ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS

της 13ης Δεκεμβρίου 2001 [1]

1. Με την παρούσα προσφυγή, ασκηθείσα κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ, η Επιτροπή ζητεί να αναγνωριστεί ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [2] επειδή απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμα.

Η έκτη οδηγία

2. Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν», υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

3. Το άρθρο 4, καθόσον τούτο ασκεί επιρροή, έχει ως εξής:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δρασηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων η των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότης θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου η άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

[...]

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 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).

5. 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 η πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων η πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές η άλλες επιβαρύνσεις.

Εν τούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

[...]»

4. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

1. 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 νομοθεσία

5. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο 21a, του γερμανικού νόμου περί φόρου κύκλου

εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: Ustg) [3] απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τον κύκλο εργασιών που πραγματοποιούν τα κρατικά ιδρύματα ανωτέρας εκπαιδεύσεως στο πλαίσιο των ερευνητικών δραστηριοτήτων.

6. Το άρθρο 48 του νόμου πλαισίου περί της ανωτέρας εκπαιδεύσεως [4] προβλέπει ότι τα ιδρύματα ανωτέρας εκπαιδεύσεως διέπονται, κατά γενικό κανόνα, από το δημόσιο δίκαιο.

7. Τα ιδρύματα αυτά αναφέρονται του λοιπού ως κρατικά πανεπιστήμια.

Διαδικασία

8. Στις 6 Νοεμβρίου 1998, η Επιτροπή απέστειλε στη Γερμανική Κυβέρνηση, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 226 ΕΚ), έγγραφο οχλήσεως κατά το οποίο η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των ερευνητικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια ήταν αντίθετη από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Το έγγραφο αυτό παρέμεινε αναπάντητο.

9. Στις 26 Αυγούστου 1999, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ, η Επιτροπή απηύθυνε στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αιτιολογημένη γνώμη με την οποία εξέθετε εκ νέου τη θέση της και καλούσε το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να θέσει τέρμα στην παράβαση εντός προθεσμίας δύο μηνών.

10. Με την από 4 Απριλίου 2000 απάντησή της η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλέστηκε δύο διατάξεις της έκτης οδηγίας οι οποίες κατά την άποψή της δικαιολογούσαν την επίδικη απαλλαγή. Κατ' αρχάς υποστήριξε ότι, δεδομένου ότι οι συμβάσεις για έρευνα συνδέονταν στενά με την εκπαίδευση που παρέχουν τα κρατικά πανεπιστήμια, η εν λόγω απαλλαγή μπορούσε να στηριχθεί στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας. Εν συνεχεία προέβαλε ότι, στον βαθμό που η απαλλαγή δεν προκαλεί σημαντική στρέβλωση του ανταγωνισμού, μπορούσε να στηριχθεί στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η οποία επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαρτούν τη χορήγηση σε οργανισμούς, εκτός των οργανισμών δημοσίου δικαίου, ορισμένων απαλλαγών, περιλαμβανομένων και εκείνων που προβλέπονται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', από την τήρηση μιας ή περισσοτέρων προϋποθέσεων και ειδικότερα υπό την προϋπόθεση ότι η απαλλαγή των εν λόγω υπηρεσιών δεν προκαλεί στρέβλωση του ανταγωνισμού σε βάρος των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

11. Τον Ιούλιο του 2000, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή. Ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας

3 — Νόμος της 27ης Απριλίου 1993, BGBl. I, σ. 565, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4, παράγραφος 5, του Umsatzsteuergesetz-Anderungsgesetz (νόμος που τροποποιεί τη νομοθεσία περί του φόρου κύκλου εργασιών) της 12ης Δεκεμβρίου 1996 (BGBl. 1996 I, σ. 1851 επ.).

4 — Hochschulrahmengesetz, όπως ίσχυε στις 19 Ιανουαρίου 1999, BGBl. I, σ. 18.

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας επειδή απαλλάσσει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τις ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια. Με την προσφυγή αναπτύσσονται οι λόγοι προς στήριξη του ισχυρισμού της Επιτροπής ότι η απαλλαγή είναι αντίθετη προς το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Εκτίθενται επίσης οι λόγοι για τους οποίους η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η απαλλαγή δικαιολογείται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', ή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

Παραδεκτό της προσφυγής

12. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη για δύο λόγους.

13. Πρώτον, θεωρεί ότι η Επιτροπή δεν τήρησε την πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία που επιβάλλει το άρθρο 226 ΕΚ: στην αιτιολογημένη γνώμη — η οποία περιλαμβάνει συνολικά επτά περιόδους — δεν εκτίθεται πλήρως το αντικείμενο της διαδικασίας όπως επιβάλλει η νομολογία του Δικαστηρίου [5], αλλά περιορίζεται στην επανάληψη του περιεχομένου του εγγράφου οχλήσεως.

14. Δεύτερον, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι η Επιτροπή διεύρυνε κατά τρόπο απαράδεκτο το αντικείμενο της διαφοράς, κατά παραβίαση της αρχής της συνεχείας μεταξύ της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία και της προσφυγής, η οποία αποτελεί έκφραση του δικαιώματος ακροάσεως [6]: ενώ με την αιτιολογημένη γνώμη προβάλλεται μόνον παράβαση του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, στην προσφυγή γίνεται επίσης επίκληση του άρθρου 13, Α, της οδηγία αυτής. Οι ισχυρισμοί της Επιτροπής που βασίζονται στο άρθρο 13, Α, συνιστούν ουσιώδη πτυχή της επιχειρηματολογίας της. Το άρθρο 2 καθορίζει αποκλειστικά τη βάση επιβολής του φόρου και ορίζει τον πίνακα των διαφόρων κύκλων εργασιών που πρέπει κατ' αρχήν να υπόκεινται στον ΦΠΑ. Ωστόσο, δεν προκύπτει ευθέως από το άρθρο 2 ότι οι δραστηριότητες που παρατίθενται σ' αυτό υπόκεινται αυτοδικαίως στον φόρο: αυτό προκύπτει μάλλον από τα ειδικά κριτήρια απαλλαγής που καθορίζουν τα άρθρα 13 επ. Επομένως, η υπαγωγή ή όχι στον ΦΠΑ μιας δραστηριότητας μπορεί να προσδιοριστεί μόνο βάσει της εκτιμήσεως των κριτηρίων αυτών.

15. Υπάρχει πλούσια νομολογία επί της διαδικασίας που οφείλει να τηρεί η Επιτροπή προτού ασκήσει προσφυγή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ. Σκοπός αυτής της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας είναι να παρέχεται στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος η δυνατότητα, αφενός, να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, να προβάλλει λυσιτελώς τους αμυντικούς τους ισχυρισμούς κατά των αιτιάσεων που διατυπώνει η Επιτροπή [7].

5 — Αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1990, C-347/88, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1990, σ. I-4747, σκέψη 29), και της 20ής Μαρτίου 1997, C-96/95, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1997, σ. I-1653, σκέψεις 22 και 24).

6 — Απόφαση της 25ης Απριλίου 1996, C-274/93, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1996, σ. I-2019, σκέψη 11).

7 — Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 293/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1988, σ. 305, σκέψη 13).

16. Η Επιτροπή υποχρεούται πρωτίστως να αποστείλει στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έγγραφο οχλήσεως. Το έγγραφο αυτό έχει ως σκοπό να οριοθετήσει το αντικείμενο της διαφοράς και να υποδείξει στο κράτος μέλος, το οποίο καλείται να υποβάλει τις παρατηρήσεις του, τα αναγκαία στοιχεία για την προετοιμασία της άμυνάς του [8].

17. Στην παρούσα υπόθεση, το έγγραφο οχλήσεως της Επιτροπής της 6ης Νοεμβρίου 1998, περιλαμβάνει τρεις παραγράφους επί της ουσίας. Πρώτον, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η γερμανική νομοθεσία απαλλάσσει ορισμένες υπηρεσίες από τον ΦΠΑ, και διευκρινίζει ότι βάσει του άρθρου 4, στοιχείο 21a, του UStG οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Εν συνεχεία αναφέρει ότι i) ένας δημόσιος οργανισμός όπως το κρατικό πανεπιστήμιο υπόκειται αναμφίβολα στον ΦΠΑ στο μέτρο που δεν ενεργεί ως δημόσια αρχή, αλλά παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, και ii) οι ερευνητικές δραστηριότητες ενός υποκειμένου στον φόρο συνιστούν φορολογητέες πράξεις, και δεν απαλλάσσονται, βάσει της έκτης οδηγίας. Τέλος, παρατηρεί ότι 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 στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν», στο μέτρο που οι ερευνητικές δραστηριότητες δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ — και ειδικότερα όχι βάσει του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας —, η Επιτροπή καταλήγει στο ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας διότι απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια.

18. Το Δικαστήριο έκρινε ότι σκοπός της υποχρεώσεως που υπέχει η Επιτροπή, βάσει του άρθρου 226 ΕΚ, να διατυπώνει την αιτιολογημένη γνώμη, είναι «να δώσει την ευκαιρία στο κράτος μέλος να δικαιολογήσει τη στάση του και να επιτρέψει ενδεχομένως στην Επιτροπή να επιτύχει εκούσια συμμόρφωση του κράτους μέλους στις απαιτήσεις της Συνθήκης. Στην περίπτωση που η προσπάθεια αυτή διευθετήσεως της διαφοράς δεν στεφθεί με επιτυχία, η αιτιολογημένη γνώμη εξυπηρετεί τον προσδιορισμό του αντικειμένου της διαφοράς» [9].

19. Στην αιτιολογημένη γνώμη εκτίθεται η επιχειρηματολογία της Επιτροπής σε τέσσερις παραγράφους. Πρώτον, παρατηρείται ότι η γερμανική νομοθεσία απαλλάσσει ορισμένες υπηρεσίες από τον ΦΠΑ, και διευκρινίζει ότι βάσει του άρθρου 4, στοιχείο 21a, του UStG οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Δεύτερον, παρατηρείται ότι 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 στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν». Τρίτον, αναφέρεται ότι i) ένας δημόσιος οργανισμός όπως το κρατικό πανεπιστήμιο υπόκειται αναμφίβολα στον ΦΠΑ στο μέτρο που δεν ενεργεί ως δημόσια αρχή, αλλά παρέχει υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, ii) οι ερευνητικές δραστηριότητες ενός υποκειμένου στον φόρο συνιστούν φορολογητέες πράξεις, και δεν απαλλάσσονται, βάσει της έκτης οδηγίας, και

8 — Απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1982, 211/81, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1982, σ. 4547, σκέψη 8).

9 — Απόφαση της 27ης Μαΐου 1981, 142/80 και 143/80, Essevi και Salengo (Συλλογή 1981, σ. 1413, σκέψη 15).

iii) η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας επειδή απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις ερευνητικές δραστηριότητες των κρατικών πανεπιστημίων. Τέταρτον, στην αιτιολογημένη γνώμη αναφέρεται ότι η Επιτροπή κοινοποίησε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 226 ΕΚ, την παράβαση αυτή στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας τον Νοέμβριο του 1998, χωρίς να λάβει απάντηση, παρά το ότι παρατάθηκε η χορηγηθείσα στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προθεσμία προκειμένου αυτή να απαντήσει.

20. Αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας είχε απαντήσει στο έγγραφο οχλήσεως, η Επιτροπή θα ήταν σε θέση να αντικρούσει τους αμυντικούς ισχυρισμούς ή τα επιχειρήματα που προβλήθηκαν με την απάντηση αυτή [10]. Εφόσον η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν έδωσε καμία απάντηση, η αιτιολογημένη γνώμη περιορίζεται στο να επαναλάβει, με πανομοιότυπους εν πολλοίς όρους, το περιεχόμενο του εγγράφου οχλήσεως. Μόνον όταν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη προσπάθησε να δικαιολογήσει τη θέση της επικαλούμενη το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας.

21. Το Δικαστήριο έκρινε, στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως κατά κράτους μέλους, ότι η Επιτροπή μπορούσε να επικαλεστεί για πρώτη φορά με την προσφυγή την κοινοτική νομοθεσία όταν περιορίζεται να απαντήσει έτσι σε μέσο άμυνας που προέβαλε το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και, ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, δεν μεταβάλλει ούτε τον καθορισμό ούτε τη θεμελίωση της προσαπτόμενης παραβάσεως [11]. Κατ' εμέ, ισχυριζόμενη με την προσφυγή της ότι το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή, η Επιτροπή αρκείται να απαντήσει σε αμυντικό ισχυρισμό που προέβαλε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και δεν μεταβάλλει ούτε τον καθορισμό ούτε τη θεμελίωση της προσαπτόμενης παραβάσεως των υποχρεώσεών της: το κύριο επιχείρημα της Επιτροπής εξακολουθεί να είναι η εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας παράβαση του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

22. Η διάταξη αυτή προβλέπει ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κατάλογο υποχρεωτικών και προαιρετικών απαλλαγών. Από την οικονομία της κανονιστικής ρυθμίσεως περί του ΦΠΑ προκύπτει ότι το άρθρο 2 είναι αυτό που προβλέπει την κατ' αρχήν υπαγωγή στον ΦΠΑ [12]. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής συνίσταται στο ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια συνιστούν παροχές υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, και, επομένως, πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ· στο μέτρο, πάντως, που η γερμανική νομοθεσία απαλλάσσει τις δραστηριότητες αυτές, η Επιτροπή καταλήγει στο ότι η Ομοσπονδιακή Δημο-

10 — Απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 74/82, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 1984, σ. 317, σκέψη 20).

11 — Απόφαση Επιτροπή κατά Δανίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 16.

12 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry (Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18). Για μια πιο εμπεριστατωμένη συζήτηση των αποτελεσμάτων του άρθρου 2 βλ. σημείο 29 κατωτέρω.

κρατία της Γερμανίας παρέβη το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Κατ' εμέ, η συλλογιστική αυτή εκτίθεται ορθά τόσο στο έγγραφο οχλήσεως όσο και στην αιτιολογημένη γνώμη.

23. Επιπλέον, από το γεγονός ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη προσπαθώντας να δικαιολογήσει λεπτομερώς την επίδικη εθνική νομοθεσία προκύπτει ότι η γνώμη αυτή — επομένως και το έγγραφο οχλήσεως αφού, καθ' ομολογία της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, είναι εν πολλοίς ταυτόσημο με την αιτιολογημένη γνώμη — επέτρεψε στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να προετοιμάσει την άμυνά του.

24. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

25. Η Επιτροπή προβάλλει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου όπως το κρατικό πανεπιστήμιο θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο στο μέτρο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, όπως είναι η παροχή υπηρεσιών. Επομένως, όταν τα κρατικά πανεπιστήμια πραγματοποιούν έρευνα η οποία τους έχει ανατεθεί και για την οποία αμείβονται στο πλαίσιο συμβάσεως, παρέχουν υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας. Στο μέτρο που το άρθρο 2, σημείο 1, προβλέπει ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, η επίδικη εθνική νομοθεσία παραβιάζει το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

26. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας επικαλείται δύο κύρια επιχειρήματα προς άμυνά της.

27. Πρώτον, προβάλλει ότι η αιτίαση της Επιτροπής είναι αβάσιμη αφού το άρθρο 2 δεν συνιστά ούτε υποχρέωση ούτε απαγόρευση, αλλά ορίζει αποκλειστικά τη βάση επιβολής του φόρου και, ως τέτοιο, δεν μπορεί να παραβιαστεί.

28. Δεύτερον, προβάλλει ότι η απαλλαγή των ερευνητικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια δικαιολογείται βάσει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας

29. Δεν δέχομαι τον ισχυρισμό της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι

από το άρθρο 2 δεν απορρέει καμία υποχρέωση υπαγωγής στον ΦΠΑ. Η άποψη αυτή δεν στηρίεται στη νομολογία του Δικαστηρίου. Το Δικαστήριο έκρινε ότι υπάρχει παράβαση του άρθρου 2 όταν εθνική νομοθεσία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις [13] ή όταν τα κράτη μέλη παραλείπουν να επιβάλλουν ΦΠΑ σε ορισμένες πράξεις [14], και ανέφερε ρητά ότι, «σύμφωνα με τη θεμελιώδη, εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ και απορρέουσα από τα άρθρα 2 της πρώτης και της έκτης οδηγίας αρχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή [...]» [15] και ότι «παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται "εξ επαχθούς αιτίας", κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και επομένως είναι φορολογητέα [...]» [16].

Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας

30. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια πληρούν τα κριτήρια απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας. Οι υπηρεσίες που συνδέονται με την έρευνα συνδέονται στενά με την ανώτατη εκπαίδευση. Οι ερευνητικές δραστηριότητες και η εκπαίδευση στα πανεπιστήμια δεν μπορούν να διαχωριστούν.

31. Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «την πανεπιστημιακή εκπαίδευση [...], και τις στενά συνδεόμενες με αυτήν παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου [...]».

32. Όπως παρατηρεί η Επιτροπή, η διάταξη αυτή δεν μνημονεύει τις ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια. Κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για να προσδιορίσουν τις απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας είναι στενής ερμηνείας, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από τον υποκείμενο στον φόρο [17], ότι σκοπός του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και ότι η τελευταία αυτή διάταξη δεν απαλλάσσει από τον φόρο όλες τις δραστηριότητες γενικού

13 — Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 1989, 203/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 371, σκέψη 11 και διατακτικό)· της 17ης Οκτωβρίου 1991, C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073, σκέψη 10 και διατακτικό), και της 23ης Μαΐου 1996, C-331/94, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1996, σ. I-2675, σκέψη 19 και διατακτικό).

14 — Βλ., για παράδειγμα, τις υποθέσεις διοδίων: αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-276/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2000, σ. I-6251, σκέψη 49 και διατακτικό)· C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή 1991, σ. I-6301, σκέψη 58 και διατακτικό), και C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 1991, σ. I-6355, σκέψη 70 και διατακτικό).

15 — Απόφαση της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Soupergaz (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 16)· βλ. επίσης το σημείο 20 των ανά χείρας προτάσεών μου.

16 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14).

17 — Βλ. ωστόσο τα επιχειρήματα του γενικού εισαγγελέα Fennelly στις προτάσεις του στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Συλλογή 2001, σ. I-249, σημεία 21 έως 23) και τις προτάσεις μου στην υπόθεση C-267/00, London Zoological Society (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, Συλλογή 2002, σ. I-3353, σημεία 17 έως 19).

συμφέροντος, αλλά μόνον αυτές που απαριθμούνται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο [18]. Δεδομένου ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν τα κρατικά πανεπιστήμια δεν αναφέρονται χωριστά στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', δεν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει της διατάξεως αυτής παρά μόνον αν «συνδέονται στενά» με την πανεπιστημιακή εκπαίδευση.

33. Το Δικαστήριο εξέτασε πρόσφατα την έκταση των δραστηριοτήτων «που συνδέονται στενά» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη κατά την έννοια του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, που επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου [...]». Στην υπόθεση αυτή, η Επιτροπή είχε υποστηρίξει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, εισπράττοντας ΦΠΑ επί των κατ' αποκοπήν αμοιβών για την αποστολή δείγματος προς ιατρική ανάλυση, παρέβη τη διάταξη αυτή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια των δραστηριοτήτων «που συνδέονται στενά» με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη δεν επιδέχεται «ιδιαίτερα στενή ερμηνεία, καθότι σκοπός της απαλλαγής από τον ΦΠΑ για τις στενά συνδεόμενες με τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη πράξεις είναι να διασφαλίζεται ότι το αυξημένο κόστος που θα είχαν οι πράξεις αυτές, ή οι συνδεόμενες στενά με αυτές, αν υπόκειντο στον ΦΠΑ, δεν θα καθιστούσε απρόσιτη την ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη» [19]. Η κρίση αυτή υιοθετεί την πρόταση του γενικού εισαγγελέα Fennelly, που φρονεί ότι «όλες οι πράξεις οι οποίες συνδέονται άμεσα και στενά με την παροχή νοσοκομειακής και ιατρικής περιθάλψεως, ανεξάρτητα από τη μορφή τους, πρέπει να θεωρούνται ως καλυπτόμενες από την απαλλαγή» [20].

34. Επομένως, το Δικαστήριο αποφάσισε να λάβει υπόψη τον σκοπό των δραστηριοτήτων που συνδέονται στενά με τις απαλλασσόμενες δραστηριότητες. Ειδικότερα, επιβάλλεται να διερευνηθεί αν η σχετική υπηρεσία συνιστά για τους πελάτες αυτοσκοπό ή το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος τις υπηρεσίες [21].

35. Η εφαρμογή των αρχών αυτών στην παρούσα υπόθεση επιβάλλει, κατ' εμέ, να συναχθεί ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες που ανατίθενται και για τις οποίες καταβάλλεται αμοιβή στα κρατικά πανεπιστήμια δεν εμπίπτουν στο πεδίο απαλλαγής που προβλέπει για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας.

36. Με το υπόμνημά της αντικρούσεως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προβάλλει ότι οι ερευνητικές δραστηριότητες και η εκπαίδευση είναι αδιαχώριστες. Τα πανεπιστήμια — αντίθετα προς άλλα εκπαιδευτικά ιδρύματα τα οποία έχουν καθαρά πρακτικό προσανατολισμό — χρειάζονται την έρευνα για εκπαιδευτικούς σκοπούς, αφού οι δύο αυτές δραστηριότητες τους επιτρέπουν να ανα-

18 — Απόφαση Institute of the Motor Industry, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψεις 17 και 18, καθώς και την παρατιθέμενη νομολογία.

19 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 23.

20 — Σημείο 23 των προτάσεων.

21 — Σκέψεις 24 και 27 της αποφάσεως.

πτύξουν και να μεταδώσουν νέες γνώσεις. Η στενή συσχέτιση μεταξύ των ερευνητικών δραστηριοτήτων και της εκπαιδεύσεως στα πανεπιστήμια αντικατοπτρίζεται τόσο στον γερμανικό συνταγματικό νόμο, κατά τον οποίο η έρευνα και η κατάρτιση είναι ελεύθερες (frei)[22], και στον νόμο πλαίσιο περί των ιδρυμάτων ανωτέρας εκπαιδεύσεως[23], που ορίζει ότι η πανεπιστημιακή έρευνα συμβάλλει στην απόκτηση επιστημονικών γνώσεων και στην ανάπτυξη της εκπαιδεύσεως και των σπουδών[24]. Τέλος, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φρονεί ότι, αν έπρεπε να γίνει διάκριση μεταξύ των ερευνητικών δραστηριοτήτωνη και της εκπαιδεύσεως για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ο διαχωρισμός μεταξύ των δραστηριοτήτων που υπόκεινται στον φόρο και εκείνων που απαλλάσσονται θα ήταν αναποτελεσματικός και θα εμφάνιζε γραφειοκρατικό χαρακτήρα.

37. Δέχομαι ότι, στην πανεπιστημιακή ζωή, η έρευνα και η εκπαίδευση συνδέονται στενά. Ωστόσο, πρέπει να έχουμε κατά νου ότι, αν η προσφυγή της Επιτροπής ευδοκιμήσει, αυτό δεν σημαίνει ότι όλες οι ερευνητικές δραστηριότητες πρέπει να διακρίνονται πάντοτε από όλες τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες. Ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Κατά συνέπεια, όταν ένα πανεπιστήμιο πραγματοποιεί έρευνα έναντι αμοιβής, η παροχή αυτή υπόκειται στον ΦΠΑ. Αντίθετα, όταν η έρευνα πραγματοποιείται δωρεάν, το ζήτημα του ΦΠΑ δεν τίθεται. Δεν νομίζω ότι είναι ιδιαίτερα δυσχερές να γίνει διάκριση μεταξύ των παροχών υπηρεσιών για τις οποίες καταβάλλεται αμοιβή — οι οποίες υποχρεωτικά αποτελούν αντικείμενο συμβάσεων — και των γενικών εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, περιλαμβανομένης και της έρευνας που πραγματοποιείται δωρεάν στο πλαίσιο εξειδικευμένων σπουδών.

38. Εξάλλου, η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, εξ όσων γνωρίζει, όλα τα κράτη μέλη, με εξαίρεση την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και την Ιρλανδία[25], προβαίνουν στη διάκριση, όσον αφορά τα ιδρύματα ανωτέρας εκπαιδεύσεως, μεταξύ των εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, αφενός, και των ερευνητικών δραστηριοτήτων, που υπόκεινται στον ΦΠΑ, αφετέρου. Κατά συνέπεια, δεν δέχομαι ότι ο διαχωρισμός μεταξύ απαλλασσόμενων και φορολογητέων δραστηριοτήτων είναι τόσο προβληματικός όπως διατείνεται η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας. Εν πάση περιπτώσει, γίνεται δεκτό ότι οι πρακτικές δυσχέρειες που προκύπτουν κατά τη μεταφορά μιας οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την παράλειψη μεταφοράς της στο εσωτερικό δίκαιο.

39. Θα ήθελα να προσθέσω ότι ο ορισμός των ερευνητικών δραστηριοτήτων στο εθνικό δίκαιο δεν ασκεί επιρροή: είναι σαφές ότι η υπαγωγή στον ΦΠΑ συγκεκριμένης πράξεως, ή η απαλλαγή της, δεν μπορεί να εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό της κατά το εθνικό δίκαιο[26].

22 — Άρθρο 5, παράγραφος 3, του Grundgesetz.

23 — Προπαρατεθείς στην υποσημείωση 4.

24 — Άρθρο 22.

25 — Κατά του τελευταίου αυτού κράτους κινήθηκε επίσης η διαδικασία λόγω παραβάσεως, που βρίσκεται προς το παρόν στο στάδιο του εγγράφου οχλήσεως.

26 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 17, σκέψη 26.

40. Αφού οι ερευνητικές δραστηριότητες που πραγματοποιούν εξ επαχθούς αιτίας τα κρατικά πανεπιστήμια δεν εμπίπτουν, για τους ανωτέρω εκτεθέντες λόγους, στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπει για την πανεπιστημιακή εκπαίδευση το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της έκτης οδηγίας, έπεται ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη το άρθρο 2 της οδηγίας. Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, δεν χρειάζεται να εξεταστεί το επιχείρημα που προέβαλε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ τέτοιων δραστηριοτήτων συμβάλλει στα μέτρα φορολογικής απλουστεύσεως και επιτρέπει να αποφεύγεται διοικητικό κόστος: πράγματι, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δέχεται ότι το επιχείρημα αυτό ασκεί επιρροή μόνον στην περίπτωση κατά την οποία η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο θ', έχει εφαρμογή.

Πρόταση

41. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να κρίνει ότι:

1) η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, απαλλάσσοντας από τον φόρο κύκλου εργασιών την έρευνα στα κρατικά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, 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·

2) καταδικάζει την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας στα δικαστικά έξοδα.