FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 13. december 2001 [1]

1. Kommissionen har i denne sag, der er anlagt i medfør af artikel 226 EF, nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette momsdirektivs artikel 2 [2], idet den har fritaget statslige højere læreanstalter for merværdiafgift (herefter »moms«).

Sjette direktiv

2. Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, fastsætter, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, skal pålægges moms.

3. Artikel 4 bestemmer, for så vidt det er relevant:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

[...]«

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fastsætter:

»Afgiftsfritagelser i indlandet

A. *Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse*

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.«

De nationale bestemmelser

5. Ifølge § 4, stk. 1, nr. 21a, i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætnings-

afgift, herefter »UstG«)[3] er forskningsvirksomhed, som statslige, højere læreanstalter udøver, fritaget for moms.

6. Ifølge § 48 i rammeloven om de højere læreanstalter er højere læreanstalter i almindelighed offentligretlige organer[4].

7. Jeg vil herefter omtale disse institutioner som statslige, højere læreanstalter.

Retsforhandlinger

8. I henhold til EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) sendte Kommissionen den 6. november 1998 en åbningsskrivelse til den tyske regering, hvori man gjorde opmærksom på, at efter Kommissionens opfattelse skal statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed ikke fritages for moms efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Kommissionen modtog intet svar på denne skrivelse.

9. Den 26. august 1999 sendte Kommissionen en begrundet udtalelse i henhold til artikel 226 EF, hvori den gentog sin opfattelse og anmodede Forbundsrepublikken Tyskland om at træffe de nødvendige foranstaltninger til at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra dens meddelelse.

10. Den tyske regering henviste i sit svar af 4. april 2000 til to bestemmelser i sjette direktiv, som den mente retfærdiggjorde fritagelsen. For det første kunne fritagelsen støttes på artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), da forskningsprojekter, der gennemføres på kontrakt, har nær tilknytning til undervisning ved de statslige, højere læreanstalter. For det andet kunne fritagelsen, eftersom den ikke gav anledning til væsentlige konkurrencefordrejninger, støttes på artikel 13, punkt A, stk. 2, som tillader medlemsstaterne at meddele ikke-offentligretlige organer visse fritagelser, herunder dem, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), under forudsætning af, at en eller flere specifikke betingelser er opfyldt, herunder at fritagelser af de pågældende ydelser ikke vil give anledning til konkurrencefordrejninger til skade for handelsforetagender, der skal svare moms.

11. I juli 2000 anlagde Kommissionen den foreliggende sag. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland, ved at fritage de statslige, højere

3 — Lov af 27.4.1993, BGBl. I, s. 565, som ændret ved § 4, stk. 5, i Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (lov om ændring af lov om omsætningsafgift) af 12.12.1996 (BGBl. 1996, første del, s. 1851 ff.).

4 — Hochschulrahmengesetz, version af 19.1.1999, BGBl. I, s. 18.

læreanstalter for moms, har tilsidesat sine forpligtelser efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Kommissionen begrunder i stævningen, hvorfor fritagelsen efter dens opfattelse er i strid med sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Den forklarer også, hvorfor den mener, at fritagelsen ikke kan støttes på sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), eller artikel 13, punkt A, stk. 2.

Formaliteten

12. Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at Kommissionens søgsmål af to grunde må afvises.

13. Den har for det første anført, at Kommissionen ikke har fulgt den administrative procedure, således som denne er fastsat i artikel 226 EF. Den begrundede udtalelse, som kun bestod af syv sætninger, indeholdt således ikke en fuldstændig materiel redegørelse, således som Domstolens retspraksis kræver [5], men var i det væsentlige blot en gentagelse af åbningsskrivelsen.

14. Forbundsrepublikken Tyskland har for det andet anført, at tvistens genstand er blevet mere omfattende i stævningen end i den begrundede udtalelse, hvilket er i strid med princippet om kontinuitet og tilsidesætter kontradiktionsprincippet [6]. Hvor den begrundede udtalelse udelukkende begrunder søgsmålet med, at sjette direktivs artikel 2 er tilsidesat, henviser stævningen nemlig også til sjette direktivs artikel 13, punkt A. Kommissionens argumentation vedrørende artikel 13, punkt A, er et væsentlig aspekt ved Kommissionens søgsmål. Sjette direktivs artikel 2 definerer kun momsgrundlaget, dvs. de kategorier af transaktioner, der som udgangspunkt er momspligtige. Det følger ikke direkte af denne bestemmelse, at de deri beskrevne transaktioner er afgiftspligtige. Dette følger derimod af de særlige betingelser for afgiftsfritagelse, der er anført i sjette direktivs artikel 13 ff. Om en aktivitet er afgiftspligtig, kan følgelig kun fastslås ud fra disse betingelser.

15. Der er en rig retspraksis om den administrative procedure, Kommissionen skal følge for at kunne anlægge et traktatbrudssøgsmål efter artikel 226 EF. Den administrative procedure har til formål at give den berørte medlemsstat lejlighed til dels at opfylde sine fællesskabsretlige forpligtelser, dels virkningsfuldt at tage til genmæle over for Kommissionens klagepunkter [7].

5 — Dom af 13.12.1990, sag C-347/88, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4747, præmis 29, og af 20.3.1997, sag C-96/95, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1653, præmis 22 og 24.

6 — Dom af 25.4.1996, sag C-274/93, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 2019, præmis 11.

7 — Jf. f.eks. dom af 2.2.1988, sag 293/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 305, præmis 13.

16. Først må Kommissionen sende en åbningsskrivelse til den pågældende medlemsstat. Åbningsskrivelsen har til formål at afgrænse tvistens genstand og give den medlemsstat, der opfordres til at fremsætte sine bemærkninger, de fornødne oplysninger til, at den kan forberede sit forsvar [8].

17. I den foreliggende sag omfatter Kommissionens åbningsskrivelse af 6. november 1998 tre væsentlige afsnit. Kommissionen bemærker først, at tysk lovgivning fritager visse serviceydelser for moms, og anfører derefter konkret, at ifølge UStG's § 4, nr. 21a, fritages statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed for moms. For det andet bemærker den, i) at et offentligretligt organ som en statslig, højere læreanstalt utvivlsomt er afgiftspligtig, så længe det ikke optræder som offentlig myndighed, men udfører aktiviteter mod vederlag, og ii) at forskningsvirksomhed, som udføres af en afgiftspligtig person, ikke er fritaget efter sjette direktiv. For det tredje bemærker Kommissionen, at efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1, svares der afgift af »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Eftersom forskningsaktiviteter ikke — særlig ikke efter sjette direktivs artikel 13 — er fritaget for moms, konkluderer Kommissionen, at Forbundsrepublikken Tysklands fritagelse af statslige, højere læreanstalter for moms strider mod sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

18. Domstolen har fastslået, at formålet med betingelsen om en begrundet udtalelse i artikel 226 EF er at »give medlemsstaten lejlighed til at begrunde sin stillingtagen, og i påkommende tilfælde at give Kommissionen mulighed for at lade en medlemsstat bringe sine regler i overensstemmelse med traktatens krav på frivilligt grundlag. I tilfælde, hvor bestræbelserne på at slutte sagen i mindelighed ikke krones med held, har en begrundet udtalelse til formål at fastlægge tvistens genstand« [9].

19. I den begrundede udtalelse opdeles Kommissionens synspunkt i fire afsnit. Den anfører for det første, at tysk lovgivning fritager visse aktiviteter for moms, og præciserer derefter, at i henhold til UStG's § 4, nr. 21a, er forskningsrelaterede aktiviteter ved de statslige, højere læreanstalter fritaget. For det andet påpeger den, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, skal pålægges moms efter sjette direktivs artikel 2, nr. 1. I udtalelsens tredje afsnit anføres, at i) et offentligretligt organ såsom en statslig, højere læreanstalt i momsmæssig henseende uden tvivl er en afgiftspligtig person, for så vidt den ikke handler som offentlig myndighed, men udøver virksomhed mod vederlag, og at ii) forskningsvirksomhed, som en afgiftspligtig person udøver, i relation til sjette direktiv er en afgiftspligtig og ikke en fritagen virksomhed. Deraf følger efter

8 — Jf. f.eks. dom af 15.12.1982, sag 211/81, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 4547, præmis 8.

9 — Dom af 27.5.1981, forenede sager 142/80 og 143/80, Essivi og Salengo, Sml. s. 1413, præmis 15.

Kommissionens mening, iii) at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, ved at fritage denne form for virksomhed for moms, når den udøves af statslige universiteter. For det fjerde anfører den begrundede udtalelse, at Kommissionen i henhold til artikel 226 EF havde underrettet Forbundsrepublikken Tyskland om denne tilsidesættelse af fællesskabsretten ved åbningsskrivelsen i november 1998, og at Forbundsrepublikken Tyskland ikke svarede på åbningsskrivelsen trods en forlængelse af fristen for besvarelse.

20. Såfremt Forbundsrepublikken Tyskland havde besvaret åbningsskrivelsen, ville Kommissionen i den begrundede udtalelse have kunnet svare tilbage på de argumenter, den fremførte til sit forsvar [10]. Da Forbundsrepublikken Tyskland ikke reagerede, gentog den begrundede udtalelse i det væsentlige indholdet af åbningsskrivelsen, i nærmest identiske vendinger. Det var først, da den tyske regering svarede på den begrundede udtalelse, at Kommissionen påberåbte sig sjette direktivs artikel 13, punkt A.

21. Domstolen har fastslået, at Kommissionen i traktatbrudssager kan påberåbe sig fællesskabsbestemmelser for første gang i stævningen, når den blot besvarer en indsigelse fra medlemsstaten, og dette ikke ændrer hverken afgrænsningen af eller grundlaget for den påståede overtrædelse [11]. Efter min mening svarer Kommissionen blot på medlemsstatens indsigelse ved i stævningen at anføre, at artikel 13, punkt A, ikke finder anvendelse. Dette ændrer ikke afgrænsningen af eller grundlaget for den påståede overtrædelse. Hovedanbringendet vedbliver at være Forbundsrepublikken Tysklands overtrædelse af sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

22. Denne bestemmelse foreskriver, at en afgiftspligtig person, som optræder i denne egenskab, og som leverer goder og tjenesteydelser mod vederlag, er forpligtet til at betale moms. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, indeholder en liste over obligatoriske såvel som fakultative fritagelser. Det ses klart ud fra bestemmelsernes sammenhæng, at den principielle pålæggelse af moms har hjemmel i artikel 2 [12]. Kommissionen anfører, at statslige, højere læreanstalters aktiviteter er tjenesteydelser i artikel 2, nr. 1's forstand og derfor er momspligtige. Da tysk lovgivning dog undtager sådanne aktiviteter, konkluderer Kommissionen, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i

10 — Dom af 31.1.1984, sag 74/82, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 317, præmis 20.

11 — Dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, nævnt i fodnote 8, præmis 16.

12 — Dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18. Se punkt 29 nedenfor for en nærmere redegørelse for virkningerne og artikel 2.

henhold til artikel 2. Dette er efter min mening i tilstrækkelig grad bragt til udtryk i både åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse.

23. Derudover følger det af det forhold, at Forbundsrepublikken Tyskland i svaret på den begrundede udtalelse kom med en detaljeret begrundelse for den pågældende nationale lovgivning, at udtalelsen — og altså også åbningsskrivelsen, som Forbundsrepublikken Tyskland påpeger, i det væsentlige er identisk formuleret — gør det muligt for den pågældende medlemsstat at forberede et forsvar.

24. Kommissionens søgsmål kan således admitteres.

Realiteten

25. Kommissionen anfører, at i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 2, er en statslig, højere læreanstalt, som er et offentligt organ, momspligtig, så længe den udøver økonomiske aktiviteter som f.eks. tjenesteydelser. Ved at udføre forskning på bestilling og mod vederlag i henhold til en kontrakt, yder den statslige, højere læreanstalt tjenesteydelser og er derfor momspligtig efter sjette direktivs artikel 4. Da artikel 2, nr. 1, fastsætter, at tjenesteydelser udført mod vederlag af en momspligtig person er momspligtig, er den pågældende nationale lov i strid med sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

26. Forbundsrepublikken Tyskland har anført to hovedanbringender i sit forsvar.

27. Forbundsrepublikken Tyskland har for det første gjort gældende, at der bør ske frifindelse, idet sjette direktivs artikel 2 hverken er en forpligtelse eller et forbud, den indeholder kun en fastlæggelse af afgiftsgrundlaget og kan derfor ikke som sådan overtrædes.

28. Den tyske regering har for det andet anført, at der bør ske frifindelse, fordi afgiftsfritagelsen for statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

Sjette direktivs artikel 2, nr. 1

29. Jeg accepterer ikke Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at artikel 2

ikke indeholder en forpligtelse til at pålægge moms. Dette argument har ingen støtte i Domstolens retspraksis. Domstolen har fastslået, at national lovgivning, der fritager visse former for virksomhed for moms [13], strider mod artikel 2, og det forhold, at nogle stater undlader at opkræve moms for visse transaktioner [14], er i strid hermed. Domstolen har udtrykkeligt gjort opmærksom på, at »det er et grundlæggende princip i momsordningen, jf. herved artikel 2 i første og sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled [...]« [15] og, at en tjenesteydelse udføres mod vederlag, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor skal beskattes [...] [16].

Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i)

30. Forbundsrepublikken Tyskland gør gældende, at statslige, højere læreanstalters forskningsaktiviteter opfylder de kriterier for fritagelse, der findes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i). Forskning er en tjenesteydelse, der har nær tilknytning til undervisningen på de statslige, højere læreanstalter. Forskningsvirksomheden og undervisningen på de pågældende institutioner kan ikke adskilles.

31. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), forpligter medlemsstaterne til at fritage »universitetsundervisning [...] samt tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer [...]«

32. Som Kommissionen påpeger, nævner bestemmelsen intet om statslige, højere læreanstalters forskningsaktiviteter. Det er fast retspraksis, at de udtryk der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i artikel 13, punkt A, skal fortolkes strengt, eftersom de udgør undtagelser til det generelle princip om, at omsætningsafgift er pålagt alle momspligtige personer for tjenesteydelser, der udføres mod vederlag [17]. Det følger også af fast praksis, at formålet med bestemmelsen er at momsfritage visse former for virksomheder af almen interesse, og at bestemmelsen ikke momsfritager alle former for virksomhed af almen interesse, men kun dem, der er opregnet og beskrevet

13 — Jf. f.eks. dom af 21.2.1989, sag 203/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 371, præmis 11 og domskonklusionen, af 17.10.1991, sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073, præmis 10 og domskonklusionen, og af 23.5.1996, sag C-331/94, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2675, præmis 19 og domskonklusionen.

14 — Jf. f.eks. sagerne om vejtold: domme af 12.9.2000, sag C-276/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6251, præmis 49 og domskonklusionen, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 58 og domskonklusionen, og sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 70 og domskonklusionen.

15 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergas mod Grækenland, Sml. I, s. 1883, præmis 16; jf. også punkt 16 i mit forslag.

16 — Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14.

17 — Jf. også generaladvokat Fennellys bemærkninger i hans forslag til afgørelse i sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig (dom af 11.1.2001, Sml. I, s. 249), punkt 21 og 23, og mit forslag til afgørelse i sag C-267/00, Zoological Society of London, dom afsagt den 21.3.2002, Sml. I, s. 3353, punkt 17 og 19.

på meget detaljeret måde [18]. Da statslige, højere læreanstalters forskningsaktiviteter ikke er særskilt anført i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), vil de kun være fritaget for moms, hvis de har »nær tilknytning« til universitetsundervisning.

33. Domstolen undersøgte for nylig rammerne for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), med hensyn til, hvad der er i »nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. Medlemsstaterne tilpligtes ved denne bestemmelse til at momsfritage »hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentlige organer [...]«. Kommissionen havde gjort gældende, at Frankrigs opkrævning af moms af faste godtgørelser for udtagning af prøver til medicinske analyser var i strid med artiklen. Domstolen bemærkede, at begrebet »nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje ikke skal fortolkes særligt indskrænkende, da fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms [19]. Denne argumentation følger generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse, idet denne bemærker, at »alle former for virksomhed, som er direkte og nært knyttet til 'hospitalsbehandling og pleje', uanset deres form, bør anses for at være omfattet af fritagelsen« [20].

34. Domstolen lagde således vægt på formålet med de aktiviteter, der formodedes at være i nær tilknytning til de fritagne aktiviteter. Det må især undersøges, om den pågældende tjenesteydelse har et formål i sig selv, eller den er et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser [21].

35. Anvender man disse principper på nærværende sag, kan man efter min opfattelse konkludere, at forskningvirksomhed udført på bestilling og mod vederlag i henhold til en kontrakt af statslige, højere læreanstalter ikke ligger inden for rammerne af, hvad der er fritaget efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i).

36. Forbundsrepublikken Tyskland har i sit svarskrift gjort gældende, at undervisning og forskningsvirksomhed ikke kan adskilles. I modsætning til andre undervisningsinstitutioner med rent praktisk orientering har højere læreanstalter behov for forskning i undervisningsøjemed, da begge aktiviteter gør det muligt at udvikle og formidle

18 — Institute of the Motor Industry-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 17 og 18, og de deri nævnte domme.

19 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 23.

20 — Punkt 23 i forslaget til afgørelse.

21 — Dommens præmis 24 og 27.

viden. Den tætte sammenhæng mellem forskning og undervisning ved de højere læreanstalter er udtrykt i både den tyske grundlov, som bestemmer, at forskning og undervisning er uafhængig [frei][22], og i rammeloven om de højere læreanstalter[23], som anfører, at forskning ved disse anstalter medvirker til erhvervelse af videnskabelig viden og udviklingen af undervisningen og studier[24]. Forbundsrepublikken Tyskland konkluderer, at hvis der skulle sondres mellem forskning og undervisning for så vidt angår moms, ville det være ineffektivt og bureaukratisk at sondre mellem fritagne og afgiftspligtige aktiviteter.

37. Jeg accepterer, at forskning og undervisning er tæt forbundet ved universiteterne. Man må dog huske, at hvis Kommissionen får medhold i dens søgsmål, vil det ikke betyde, at al forskningsvirksomhed skal holdes adskilt fra al undervisning. Moms må pålægges tjenesteydelser, der ydes mod vederlag. Deraf følger, at de forskningsaktiviteter, der ved universiteterne udføres mod betaling, er momspligtige. Modsætningsvis vil der ikke være tale om moms, når forskningen ikke udføres mod betaling. Jeg kan ikke se, at det skulle være særlig svært at adskille ydelser, der udføres mod vederlag — som nødvendigvis er omfattet af aftaler — fra generel undervisning, herunder forskning, der udføres uden vederlag i form af videregående studier.

38. Kommissionen bemærker derudover, at så vidt den er bekendt, sondrer alle medlemsstater undtagen Forbundsrepublikken Tyskland og Irland[25], når det gælder højere uddannelsesinstitutioner, mellem undervisningsaktiviteter, der er fritaget for moms efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), og forskningsaktiviteter, der er momspligtige. Jeg kan derfor ikke acceptere, at det skulle være så svært at sondre mellem momsfritagne aktiviteter og momspligtige aktiviteter, således som Forbundsrepublikken Tyskland påstår. Under alle omstændigheder er det fast retspraksis, at praktiske vanskeligheder ved gennemførelsen af et direktiv ikke kan retfærdiggøre manglende gennemførelse.

39. Jeg vil gerne tilføje, at den nationale lovgivnings definition af forskningsvirksomhed er irrelevant. Det står klart, at pålæggelse af eller fritagelse af en bestemt virksomhed for moms ikke afhænger af, hvilken klassifikation den har i national lovgivning[26].

22 — Artikel 5, stk. 3, i Grundgesetz.
23 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.
24 — § 22.
25 — Mod sidstnævnte medlemsstat er der ligeledes indledt en traktatbrudssag, hvori der er fremsendt åbningsskrivelse.
26 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt i fodnote 17, præmis 26.

40. Eftersom statslige, højere læreanstalters forskningsvirksomhed af de ovennævnte grunde ikke opfylder de betingelser for fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), følger det, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2. Det et derfor ikke nødvendigt at undersøge Forbundsrepublikken Tysklands påstand om, at fritagelsen af sådanne aktiviteter for moms medvirker til en skattemæssig forenkling og begrænsning af administrationsomkostninger. Forbundsrepublikken Tyskland accepterer, at denne påstand kun ville være relevant i tilfælde, hvor fritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fandt anvendelse.

Forslag til afgørelse

41. Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen at træffe følgende afgørelse:

1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, idet den har fritaget forskningsaktiviteter, der er foretaget af statslige, højere læreanstalter, for momspligt.

2) Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger.