FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 13 december 2001 [1]

1. Kommissionen har med stöd av artikel 226 i EG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] genom att från mervärdesskatt undanta forskningsverksamhet vid statliga universitet.

Sjätte direktivet

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

3. I artikel 4 föreskrivs i tillämpliga delar följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

..."

4. I artikel 13A.1 i i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Undantag inom landets territorium

A. *Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset*

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften."

Nationell lagstiftning

5. Enligt artikel 4.1.21a i den tyska lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz,

nedan kallad UStG)2[3] skall inrättningar för högre utbildning i offentlig regi undantas från mervärdesskatt vad beträffar forskningsverksamhet.

6. I artikel 48 i den tyska lagen om högre utbildning[4] föreskrivs att inrättningar för högre utbildning i allmänhet är offentligrättsliga organ.

7. Jag kommer nedan att hänvisa till sådana inrättningar som statliga universitet.

Förfarandet

8. Den 6 november 1998 skickade kommissionen till den tyska regeringen en formell underrättelse i enlighet med artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG), i vilken det angavs att det enligt kommissionens mening strider mot artikel 2.1 i sjätte direktivet att forskningsverksamhet vid statliga universitet undantas från mervärdesskatt. Kommissionen erhöll inget svar.

9. Den 26 augusti 1999 sände kommissionen, i enlighet med artikel 226, ett motiverat yttrande till Tyskland i vilket kommissionen upprepade sitt ställningstagande och uppmanade Tyskland att vidta nödvändiga åtgärder för att åsidosättandet skulle upphöra inom två månader.

10. Den tyska regeringen hänvisade i sitt svar av den 4 april 2000 till två bestämmelser i sjätte direktivet som den ansåg motiverade undantaget. För det första gjorde den gällande att undantaget kunde grundas på artikel 13A.1 i, eftersom verksamheter som hänförde sig till forskningsavtal var nära besläktade med den undervisning som ges vid statliga universitet. För det andra gjorde den gällande att undantaget, eftersom det inte medförde konkurrenssnedvridning, kunde grundas på artikel 13A.2, enligt vilken medlemsstaterna tillåts att för icke offentligrättsliga organ göra vissa undantag, inklusive undantaget i artikel 13A.1 i, på ett eller flera särskilt angivna villkor inklusive att undantagen för tjänsterna i fråga inte får riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

11. I juli år 2000 väckte kommissionen förevarande talan. I sin ansökan har kommissionen yrkat att domstolen skall fastställa att Tyskland åsidosatt sina skyldig-

3 — Lag av den 27 april 1993, BGBl.I, s. 565, 160 i dess ändrade lydelse enligt punkt 4(5) i Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (lag om ändring av lagstiftningen om omsättningsskatt) av den 12 december 1996 (BGBl. 1996, del I, s. 1851 och följande sidor).

4 — Hochschulrahmengesetz, i dess lydelse av den 19 januari 1999, BGBl, s. 18.

heter enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet genom att från mervärdesskatt undanta forskningsverksamhet som bedrivs av statliga universitet. I ansökan anges grunderna för kommissionens inställning att undantaget står i strid med artikel 2.1 i sjätte direktivet. I ansökan förklaras även varför kommissionen inte anser att undantaget motiveras av artikel 13A.I i eller 13A.2 i direktivet.

Upptagande till sakprövning

12. Tyskland har gjort gällande att kommissionens talan inte kan tas upp till prövning av två skäl.

13. För det första anser Tyskland att kommissionen inte iakttog det administrativa förfarandet som föreskrivs i artikel 226 EG, eftersom det motiverade yttrandet — som endast omfattade sju meningar — inte till fullo angav föremålet för talan, vilket krävs enligt domstolens rättspraxis, [5] utan endast upprepade innehållet i den formella underrättelsen.

14. För det andra anser Tyskland att kommissionen har vidgat förfarandets räckvidd på ett oacceptabelt sätt i strid med principen om kontinuitet mellan det administrativa förfarandet och talan, enligt vilken det finns en rätt att bli hörd. [6] Medan det i det motiverade yttrandet endast anges att artikel 2 i sjätte direktivet har åsidosatts, åberopas i ansökan även artikel 13A i det direktivet. Kommissionens argument avseende artikel 13A är en väsentlig del av dess yrkande. I artikel 2 bestäms beskattningsunderlaget, och de olika typerna av omsättning som i princip skall beläggas med mervärdesskatt fastställs. Det följer emellertid inte direkt av artikel 2 att verksamheten som beskrivs i denna artikel automatiskt är skattepliktig. Detta följer snarare av de särskilda kriterier för undantag som fastställs i artikel 13 och följande artiklar. Huruvida en verksamhet skall mervärdesbeskattas kan således endast bestämmas genom en bedömning av dessa kriterier.

15. Det finns en omfattande rättspraxis avseende det förfarande som måste beaktas innan kommissionen kan inleda ett förfarande enligt artikel 226 EG. Syftet med detta förfarande är att ge medlemsstaten i fråga en möjlighet att dels uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, dels utnyttja sin rätt att försvara sig mot de klagomål som framförts av kommissionen. [7]

5 — Dom av den 20 mars 1997 i mål C-96/95, kommissionen mot Tyskland (REG 1997, s. I-1653), punkterna 22 och 24, och av den 13 december 1990 i mål C-347/88, kommissionen mot Grekland (REG 1990, s. I-4747), punkt 29.

6 — Dom av den 25 april 1996 i mål C-274/93, kommissionen mot Luxemburg (REG 1996, s. I-2019), punkt 11.

7 — Se exempelvis dom av den 2 februari 1988 i mål 293/85, kommissionen mot Belgien (REG 1988, s. 305), punkt 13.

16. För det första skall kommissionen skicka en formell underrättelse till den berörda medlemsstaten. Denna skrivelse är avsedd att avgränsa föremålet för tvisten och att till den medlemsstat som anmodas att avge yttrande uppge de omständigheter som kan göra det möjligt för den att förbereda sitt försvar. [8]

17. I förevarande fall innehåller kommissionens formella underrättelse av den 6 november 1998 tre materiella punkter. Kommissionen har till att börja med konstaterat att den tyska lagstiftningen undantar vissa tjänster från mervärdesskatt och därefter klargjort att det i artikel 4.21a i UStG anges att forskningsverksamhet vid statliga universitet undantas från mervärdesskatt. För det andra har kommissionen anfört att i) ett offentligrättsligt organ såsom ett statligt universitet utan tvekan skall beläggas med mervärdesskatt i den mån det inte handlar i egenskap av offentlig myndighet, utan bedriver verksamhet mot vederlag, och att ii) forskningsverksamhet som utförs av en skattskyldig person är en skattepliktig och inte en icke skattepliktig transaktion enligt sjätte direktivet. För det tredje har kommissionen anfört att enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Eftersom forskningsverksamhet inte — särskilt inte enligt artikel 13 i sjätte direktivet — undantas från mervärdesskatt, har kommissionen gjort gällande att Tyskland har åsidosatt artikel 2.1 i sjätte direktivet genom att från mervärdesskatt undanta forskningsverksamhet vid statliga universitet.

18. Domstolen har fastställt att syftet med kravet i artikel 226 EG att kommissionen skall ge ett motiverat yttrande är "att ge medlemsstaten en möjlighet att motivera sin ståndpunkt och att, i förekommande fall, frivilligt efterkomma kraven i fördraget. Om dessa ansträngningar att nå en lösning inte lyckas är syftet med det motiverade yttrandet att bestämma föremålet för tvisten." [9]

19. I det motiverade yttrandet anges kommissionens grunder i fyra punkter. För det första framgår att vissa tjänster undantas från mervärdesskatt enligt tysk lagstiftning och därefter anges att forskningsverksamhet vid inrättningar för högre utbildning enligt punkt 4.21a i UStG undantas från mervärdesskatt. För det andra anges att i artikel 2.1 i sjätte direktivet undantas "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" från mervärdesskatt. För det tredje anges att mervärdesskatt utan tvekan skall betalas av i) ett offentligrättsligt organ såsom ett statligt universitet i den mån det inte handlar i egenskap av offentlig myndighet utan bedriver verksam-

8 — Se exempelvis dom av den 15 december 1982 i mål 211/81, kommissionen mot Danmark (REG 1982, s. 4547), punkt 8.

9 — Dom av den 27 maj 1981 i de förenade målen 142/80 och 143/80, Essevi och Salengo (REG 1981, s. 1413; svensk specialutgåva, volym 6, s. 113), punkt 15.

het mot vederlag, ii) att forskningsverksamhet som bedrivs av en skattskyldig person är en skattepliktig och inte en icke skattepliktig transaktion enligt sjätte direktivet och iii) att Tyskland följaktligen enligt kommissionens mening har åsidosatt artikel 2 i sjätte direktivet genom att undanta forskningsverksamhet vid statliga universitet från mervärdesskatt. För det fjärde anges i det motiverade yttrandet att kommissionen i november 1998 meddelade Tyskland enlighet med artikel 226 EG om detta åsidosättande och att den inte fick något svar på detta meddelande trots att Tyskland fick en förlängd tidsfrist för att svara.

