen tiedon soveltaminen tai projektien toteuttamisesta vastaaminen, eikä toiminta, jolla ei ole mitään yhteyttä tutkimukseen".

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

7 Koska komissio katsoi, että UStG:n 4 §:n 21a kohdan nojalla myönnetty vapautus arvonlisäverosta on yhteisön oikeuden vastainen, se osoitti Saksan liittotasavallalle 6.11.1998 virallisen huomautuksen.

8 Komissio totesi tässä asiakirjassa UStG:n 4 §:n 21a kohdan sisällöstä muistutettuaan, että valtion ylläpitämä korkeakoulu on arvonlisäverovelvollinen silloin, kun se harjoittaa vastikkeellista toimintaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa, ja että verovelvollisen harjoittama tutkimustoiminta on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan veronalaista toimintaa, jota ei ole vapautettu

verosta. Se muistutti myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ja totesi, että koska tutkimustoimintaa ei ole erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan nojalla vapautettu verosta, se katsoo, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan.

9 Koska viralliseen huomautukseen ei vastattu siitä huolimatta, että vastaamiseen myönnettyä määräaikaa pidennettiin Saksan hallituksen pyynnöstä vuoden 1999 maaliskuun puoliväliin, komissio toimitti Saksan liittotasavallalle 26.8.1999 päivätyllä kirjeellä perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan kyseisen lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksiannosta.

10 Todettuaan perustellussa lausunnossa, että valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminta on UStG:n 4 artiklan 21a kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta, ja viitattuaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaan komissio toisti kyseisen lausunnon 3 kohdassa, että valtion ylläpitämä korkeakoulu on arvonlisäverovelvollinen silloin, kun se harjoittaa vastikkeellista toimintaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa, ja että verovelvollisen harjoittama tutkimustoiminta on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan veronalaista toimintaa, jota ei ole vapautettu arvonlisäverosta. Komission mukaan Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan. Komissio muistutti lopuksi, että se ilmoitti EY 226 artiklan mukaisesti Saksan hallitukselle tästä yhteisön oikeuden rikkomisesta 6.11.1998 päivätyllä virallisella huomautuksellaan.

11 Saksan hallitus vastasi 4.4.2000 päivätyllä kirjeellä perusteltuun lausuntoon, mutta koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se nosti käsiteltävänä olevan kanteen.

Tutkittavaksi ottaminen

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

12 Saksan hallitus toteaa, että komission kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytykset puuttuvat kahdesta syystä.

13 Komissio ei ensinnäkään ole toteuttanut oikeudenkäyntiä edeltävää menettelyä EY 226 artiklassa edellytetyllä tavalla. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön (ks. mm. asia C-96/95, komissio v. Saksa, tuomio 20.3.1997, Kok. 1997, s. I-1653, 22 ja 24 kohta sekä asia C-328/96, komissio v. Itävalta, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7479, 34 kohta) vastaisesti perustellussa lausunnossa, joka on ainoastaan seitsemän virkkeen pituinen, ei esitetä tosiseikkoja täydellisesti eikä siinä ole yksityiskohtaista ja johdonmukaista oikeudellista arviointia oikeudenkäynnin kohteesta, vaan siinä tyydytään lähinnä toistamaan virallisen huomautuksen sisältö.

14 Saksan hallitus väittää toiseksi, että oikeudenkäynnin kohde on kanteessa laajempi kuin perustellussa lausunnossa, mikä loukkaa oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn ja kanteen välisen jatkuvuuden periaatetta, joka on kuulemisperiaatteen erityinen ilmaus (ks. asia C-274/93, komissio v. Luxemburg, tuomio 25.4.1996, Kok. 1996, s. I-2019, 11 kohta).

15 Saksan hallitus toteaa tähän liittyen, että toisin kuin perustellussa lausunnossaan komissio ei enää kannekirjelmässään perustele kannettaan ainoastaan kuudennen

arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan rikkomisella, vaan se tukeutuu lisäksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohtaan. Komission tämän säännöksen nojalla esittämät perustelut ovat keskeinen osa sen kannetta, ja ne muodostavat näin ollen uuden väitteen. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa määritellään Saksan hallituksen mukaan ainoastaan arvonlisäveron peruste eli ne liiketoimet, joiden on periaatteessa kuuluttava arvonlisäverojärjestelmän piiriin, mutta tässä säännöksessä mainitut liiketoimet eivät ole veronalaisia suoraan kyseisen säännöksen perusteella. Tämä veronalaisuus aiheutuu yksinomaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen verovapautusta koskevista erityistunnusmerkistöistä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

16 On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn tarkoituksena on antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuus noudattaa yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan ja puolustautua tehokkaasti komission esittämiä väitteitä vastaan (ks. mm. em. asia komissio v. Saksa, tuomion 22 kohta ja asia C-439/99, komissio v. Italia, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-305, 10 kohta).

17 Tämän menettelyn virheettömyys on perustamissopimuksessa tavoiteltu olennainen tae, jolla pyritään yhtäältä suojaamaan kyseisen jäsenvaltion oikeuksia ja toisaalta varmistamaan, että oikeudenkäynnin kohteena olisi selkeästi määritelty oikeusriita (ks. asia C-1/00, komissio v. Ranska, tuomio 13.12.2001, Kok. 2001, s. I-9989, 53 kohta).

18 Tästä seuraa ensinnäkin se, että EY 226 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä. Kanteen on näin ollen perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin perusteltu lausuntokin (ks. mm. em. asia komissio v. Italia, tuomion 11 kohta).

19 Toiseksi perustellussa lausunnossa on mainittava johdonmukaisesti ja yksityiskohtaisesti ne syyt, joiden vuoksi komissio on päätynyt katsomaan, että asianomainen jäsenvaltio on jättänyt noudattamatta jotakin perustamissopimuksen mukaista velvoitettaan (ks. mm. em. asia komissio v. Italia, tuomion 12 kohta).

20 Tässä asiassa on ensinnäkin muistettava, että koko virallisen huomautuksen lähettämisestä alkaneen menettelyn ajan Saksan liittotasavaltaa on moitittu samasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä eli siitä, että se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminnan UStG:n 4 §:n 21a kohdan nojalla. Tämän osalta kyseisessä huomautuksessa todetaan selvästi, että komissio katsoo, että tämä toiminta on verollista toimintaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla ja että sitä ei ole vapautettu verosta.

21 Toiseksi on todettava, että komissio ei ole muuttanut oikeudenkäynnin kohdetta muuttamalla toteamiansa velvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevia perustelujaan. On totta, että komissio esittää vasta kanteessaan nimenomaiset perustelunsa osoittaakseen, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa ei voida soveltaa tässä asiassa. On kuitenkin niin, että komissio totesi jo virallisessa huomautuksessaan, että sen mukaan kyseisten korkeakoulujen tutkimustoimintaa ei ole vapautettu verosta "erityisesti direktiivin 13 artiklan nojalla". Tämän osalta on muistettava, että perustellussa lausunnossa viitataan nimenomaisesti viralliseen huomautukseen.

22 Näin ollen on katsottava, että komissio määritteli perustellussa lausunnossa riittävän täsmällisesti väitetyn rikkomisen ja syyt, joiden vuoksi se katsoo, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan.

23 On lisäksi riidatonta, että viralliseen huomautukseen ei vastattu, vaikka komissio pidensi Saksan hallitukselle vastaamiseen varattua määräaikaa. Jos tämä olisi vastannut kyseiseen huomautukseen, komissio olisi voinut täsmentää perustellussa lausunnossa niitä väitteitä, jotka se oli jo esittänyt yleisemmin virallisessa huomautuksessa. Saksan hallituksen vaitiolon aiheuttaman kaltaisessa tilanteessa komissiota ei voida moittia siitä, että se toistaa suurimmaksi osaksi lähes identtisin ilmaisuin virallisen huomautuksen sisällön perustellussa lausunnossa.

24 Vaikka komissio vetosi vasta kanteessa ensimmäistä kertaa täsmällisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaan, se tyytyi täten pelkästään vastaamaan puolustautumisperusteeseen, jonka Saksan hallitus niin ikään ensimmäistä kertaa esitti, kun se vastasi perusteltuun lausuntoon, eikä komissio näin tehdessään muuttanut väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen määritelmää tai perustaa (ks. tämän osalta asia 211/81, komissio v. Tanska, tuomio 15.12.1982, Kok. 1982, s. 4547, 16 kohta).

