JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
13 päivänä joulukuuta 2001 [1]

1. Tässä EY 226 artiklan nojalla nostamassaan kanteessa komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksa ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

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. Direktiivin 4 artiklassa, siltä osin kuin se on merkityksellinen tämän asian kannalta, säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

— —

5. 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.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

— — "

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Maan alueella myönnettävät vapautukset

A. *Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset*

1. 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

5. Saksan arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz; jäljempänä UStG)[3] 4 §:n

3 — 27.4.1993 annettu laki (Bundesgesetzblatt; jäljempänä BGBl. I, s. 565, 160), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.1996 annetun Umsatzsteuer-Änderungsgesetzin (liikevaihtoverolainsäädännön muuttamisesta annettu laki) 4 §:n 5 momentilla (BGBl. 1996, osa I, s. 1851—).

1 momentin 21a kohdassa vapautetaan arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen harjoittama tutkimustoiminta.

6. Korkeakouluista annetun puitelain[4] 48 §:ssä säädetään, että korkeakoulut ovat pääsääntöisesti julkisoikeudellisia laitoksia.

7. Käytän tällaisista korkeakouluista nimitystä valtion ylläpitämät yliopistot.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

8. Komissio lähetti 6.11.1998 EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) mukaisesti Saksan hallitukselle virallisen huomautuksen, jossa todettiin, että valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan vapauttaminen arvonlisäverosta oli komission mielestä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan vastaista. Huomautukseen ei vastattu.

9. Komissio lähetti 26.8.1999 EY 226 artiklan mukaisesti Saksalle perustellun lausunnon, jossa se toisti näkemyksensä ja kehotti Saksaa toteuttamaan kahden kuukauden kuluessa tarvittavat toimenpiteet jäsenyysvelvoitteidensa noudattamatta jättämisen lopettamiseksi.

10. Saksan hallitus vetosi 4.4.2000 päivätyssä vastauksessaan kahteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökseen, joiden nojalla vapautus voitiin sen mukaan perustella. Koska tutkimussopimuksiin perustuva toiminta liittyi ensinnäkin suoraan valtion ylläpitämissä yliopistoissa annettavaan opetukseen, vapautus voisi perustua direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohtaan. Koska vapautus ei johtanut huomattavaan kilpailun vääristymiseen, se voisi toiseksi perustua direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohtaan, jonka mukaisesti jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen, direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa mainittu vapautus mukaan lukien, myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman erityisen ehdon, joihin kuuluu esimerkiksi se, että vapautus ei saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

11. Komissio nosti käsiteltävänä olevan kanteen heinäkuussa 2000. Se vaati kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksa ei ole noudattanut kuu-

4 — Hochschulrahmengesetz, sellaisena kuin se oli 19.1.1999 (BGBl. I, s. 18).

dennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan. Kanteessa esitetään perusteet komission näkemykselle, jonka mukaan vapautus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan vastainen. Siinä selvitetään myös, miksi vapautusta ei komission mielestä voida perustella direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan tai sen 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan nojalla.

Tutkittavaksi ottaminen

12. Saksa väittää, että komission nostama kanne on jätettävä tutkimatta kahdesta syystä.

13. Saksa on ensinnäkin sitä mieltä, että komissio ei ole toiminut asiassa EY 226 artiklassa määrätyn oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn mukaisesti: sen perustellussa, vain seitsemän virkkeen pituisessa, lausunnossa ei ole määritetty menettelyn kohdetta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön [5] edellyttämällä tavalla, vaan siinä on ainoastaan toistettu virallisen huomautuksen sisältö.

14. Saksa on lisäksi sitä mieltä, että komissio on laajentanut menettelyä tavalla, jota ei voida hyväksyä, oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn ja kanteen välisen jatkuvuuden periaatteen vastaisesti, johon liittyy oikeus tulla kuulluksi. [6] Perustellussa lausunnossa väitetään näet ainoastaan, että Saksa on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaa, kun taas kanteessa viitataan myös kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohtaan. Komission direktiivin 13 artiklan A kohtaa koskeva väite on keskeinen osa sen nostamaa kannetta. Direktiivin 2 artiklassa, jossa säädetään, missä tilanteissa arvonlisäveroa on periaatteessa kannettava, määritetään Saksan mukaan pelkästään arvonlisäveron määräytymisperuste. Direktiivin 2 artiklasta ei kuitenkaan seuraa suoraan, että siinä mainittu toiminta olisi aina veronalaista: tämä seuraa pikemminkin direktiivin 13 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyistä vapautuksille asetetuista erityisistä edellytyksistä. Toiminnan arvonlisäverollisuus on näin ollen määritettävissä vain tarkastelemalla näitä edellytyksiä.

15. Menettelystä, jota komission on noudatettava ennen kuin se voi nostaa kanteen EY 226 artiklan nojalla, on olemassa runsaasti oikeuskäytäntöä. Menettelyn tarkoituksena on antaa asianomaiselle jäsenvaltiolle tilaisuus noudattaa yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan ja puolustautua tehokkaasti komission esittämiä väitteitä vastaan. [7]

5 — Asia C-96/95, komissio v. Saksa, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1653, 22 ja 24 kohta) ja asia C-347/88, komissio v. Kreikka, tuomio 13.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4747, 29 kohta).

6 — Asia C-274/93, komissio v. Luxemburg, tuomio 25.4.1996 (Kok. 1996, s. I-2019, 11 kohta).

7 — Ks. esim. asia 293/85, komissio v. Belgia, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 305, 13 kohta).

16. Komission on ensin lähetettävä asianomaiselle jäsenvaltiolle virallinen huomautus. Huomautuksella pyritään määrittelemään oikeusriidan kohde ja antamaan jäsenvaltiolle, jota kehotetaan esittämään huomautuksensa, tarvittavat tiedot puolustuksensa valmistelemiseksi. [8]

17. Käsiteltävänä olevassa asiassa komission 6.11.1998 päivätyssä virallisessa huomautuksessa on kolme asiakohtaa. Komissio toteaa ensinnäkin, että Saksan lainsäädännössä tietyt palvelut on vapautettu arvonlisäverosta, ja tarkentaa sitten, että UStG:n 4 §:n 21a kohdan mukaisesti valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Se toteaa toiseksi, että (i) valtion ylläpitämän yliopiston kaltainen julkisoikeudellinen laitos on kiistatta arvonlisäverovelvollinen, kun se ei toimi viranomaisen ominaisuudessa vaan harjoittaa toimintaansa vastikkeellisesti ja että (ii) verovelvollisen harjoittama tutkimustoiminta on kuudennen arvonlisäverodirektiivin nojalla pikemminkin veronalaista kuin verosta vapaata toimintaa. Se toteaa kolmanneksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Koska tutkimustyötä ei varsinkaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan nojalla ole vapautettu arvonlisäverosta, komissio päättelee, että Saksa on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan.

18. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että EY 226 artiklassa asetetun vaatimuksen, jonka mukaan komission on annettava perusteltu lausunto, tarkoituksena on "antaa jäsenvaltiolle tilaisuus perustella kantansa ja tarvittaessa antaa komissiolle mahdollisuus kehottaa jäsenvaltiota noudattamaan vapaaehtoisesti perustamissopimuksesta johtuvia vaatimuksia. Jos tämä ratkaisuyritys epäonnistuu, perustellun lausunnon tehtävänä on riita-asian kohteen määrittäminen." [9]

19. Perustellussa lausunnossa komission väitteet esitetään neljässä kohdassa. Siinä todetaan ensinnäkin, että Saksan lainsäädännössä tietyt palvelut on vapautettu arvonlisäverosta, ja tarkennetaan sen jälkeen, että UStG:n 4 §:n 21a kohdan mukaisesti valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Siinä todetaan toiseksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Siinä mainitaan kolmanneksi, että (i) valtion ylläpitämän yliopiston kaltainen julkisoikeudellinen laitos on kiistatta arvonlisäverovelvollinen, kun se ei toimi viranomaisen ominaisuudessa vaan harjoittaa vastikkeellista toimintaa, että (ii) verovelvollisen harjoittama tutkimustoiminta on

8 — Ks. esim. asia 211/81, komissio v. Tanska, tuomio 15.12.1982 (Kok. 1982, s. 4547, 8 kohta).

9 — Yhdistetyt asiat 142/80 ja 143/80, Essevi ja Salengo, tuomio 27.5.1981 (Kok. 1981, s. 1413, 15 kohta; Kok. Ep. VI, s. 117).

kuudennen arvonlisäverodirektiivin nojalla pikemminkin veronalaista kuin verosta vapaata toimintaa ja että (iii) tästä seuraa komission mukaan, että Saksa on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaa, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan. Perustellussa lausunnossa todetaan neljänneksi, että komissio huomautti marraskuussa 1998 EY 226 artiklan mukaisesti Saksalle jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä ja että Saksa ei vastannut kyseiseen huomautukseen, vaikka vastauksen antamiseen myönnettyä määräaikaa pidennettiin.