20. Om Tyskland hade svarat på den formella underrättelsen skulle kommissionen haft rätt att svara på det försvar eller de argument som Tyskland angett i sin svarsskrivelse. [10] Eftersom Tyskland inte svarade, upprepades helt enkelt i det motiverade yttrandet, huvudsakligen i identisk lydelse, innehållet i den formella underrättelsen. Det var först när Tyskland besvarade det motiverade yttrandet som denna medlemsstat försökte motivera sitt ställningstagande genom att åberopa artikel 13A till sitt försvar.

21. Domstolen har fastställt att kommissionen i en fördragsbrottstalan mot en medlemsstat för första gången kan åberopa gemenskapslagstiftning i en ansökan då den endast besvarar ett försvarsargument som medlemsstaten i fråga har åberopat och eftersom den genom att göra så varken ändrar definitionen eller grunden för den påstådda underlåtelsen att uppfylla en skyldighet. [11] Enligt min mening besvarar kommissionen, när den i sin ansökan gör gällande att artikel 13A inte är tillämplig, endast det som Tyskland har anfört till sitt försvar och förändrar inte definitionen eller grunden för den påstådda underlåtenheten att uppfylla en skyldighet. Det huvudsakliga påståendet är fortfarande att Tyskland har åsidosatt artikel 2(1) i sjätte direktivet.

22. I denna bestämmelse anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. I artikel 13A finns en förteckning över obligatoriska och frivilliga undantag. Av lagstiftningens systematik följer att det grundläggande beläggandet med mervärdesskatt påverkas av artikel 2. [12] Kommissionen har gjort gällande att forskningsverksamhet som bedrivs av statliga universitet utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 2.1, varför mervärdesskatt följaktligen skall betalas för denna verksamhet. Eftersom sådan verksamhet emellertid undantas från mervärdesskatt enligt tysk lagstiftning, anser kommissionen att Tyskland har åsidosatt artikel 2.1.

10 — Dom av den 31 januari 1984 i mål 74/82, kommissionen mot Irland (REG 1984, s. 317), punkt 20.

11 — Den ovan i fotnot 8 nämnda domen i målet kommissionen mot Danmark, punkt 16.

12 — Dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 18. Se nedan punkt 29 för vidare diskussion om följderna av artikel 2.

Denna uppfattning anges enligt min mening på ett riktigt sätt både i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet.

23. Av den omständigheten att Tyskland besvarade det motiverade yttrandet och uppgav en detaljerad motivering för den nationella lagstiftningen i fråga följer att detta yttrande — och därmed även den formella underrättelsen, vilken såsom Tyskland gör gällande har en identisk lydelse — gjorde det möjligt för medlemsstaten att förbereda en svarsskrivelse.

24. Kommissionens talan skall således tas upp till prövning.

Prövning i sak

25. Kommissionen har påpekat att ett offentligrättsligt organ, såsom ett statligt universitet, enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet skall anses vara skattepliktigt i den mån det bedriver en ekonomisk verksamhet såsom tillhandahållande av tjänster. När statliga universitet bedriver ekonomisk verksamhet mot vederlag enligt ett avtal, tillhandahåller de följaktligen tjänster och är därför skattepliktiga enligt artikel 4 i sjätte direktivet. Eftersom det av artikel 2.1 framgår att mervärdesskatt skall betalas för tillhandahållande av tjänster mot vederlag av en skattepliktig person, står den nationella lagstiftningen i strid med artikel 2.1 i sjätte direktivet.

26. Tyskland har framfört två huvudsakliga grunder till sitt försvar.

27. För det första har Tyskland gjort gällande att kommissionens yrkande inte är välgrundat eftersom artikel 2 i sjätte direktivet varken är en skyldighet eller ett förbud utan endast en definition av beskattningsunderlaget som inte i sig kan åsidosättas.

28. För det andra har Tyskland gjort gällande att undantaget för forskningsverksamhet vid statliga universitet är berättigat enligt artikel 13A.1 i i sjätte direktivet.

Artikel 2.1 i sjätte direktivet

29. Jag godtar inte Tysklands argument att det inte av artikel 2 följer någon skyldighet

att utta mervärdesskatt. Detta argument saknar stöd i domstolens rättspraxis. Domstolen har funnit att artikel 2 har åsidosatts av nationell lagstiftning, som undantar vissa transaktioner från mervärdesskatt, [13] eller av medlemsstater, som underlåtit att belägga vissa transaktioner med mervärdesskatt, [14] och har uttryckligen angett att "enligt en för mervärdesskattesystemet grundläggande princip som följer av artikel 2 i första respektive sjätte direktiven, skall skatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden..." [15] och att "tillhandahållande av tjänster sker 'mot vederlag' i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och skall därmed beskattas...". [16]

som är förbundna med forskningsverksamhet är nära förbundna med högre utbildning. Forskning och undervisningsverksamhet kan inte skiljas åt.

31. Enligt artikel 13A.1 i skall medlemsstaterna undanta "universitetsutbildning..., däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ..." från skatteplikt.

Artikel 13A.1 i i sjätte direktivet

30. Tyskland har gjort gällande att forskningsverksamheten vid de statliga universiteten uppfyller kriterierna för undantaget i artikel 13A.I i i sjätte direktivet. Tjänster

32. Som kommissionen har påpekat nämns inte forskningsverksamhet vid statliga universitet i denna bestämmelse. Enligt fast rättspraxis skall lydelsen av de undantag som anges i artikel 13 i direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att tjänster som tillhandahålls mot vederlag av en skattskyldig person skall beläggas med omsättningsskatt, [17] att syftet med artikel 13A är att från mervärdesskatt undanta viss verksamhet som är i allmänhetens intresse och att det i denna bestämmelse inte ges något undantag för varje verksamhet som är i allmänhetens intresse, utan endast för dem

13 — Se exempelvis dom av den 21 februari 1989 i mål 203/87, kommissionen mot Italien (REG 1989, s. 371), punkt 11 och domslutet, av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien (REG 1991, s. I-5073), punkt 10 och domslutet, och av den 23 maj 1996 i mål C-331/94, kommissionen mot Grekland (REG 1996, s. I-2675), punkt 19 och domslutet.

14 — Se exempelvis målen om motorvägstullar: Dom av den 12 september 2000 i mål C-276/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-6251), punkt 49 och domslutet, i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 58 och domslutet, och i mål C-359/97, Kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 70 och domslutet.

15 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Supergas mot Republiken Grekland (REG 1995, s. I-1883), punkt 16. Se även punkt 20 i mitt förslag till avgörande.

16 — Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), punkt 14.

17 — Se emellertid generaladvokaten Fennellys påpekanden i hans förslag till avgörande i dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkterna 21 till 23, och mitt förslag till avgörande i mål C-267/00 dom av den 21 mars 2002 London Zoological Society (REG 2002, s. I-3353, s. I-3355) punkterna 17—19.

som uppräknats och detaljerat har beskrivits. [18] Eftersom forskningsverksamheten vid statliga universitet inte nämns särskilt i artikel 13A.1 i skall de undantas från mervärdesskatt endast om de är "nära besläktade" med universitetsutbildning.

33. Domstolen prövade nyligen räckvidden av verksamhet som är "nära besläktad" med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i artikel 13A.1 b i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna från mervärdesskatt skall undanta "sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ... ". Kommissionen gjorde gällande att det var i strid med denna bestämmelse som Frankrike belade schablonersättningar för att ta prover för medicinsk analys med mervärdesskatt. Domstolen uttalade att det inte är nödvändigt att tolka begreppet verksamheter som är "nära besläktade" med sjukhusvård och sjukvård "särskilt restriktivt, eftersom undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till 'sjukvård och sjukhusvård' inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, var mervärdesskattepliktig". [19] Detta knyter nära an till generaladvokaten Fennellys förslag, vari anges att "all verksamhet som är direkt och nära besläktad med bestämmelsen 'sjukhusvård och sjukvård', oberoende av dess form, skall anses omfattas av undantaget". [20]

34. Domstolen betonade således syftet med de verksamheter som hade påståtts vara nära besläktade med de verksamheter som undantogs. Det måste särskilt utredas om tjänsten i fråga för kunden är ett mål i sig eller om den är ett medel för att bättre kunna dra nytta av den huvudsakliga tjänsten som tillhandahålls. [21]

35. Om dessa principer tillämpades på förevarande mål skulle det enligt min mening leda till slutsatsen att beställd forskningsverksamhet mot vederlag vid statliga universitet inte skulle omfattas av undantaget för universitetsutbildning i artikel 13A.1 i i sjätte direktivet.

36. Tyskland har i sin svarsskrivelse anfört att forskning och undervisning inte kan skiljas åt. Till skillnad från andra undervisningsinrättningar med endast en praktisk inriktning behöver universitet forskning i undervisningssyfte, eftersom båda dessa verksamheter gör det möjligt för dem att utveckla och förmedla kunskap. Det nära sambandet mellan forskning och undervis-

18 — Dom i det ovan i fotnot 12 nämnda målet Institute of the Motor Industry, punkterna 17 och 18, samt däri angiven rättspraxis.

19 — Domen i det ovan i fotnot 17 nämnda målet C-76/99, kommissionen mot Frankrike, punkt 23.

20 — Punkt 23 i förslaget till avgörande.

21 — Punkterna 24 och 27 i domen.

ning vid universiteten avspeglas både i den tyska konstitutionen, i vilken det stadgas att forskning och undervisning är oberoende (frei),[22] och i ramlagen för högre utbildning,[23] i vilken det föreskrivs att forskning vid universiteten bidrar till erhållandet av vetenskaplig kunskap och till utvecklingen av undervisning och studier.[24] Tyskland anser att det, om åtskillnad gjordes mellan forskning och undervisning i mervärdesskattehänseende, skulle vara ineffektivt och byråkratiskt att skilja mellan skattebefriad och skattepliktig verksamhet.

37. Jag godtar att forskning och undervisning har ett nära samband vid universiteten. Man skall emellertid komma ihåg att om kommissionens talan vinner bifall, betyder det inte att all forskningsverksamhet skall skiljas från all undervisningsverksamhet. Tillhandahållande av tjänster som utförs mot vederlag skall beläggas med mervärdesskatt. I det fall ett universitet bedriver forskning mot vederlag skall denna forskningsverksamhet följaktligen beläggas med mervärdesskatt. På samma sätt kommer frågan om mervärdesskatt inte att uppkomma då forskning bedrivs utan att den sker mot vederlag. Efter att närmare ha prövat frågan anser jag inte att det är särskilt svårt att skilja tjänster mot vederlag — för vilka det är nödvändigt att upprätta avtal — från allmän undervisningsverksamhet inklusive forskning, som bedrivs utan att vederlag utgår.

38. Kommissionen har dessutom uppgett att såvitt den känner till, skiljer alla medlemsstater förutom Tyskland och Irland[25] i fråga om inrättningar för högre utbildning mellan utbildningsverksamhet som undantas från mervärdesskatt i enlighet med artikel 13A.1 i i sjätte direktivet och forskningsverksamhet som är belagd med mervärdesskatt. Jag kan därför inte godta att det, som Tyskland gör gällande, skulle vara så svårt att skilja mellan verksamhet som undantas från mervärdesskatt och verksamhet för vilken mervärdesskatt utgår. Under alla omständigheter är det fast rättspraxis att praktiska införlivandesvårigheter inte kan motivera underlåtenhet att införliva gemenskapsbestämmelser.

39. Jag skulle vilja tillägga att definitionen av forskningsverksamhet i nationell rätt inte är relevant. Det står klart att klassificeringen i nationell lagstiftning inte kan vara avgörande för huruvida en viss transaktion skall beläggas med eller undantas från mervärdesskatt.[26]

22 — Punkt 5.3.

23 — Citeras i fotnot 4.

24 — Punkt 22.

25 — Som också är föremål för förfarande för fördragsbrott, i vilket en formell underrättelse har skickats ut.

26 — Domen i det ovan i fotnot 17 nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 26.

40. Eftersom forskningsverksamhet vid statliga universitet som bedrivs mot vederlag inte omfattas av undantagen från mervärdesskatt för universitetsutbildning i artikel 13A.1 i i sjätte direktivet, har Tyskland åsidosatt artikel 2 i direktivet. Det är därför inte nödvändigt att pröva Tysklands argument att man underlättar beskattningen och undviker administrativa kostnader genom att undanta sådan verksamhet från mervärdesskatt. Tyskland har godtagit att detta argument endast skulle vara relevant om undantaget i artikel 13A.1 i var tillämpligt.

Förslag till avgörande

41. Jag föreslår följaktligen att domstolen skall

1) fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet genom att från mervärdesskatt undanta forskningsverksamhet som bedrivs av inrättningar för högre utbildning i offentlig regi, och

2) förplikta Förbundsrepubliken Tyskland att ersätta rättegångskostnaderna.