25 Näin ollen on syytä katsoa, että perustellussa lausunnossa määritellään riittävän täsmällisesti väitetty rikkominen ja että komission kanteessaan esittämissä perusteluissa, joiden mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaa ei voida soveltaa tässä asiassa, ei muuteta väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen kohdetta.

26 Kanne on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Pääasia

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

27 Komissio toteaa, että tässä asiassa kyseessä oleva toiminta perustuu yksityisoikeudelliseen sopimukseen, joka koskee kyseisen valtion ylläpitämän korkeakoulun ja toimeksiantajan välistä tutkimusprojektia ja jossa vahvistetaan muun muassa suoritusten luonne ja niiden laajuus sekä niistä saatava vastike. Valtion ylläpitämät korkeakoulut noudattavat siis tätä toimintaa harjoittaessaan samoja sääntöjä kuin yksityinen yritys. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä poikkeusta, joka koskee julkisoikeudellisten yhteisöjen niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaa toimintaa tai suorittamia toimia, ei näin ollen voida soveltaa, joten tutkimussopimusten osalta kyseiset korkeakoulut ovat periaatteessa direktiivissä tarkoitettuja verovelvollisia.

28 Koska tämä valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminta on vastikkeellista ja koska se perustuu toimeksiantoon, se on komission mukaan palvelujen suoritus, josta on kannettava arvonlisäveroa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisesti. Tässä säännöksessä määritellään vero-objekti täsmentämällä toiminta, josta on periaatteessa kannettava arvonlisäveroa. Kun julkisoikeudellisten toimielinten harjoittamaan toimintaan ei kuulu julkisen vallan käyttöä, jäsenvaltioiden velvollisuus kantaa tällaisesta toiminnasta arvonlisäveroa perustuu siis suoraan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaan.

29 Valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimussopimuksille ei lisäksi voida komission mukaan myöntää vapautusta verosta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan nojalla.

30 Näin on komission mukaan siksi, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin systematiikasta seuraa, että sen 13 artiklan A kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Tässä säännöksessä ei vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (ks. asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok. 1998, s. I-7053, 17 ja 18 kohta sekä asia C-384/98, D., tuomio 14.9.2000, Kok. 2000, s. I-6795, 19 ja 20 kohta).

31 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa ei kuitenkaan komission mukaan viitata millään tavalla valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoimintaan, joka on UStG:n 4 §:n 21a kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta. Edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa käytetyn ilmaisun "[yliopisto-opetukseen] suoraan liittyvien palvelujen suoritukset" määritelmä kattaa palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita opetus suoranaisesti edellyttää, ja näihin kuuluu esimerkiksi oppimateriaalin toimittaminen. Se, että yksityisten hyväksi harjoitettava tutkimustoiminta voi hyödyntää opetusta, ei kuitenkaan komission mukaan riitä muodostamaan niin suoraa oikeudellista suhdetta opetuksen ja kyseessä olevan toiminnan välillä kuin tässä säännöksessä edellytetään.

32 Komissio huomauttaa siihen Saksan hallituksen väitteeseen liittyen, jonka mukaan kysymyksessä olevan vapautuksen ansiosta verotusta voidaan yksinkertaistaa ja hallinnollisia kuluja välttää, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen sanamuodon kanssa identtisen tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan johdantokappaleen sanamuodon osalta, että jäsenvaltioiden asettamat edellytykset vapautuksiksi eivät voi koskea säädettyjen vapautusten sisällön

määritelmää (ks. asia C-468/93, Gemeente Emmen, tuomio 28.3.1996, Kok. 1996, s. I-1721, 19 kohta).

33 Saksan hallitus väittää, että kanne ei ole perusteltu ensinnäkään siksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artikla ei sisällä velvoitetta eikä kieltoa. Tässä säännöksessä, jossa täsmennetään, että määritellyt liiketoimet ovat arvonlisäveron alaisia, määritellään ainoastaan veron peruste eli se, mitä voidaan verottaa (Steuerbarkeit), mutta ei konkreettista veronalaisuutta (Steuerpflichtigkeit) (ks. asia C-158/98, Coffeeshop "Siberië", tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3971, 14, 21 ja 23 kohta). Saksan hallituksen mukaan on mahdotonta rikkoa säännöstä, jossa on pelkkä määritelmä. Tässä säännöksessä mainitusta toiminnasta voidaan kantaa veroa ainoastaan silloin, kun säännöstä tarkastellaan yhdessä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan kanssa, jossa luetellaan tietyn toiminnan osalta säädettyjen vapautusten perusteet. Komission kanteessaan esittämää väitettä jäsenyysvelvoitteiden rikkomisesta ei näin ollen voida Saksan hallituksen mukaan hyväksyä.

34 Saksan hallitus väittää toiseksi, että kanne ei ole perusteltu, koska valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminnan vapauttaminen verosta on perusteltua kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla.

35 Se väittää tähän liittyen, että tutkimus on palvelu, joka liittyy suoraan valtion ylläpitämien korkeakoulujen opetukseen. Näissä korkeakouluissa harjoitettavaa tutkimus- ja opetustoimintaa ei voida erottaa toisistaan. Korkeakoulut tarvitsevat tutkimustoimintaa täyttääkseen opetustehtävänsä, koska tutkimustoiminta mahdollistaa sen, että kyseiset korkeakoulut voivat kehittää ja välittää uutta tietoa. Toisin kuin komissio väittää, valtion ylläpitämien korkeakoulujen ja talouselämän välinen, sellaiseen tutkimustoimintaan liittyvä yhteistyö, johon saadaan rahoitus korkeakoulujen ulkopuolelta, ei ole korkeakouluille pelkästään hyödyllistä, vaan opetusmateriaalin tavoin aivan välttämätöntä.

36 Korkeakouluissa harjoitettava opetustoiminta ei ole täysin päämäärätöntä tieteellistä työtä, vaan sen avulla voidaan ennen kaikkea hankkia pätevyys ammattitoiminnan harjoittamiseen talouselämässä, mikä on myös opintojen päämäärä sellaisena kuin se on määritelty 9.4.1987 annetun Hochschulrahmengesetzin (korkeakouluista annettu puitelaki; BGBl. 1987 I, s. 1170), sellaisena kuin se on 19.1.1999 annetussa versiossaan (BGBl. 1999 I, s. 18), 7 §:ssä. Korkeakoulujen opettajat eivät voi päivittäisessä työssään taata edellytettyä yhteyttä korkeakouluopetuksen ja työelämän välillä muulla tavoin kuin pitämällä sitä itse yllä. Tämän vuoksi ei ole mahdollista luopua sopimuksiin perustuvista tutkimusprojekteista, joita toteutetaan yhteistyössä talouselämän kanssa ja yritysten toimeksiannosta.

37 Saksan hallitus väittää, että verotuksen yksinkertaistamista koskevalla tavoitteella ei perustella vapautuksia, vaan että se on vapautusperusteen yhteydessä tarkasteltava lisäseikka. Jos tällaista perustetta, joka tässä asiassa esitetään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa, voidaan soveltaa, on sallittua ottaa huomioon verotuksen yksinkertaistamista koskevat toimenpiteet. Ilmaisua "niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset" on siis tulkittava myös verotuksen yksinkertaistamisen näkökulmasta. Saksan hallitus viittaa tähän liittyen tutkimuksen ja opetuksen suoraan yhteyteen sekä tehottomuuteen ja byrokratiaan, joita valtion ylläpitämien korkeakoulujen toiminta-alojen jaottelu niihin, joista kannetaan arvonlisäveroa, ja niihin, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, aiheuttaisi.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

38 Ensiksi on hylättävä Saksan hallituksen väite, jonka mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa ei määritellä arvonlisäveronalaisuutta. Kuten

yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa 203/87, komissio vastaan Italia, 21.2.1989 antamassaan tuomiossa (Kok. 1987, s. 371, 2 kohta), tässä säännöksessä määritellään liiketoimet, joista on kannettava arvonlisäveroa ja joita ovat "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset" sekä "tavaroiden maahantuonti".

39 Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ja erityisesti sen X osastossa, johon 13 artikla kuuluu, säädetään, että tietyt näistä liiketoimista vapautetaan arvonlisäverosta. Jos kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä vapautuksesta, vapautus on poikkeus direktiivin 2 artiklan yleissäännöstä. Tällainen poikkeus on yhteisön oikeuden mukainen ainoastaan siinä tapauksessa, että se on kyseisen direktiivin säännösten mukaan sallittu (ks. tämä osalta em. asia komissio v. Italia, tuomio 21.2.1989, 10 kohta).