20. Jos Saksa olisi vastannut viralliseen huomautukseen, komissiolla olisi ollut oikeus vastata tässä vastauksessa esitettyihin lausumiin tai väitteisiin. [10] Koska Saksa ei kuitenkaan vastannut huomautukseen, perustellussa lausunnossa vain toistettiin lähes samaa sanamuotoa käyttäen virallisen huomautuksen sisältö. Saksa pyrki perustelemaan näkemyksensä vetoamalla direktiivin 13 artiklan A kohtaan vasta antaessaan vastausta perusteltuun lausuntoon.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että komissio voi vedota yhteisön lainsäädäntöön ensimmäisen kerran vasta jäsenvaltiota vastaan nostamassaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa, kun se ainoastaan vastaa asianomaisen jäsenvaltion puolustuksekseen esittämiin väitteisiin ja kun se näin tehdessään ei muuta sitä, miten jäsenyysvelvoitteiden väitetty noudattamatta jättäminen on määritelty, tai sitä, mihin se perustuu. [11] Kun komissio väittää kanteessaan, että direktiivin 13 artiklan A kohta ei ole sovellettavissa, se mielestäni ainoastaan vastaa Saksan puolustuksekseen esittämiin väitteisiin eikä se näin tehdessään muuta sitä, miten jäsenyysvelvoitteen väitetty noudattamatta jättäminen on määritelty, tai sitä, mihin se perustuu: pääasiallinen väite on edelleen se, että Saksa on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa.

22. Kyseisessä säännöksessä todetaan, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 13 artiklan A kohdassa on luettelo pakollisista ja valinnaisista vapautuksista. Direktiivin rakenteen perusteella on selvää, että arvonlisäveron kantamista koskeva perusmääräys on annettu sen 2 artiklassa. [12] Komissio väittää, että valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminta on direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu palvelujen suoritus ja että siitä pitäisi näin ollen kantaa arvonlisäveroa. Koska Saksan lainsäädännössä tällainen toiminta on kuitenkin vapautettu verosta, komissio on sitä mieltä, että Saksa on rikkonut direktiivin

10 — Asia 74/82, komissio v. Irlanti, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 317, 20 kohta).

11 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia komissio v. Tanska, tuomion 16 kohta.

12 — Asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7053, 18 kohta). Jäljempänä 29 kohdassa käsitellään tarkemmin direktiivin 2 artiklan vaikutuksia.

2 artiklan 1 kohtaa. Mielestäni tämä väite käy riittävän selvästi ilmi sekä virallisesta huomautuksesta että perustellusta lausunnosta.

23. Siitä, että Saksa vastasi perusteltuun lausuntoon selvittäen yksityiskohtaisesti, miten käsiteltävänä oleva kansallinen lainsäädäntö on perusteltavissa, seuraa lisäksi, että kyseinen lausunto — ja näin ollen myös virallinen huomautus, jossa, kuten Saksa toteaa, käytetään lähes samaa sanamuotoa — antoi asianomaiselle jäsenvaltiolle mahdollisuuden puolustuksensa valmistelemiseen.

24. Komission kanne on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Aineelliset kysymykset

25. Komissio toteaa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdan nojalla valtion ylläpitämien yliopistojen kaltaisia julkisoikeudellisia laitoksia on pidettävä verovelvollisina, kun ne harjoittavat taloudellista toimintaa, jota on esimerkiksi palvelujen suorittaminen. Kun valtion ylläpitämät yliopistot suorittavat toimeksiannosta tutkimusta, jonka perustana on sopimus, jossa vahvistetaan tutkimuksesta maksettava korvaus, ne tarjoavat palveluja ja ovat näin ollen verovelvollisia kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan mukaisesti. Koska direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta, käsiteltävänä oleva kansallinen lainsäädäntö on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan vastainen.

26. Saksa esittää puolustuksekseen kaksi pääasiallista väitettä.

27. Se väittää ensinnäkin, että komission väite on perusteeton, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artikla ei sisällä velvoitetta eikä kieltoa, vaan siinä vain määritellään veron määräytymisperuste, minkä vuoksi sen rikkominen on mahdotonta.

28. Se väittää toiseksi, että valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminnan vapauttaminen verosta on perusteltavissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta

29. En hyväksy Saksan väitettä, jonka mukaan direktiivin 2 artiklasta ei seuraa

velvollisuutta kantaa arvonlisäveroa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei löydy tukea tälle väitteelle. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että sekä kansallinen lainsäädäntö, jolla vapautetaan tietyt liiketoimet arvonlisäverosta,[13] että se, että jäsenvaltiot eivät kanna arvonlisäveroa tietyistä liiketoimista, on direktiivin 2 artiklan vastaista,[14] ja se on nimenomaisesti todennut, että "arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan sekä ensimmäisen ja kuudennen direktiivin 2 artiklasta johtuen arvonlisäveroa kannetaan jokaiseen tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta — — "[15] ja että "palvelujen tarjoaminen on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti 'vastikkeellista' ja siitä on näin ollen suoritettava arvonlisävero — — ".[16]

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohta

30. Saksa väittää, että valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoiminta täyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyt vapautukselle asetetut edellytykset. Tutkimustyönä suoritettavat palvelut liittyvät suoraan yliopistotasoiseen koulutukseen. Yliopistojen tutkimus- ja opetustoimintaa ei voida erottaa toisistaan.

31. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta "yliopisto-opetus, — — sekä [siihen] suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset — — ".

32. Kuten komissio huomauttaa, kyseisessä säännöksessä ei mainita valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoimintaa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käsitteitä, joita käytetään yksilöimään direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset, on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen jokaisesta vastikkeellisesta suorituksesta,[17] että direktiivin 13 artiklan A kohdassa on tarkoitus vapauttaa tietyt yleishyödylliset toiminnat arvonlisäverosta ja että tällä säännöksellä ei vapauteta verosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka on lueteltu ja

13 — Ks. esim. asia 203/87, komissio v. Italia, tuomio 21.2.1989 (Kok. 1989, s. 371, 11 kohta ja tuomiolauselma); asia C-35/90, komissio v. Espanja, tuomio 17.10.1991 (Kok. 1991, s. I-5073, 10 kohta ja tuomiolauselma) ja asia C-331/94, komissio v. Kreikka, tuomio 23.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2675, 19 kohta ja tuomiolauselma).

14 — Ks. esim. tietulli-asiat: asia C-276/97, komissio v. Ranska, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6251, 49 kohta ja tuomiolauselma); asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 58 kohta ja tuomiolauselma) ja asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 70 kohta ja tuomiolauselma).

15 — Asia C-62/93, BP Soupergaz v. Kreikan valtio, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni 20 kohta.

16 — Asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta).

17 — Ks. kuitenkin julkisasiamies Fennellyn asiassa C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 21—23 kohta) antamassaan ratkaisuehdotuksessa esittämät näkemykset, ja asiassa C-267/00, Zoological Society of London 21.3.2002 antamani ratkaisuehdotus, Kok. 2002, s. I-3353, s. I-3355, 17—19 kohta.

kuvattu aivan yksityiskohtaisesti. [18] Koska valtion ylläpitämien yliopistojen tutkimustoimintaa ei ole erikseen mainittu direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa, se voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen säännöksen nojalla ainoastaan siinä tapauksessa, että se "liittyy suoraan" yliopisto-opetukseen.

33. Yhteisöjen tuomioistuin käsitteli äskettäin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden edellytetään vapauttavan arvonlisäverosta "julkisyhteisöjen ylläpitämien — — sairaaloiden — — harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet", tarkoitettuun sairaan- ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien" toimien laajuutta. Komissio oli väittänyt, että Ranska toimi tämän säännöksen vastaisesti kantaessaan arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksettiin näytteiden ottamisesta lääketieteellistä analyysiä varten. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien" toimien käsite ei edellyttänyt "kuitenkaan erityisen suppeaa tulkintaa, koska sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisella pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa". [19] Tämä toteamus on julkisasiamies Fennellyn ehdotuksen mukainen, sillä tämä katsoi, että "kaikkia toimintoja, jotka liittyvät suoraan ja läheisesti sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon, olisi niiden muodosta riippumatta pidettävä vapautuksen piiriin kuuluvina". [20]

34. Yhteisöjen tuomioistuin korosti tämän mukaisesti sen toiminnan tarkoitusta, jonka väitetään liittyvän läheisesti verosta vapautettuihin toimintoihin. On erityisesti varmistettava, onko suorituksella asiakkaan kannalta itseisarvoa vai onko se pelkkä väline saada parhaiten hyväksi elinkeinonharjoittajan tarjoama pääasiallinen palvelu. [21]

35. Kun näitä periaatteita sovelletaan käsiteltävänä olevassa asiassa, päädytään mielestäni siihen lopputulokseen, että valtion ylläpitämien yliopistojen toimeksiannosta ja korvausta vastaan suorittama tutkimustyö ei kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan mukaisen yliopisto-opetusta koskevan vapautuksen piiriin.

36. Saksa toteaa vastineessaan, että tutkimus- ja opetustyötä ei voida erottaa toisistaan. Yliopistot — toisin kuin muut täysin käytännönläheiset oppilaitokset — tarvitsevat tutkimusta opetustarkoituksiin, koska tutkimuksen ja opetuksen ansiosta ne pystyvät laajentamaan tietämystä ja välittämään tietoa. Yliopistollisen tutki-

18 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Institute of the Motor Industry, tuomion 17 ja 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

19 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta.

20 — Ratkaisuehdotuksen 23 kohta.

21 — Tuomion 24 ja 27 kohta.

muksen ja opetuksen välinen läheinen yhteys todetaan Saksan perustuslaissa, jonka mukaan tutkimus ja opetus on vapaata (frei),[22] sekä korkeakouluista annetussa puitelaissa,[23] jonka mukaan yliopistollinen tutkimustyö edistää osaltaan tieteellisen tiedon hankkimista sekä opetuksen ja tutkimuksen kehittymistä.[24] Saksa toteaa lopuksi, että jos tutkimusta ja opetusta olisi tarkasteltava erillään arvonlisäveron kannalta, verosta vapautetun ja verotettavan toiminnan erottaminen toisistaan olisi tehotonta ja merkitsisi hallinnon lisääntymistä.

37. Olen samaa mieltä siitä, että tutkimus ja opetus liittyvät yliopistoissa läheisesti toisiinsa. On kuitenkin muistettava, että vaikka komission nostama kanne hyväksytään, tämä ei tarkoita kuitenkaan sitä, että kaikki tutkimustoiminta olisi kaikissa tilanteissa erotettava opetustyöstä. Arvonlisäveroa on kannettava vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Tästä seuraa, että kun yliopistossa suoritetaan tutkimustyötä korvausta vastaan, nämä tutkimuspalvelut ovat arvonlisäverollisia. Kun tutkimustyöstä ei sitä vastoin saada vastiketta, kysymys arvonlisäverosta ei nouse esiin. Mielestäni ei ole erityisen vaikeaa erottaa korvausta vastaan suoritettavia palveluja — jotka edellyttävät sopimusjärjestelyjä — yleisestä opetustoiminnasta, johon kuuluu jatko-opintojen yhteydessä suoritettava vastikkeeton tutkimustyö.

38. Komissio toteaa lisäksi, että sillä olevien tietojen mukaan kaikki muut jäsenvaltiot paitsi Saksa ja Irlanti[25] erottavat valtion ylläpitämien korkeakoulujen osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan mukaisesti arvonlisäverosta vapautetun opetustyön ja arvonlisäverollisen tutkimustoiminnan toisistaan. Tämän vuoksi en ole samaa mieltä siitä, että verosta vapautetun ja verollisen toiminnan erottaminen olisi niin ongelmallista, kuin mitä Saksa väittää. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti on joka tapauksessa niin, että täytäntöönpanon laiminlyöntiä ei voida perustella käytännön täytäntöönpanovaikeuksiin vetoamalla.

39. Lisäisin, ettei sillä, miten tutkimustoiminta on määritelty kansallisessa lainsäädännössä, ole asian kannalta merkitystä: on selvää, että tietyn liiketoimen arvonlisäverollisuus tai -verottomuus ei voi riippua siitä, millaisena liiketoimena sitä pidetään kansallisessa oikeudessa.[26]

22 — 5 §:n 3 momentti.

23 — Mainittu edellä alaviitteessä 4.

24 — 22 §.

25 — Myös Irlannin kohdalla on aloitettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely, jossa on edetty kannetta edeltävään viralliseen huomautukseen.

26 — Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 26 kohta.

40. Koska edellä mainituista syistä valtion ylläpitämien yliopistojen korvausta vastaan suorittama tutkimustoiminta ei kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa mainitun yliopisto-opetusta koskevan arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan, Saksa on rikkonut kyseisen direktiivin 2 artiklaa. Tämän vuoksi ei ole tarpeen käsitellä Saksan esittämää väitettä, jonka mukaan tällaisen toiminnan arvonlisäverosta vapauttamisella edistetään verotuksen yksinkertaistamista ja vältetään hallinnollisia kuluja: Saksa myöntää, että tämä väite on merkityksellinen ainoastaan siinä tapauksessa, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetty vapautus olisi sovellettavissa.

Ratkaisuehdotus

41. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on vapauttanut arvonlisäverosta valtion ylläpitämien korkeakoulujen tutkimustoiminnan

2) velvoittaa Saksan liittotasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.