40 Näin ollen tietyt liiketoimet arvonlisäverosta vapauttava kansallinen lainsäädäntö, jota kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetty vapautus ei kata ja joka ei ole direktiivissä säädetyn poikkeuksen mukainen, rikkoo tämän direktiivin 2 artiklaa.

41 Toiseksi on todettava, että Saksan hallitus ei kiistä sitä, että valtion ylläpitämiä korkeakouluja on niiden harjoittaessa tässä kyseessä olevaa tutkimustoimintaa pidettävä periaatteessa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina verovelvollisina, eikä se väitä myöskään, että tämän säännöksen 5 kohtaa voidaan soveltaa tällaiseen toimintaan.

42 Tämän vuoksi tässä asiassa on kysymys yksinomaan siitä, onko valtion ylläpitämien korkeakoulujen vastikkeellinen tutkimustoiminta palvelujen suoritus,

joka "liittyy suoraan" yliopisto-opetukseen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetulla tavalla ja joka on tällaisena tämän säännöksen mukaisesti vapautettava arvonlisäverosta.

43 Tämän osalta on syytä huomauttaa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. mm. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta sekä em. asia Institute of the Motor Industry, tuomion 17 kohta ja em. asia D., tuomion 15 kohta).

44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseiset vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 15 kohta ja asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 23 kohta).

45 Lisäksi on syytä todeta, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdassa on tarkoitus vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat. Tällä säännöksellä ei kuitenkaan vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (ks. mm. em. asia Institute of the Motor Industry, tuomion 18 kohta).

46 On myös syytä todeta, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa ei määritellä millään tavalla yliopisto-opetukseen "suoraan liittyvien" palvelujen suoritusten käsitettä.

47 Tämä käsite ei kuitenkaan edellytä erityisen suppeaa tulkintaa, koska yliopisto-opetukseen suoraan liittyvien palvelujen suoritusten vapauttamisella pyritään varmistamaan, että opetuksen saamista ei estetä sillä, että sen antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen suoraan liittyvistä palvelujen suorituksista ja tavaroiden luovutuksista kannettaisiin arvonlisäveroa (ks. samalla tavalla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta). Arvonlisäveron kantaminen valtion ylläpitämien korkeakoulujen toteuttamista vastikkeellisista tutkimusprojekteista ei kuitenkaan aiheuta sitä, että yliopisto-opetuksen kustannukset kasvavat.

48 Vaikka tällaisten projektien toteuttamisen voidaan lisäksi katsoa hyödyntävän suuresti yliopisto-opetusta, se ei, toisin kuin Saksan hallitus väittää, ole välttämätöntä sen tavoitteen saavuttamiseksi, johon opetuksella pyritään, eli erityisesti opiskelijoiden kouluttamiseen ammattitoiminnan harjoittamista varten. On todettava, että monet yliopistot saavuttavat tämän tavoitteen vastikkeellisia tutkimusprojekteja suorittamatta ja että on muita tapoja taata yhteys yliopisto-opetuksen ja työelämän välillä.

49 Valtion ylläpitämien korkeakoulujen vastikkeellisten tutkimusprojektien toteuttamista ei näin ollen voida pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitettuna yliopisto-opetukseen suoraan liittyvänä toimintana.

50 Arvonlisäveron maksamisen yksinkertaistamista koskevaan Saksan hallituksen väitteeseen liittyen on syytä muistaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärin-

käytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn (ks. mm. asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998, Kok. 1998, s. I-2501, 11 ja 12 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, 26 kohta).

51 Käsiteltävänä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädettyä vapautusta koskevien perusteiden mukainen, on merkityksetöntä, että tämä lainsäädäntö on toimenpide, jolla yksinkertaistetaan verotusta.

52 Näin ollen on todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen vastikkeellisen tutkimustoiminnan UStG:n 4 §:n 21a kohdassa tarkoitetulla tavalla.

Oikeudenkäyntikulut

53 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Saksan liittotasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja tämä on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) **Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen vastikkeellisen tutkimustoiminnan 27.4.1993 annetun Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.1996 annetun Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetzin 4 §:n 5 momentilla, 4 §:n 21a kohdassa tarkoitetulla tavalla.**

2) **Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Jann von Bahr Edward

La Pergola Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 20 päivänä kesäkuuta 2002.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja