Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

3 päivänä heinäkuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Sellaisen lahjarahaston hoitokustannukset, joka harjoittaa sijoitustoimintaa verovelvollisen kaikista myöhemmässä vaiheessa toteuttamista liiketoimista aiheutuvien kulujen kattamiseksi – Yleiskustannukset

Asiassa C-316/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasioiden osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 26.4.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.5.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaan

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, edustajinaan S. Moore, A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, ja A. Brown, advocate,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään F. Shibli ja R. Fadoju, avustajanaan K. Beal, QC,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Armenia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta; jäljempänä verohallinto) ja The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (jäljempänä Cambridgen yliopisto) ja joka koskee sitä, että verohallinto on evännyt Cambridgen yliopistolta oikeuden vähentää arvonlisäveron, joka liittyy sellaisesta sijoitustoiminnasta aiheutuneisiin kustannuksiin, joka ei kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan mutta josta saatua tuottoa on käytetty kaikesta tämän yliopiston toiminnasta aiheutuneiden kulujen kattamiseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen”.

Arvonlisäverodirektiivi

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

5 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

6 Saman direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle".

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

7 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"(1) Arvonlisäveroa on kannettava tämän lain säännösten mukaisesti

a) Yhdistyneessä kuningaskunnassa tapahtuvasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta (ja kaikista niihin rinnastettavista suorituksista) – –"

8 Saman lain 26 §:n nojalla ainoa ostoihin sisältyvä vähennyskelpoinen arvonlisävero on vero, joka vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (VAT Regulations 1995) nojalla liittyy verovelvollisen suorittamiin verollisiin liiketoimiin, eikä vero, joka liittyy verosta vapautettuihin liiketoimiin. Mainitun lain 26 §:n 3 momentissa säädetään, että kun verovelvollinen suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia, verohallinto toteuttaa toimenpiteet, joilla varmistetaan ostoihin sisältyvän veron oikeudenmukainen ja kohtuullinen jakautuminen verollisten ja verosta vapautettujen liiketoimien välillä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Cambridgen yliopisto on voittoa tavoittelematon opetuslaitos, jonka pääasiallisena toimintana on arvonlisäverosta vapautettu opetuspalvelujen tarjoaminen, minkä lisäksi se suorittaa verollisia liiketoimia, jotka koskevat kaupallisia tarkoituksia varten tehtävää tutkimusta, julkaisujen myyntiä, neuvontaa, ravintolapalveluja, majoitusta sekä tilojen ja laitteiden vuokrausta. Ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka sisältyy sekä arvonlisäverollisten että arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien toteuttamisesta aiheutuneisiin kuluihin, jaetaan veroviranomaisen kansallisen oikeuden nojalla hyväksymän osittaista verovapautta koskevan erityismenetelmän mukaisesti näiden kahden liiketoimityypin kesken.

10 Cambridgen yliopiston toiminta rahoitetaan osittain lahjoilla ja lahjoituksilla, jotka siirretään rahastoon ja sijoitetaan. Tätä rahastoa hoitaa kolmas osapuoli. Kyseinen yliopisto pyysi maaliskuussa 2009 verohallinnolta vapautusta arvonlisäverosta, joka koski kyseisen rahaston hoitoon liittyviä maksuja,

jotka oli maksettu 1.4.1973 ja 1.5.1997 väliseltä sekä 1.5.2006 ja 30.1.2009 väliseltä ajanjaksolta, ja väitti, että tästä rahastosta saatu tuotto oli käytetty kaikesta yliopiston toiminnasta aiheutuneiden kulujen rahoittamiseen.

11 Verohallinto hylkäsi tämän pyynnön sillä perusteella, että nämä maksut olivat aiheutuneet välittömästi ja yksinomaan kyseessä olevasta sijoitustoiminnasta, joka ei kuulunut arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Verohallinto katsoi, että kyseessä olevat maksut eivät missään tapauksessa olleet osa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tapahtunutta arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen tarjoamisen hintaa, koska tästä rahastosta saatavalla tuotolla rahoitettiin osittain tämä tavaroiden tai palvelujen tarjoaminen.

12 Cambridgen yliopisto riitautti tämän päätöksen First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto; Yhdistynyt kuningaskunta). Kyseinen tuomioistuin katsoi, että mainitun rahaston hoidosta aiheutuneet maksut olivat Cambridgen yliopiston liiketoimintaan liittyviä tarpeita koskevia kuluja ja että tällä perusteella ne olivat osa yliopiston yleiskustannuksia, ja hyväksyi Cambridgen yliopiston vaatimuksen. Koska Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaalijaosto; Yhdistynyt kuningaskunta) vahvisti tämän kannan, verohallinto valitti kyseisen tuomioistuimen ratkaisusta Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviiliasioiden osasto), Yhdistynyt kuningaskunta).

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseessä olevien lahjojen ja lahjoitusten siirtäminen rahastoon ei itsessään ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua liiketoimintaa ja että se ei näin ollen kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan.

14 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että rahaston hoitoon liittyvät kulut voivat liittyä Cambridgen yliopiston toimintaan vain, mikäli voidaan katsoa, että rahastonhoitoon liittyvillä kuluilla on yhteys myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimintaan, jonka tukemiseksi tämä rahasto on perustettu. Tämä merkitsisi sitä, että ei oteta huomioon Cambridgen yliopiston verollisten liiketoimien hyväksi harjoitetun sijoitustoiminnan verottomuutta.

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kulujen, jotka voidaan tosiasiallisesti välittömästi kohdistaa verottomaan toimintaan, voidaan tietyissä tilanteissa katsoa arvonlisäveron osalta liittyvän verolliseen myöhemmin harjoitettavaan liiketoimintaan.

16 Tässä tilanteessa Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko erotettava toisistaan verosta vapautetut ja veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät liiketoimet ratkaistaessa, onko tällaisista liiketoimista maksettu arvonlisävero vähennyskelpoinen?

2) Kun rahastonhoitomaksuja aiheutuu ainoastaan veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä sijoitustoiminnasta, onko siitä huolimatta mahdollista yhdistää kyseiset maksut ja liiketoiminta, jota tuetaan sijoituksista saatavilla sijoitustuloilla, jolloin arvonlisävero on vähennyskelpoinen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoiminnan, joka oikeuttaa arvonlisäveron vähentämiseen, luonteen ja laajuuden mukaisesti? Missä määrin on aiheellista ottaa huomioon saadun tulon käyttötarkoitus?

3) Onko yrityksen pääomittamisesta aiheutuva arvonlisävero erotettava arvonlisäverosta, joka muodostaa oman tulovirtansa, joka on erillinen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetusta liiketoiminnasta saatavasta tulovirrasta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Aluksi on todettava yhtäältä, että kuudes direktiivi on kumottu 1.1.2007 voimaan tulleella arvonlisäverodirektiivillä, jolla siihen ei ole tehty asiasisältöön vaikuttavia muutoksia. Koska merkityksellisillä arvonlisäverodirektiivin säännöksillä on pääosin sama ulottuvuus kuin kuudennen direktiivin säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on sovellettavissa myös arvonlisäverodirektiiviin.

18 Toisaalta ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian oikeusriita koskee ajanjaksoa, jonka aikana on ensin ollut voimassa kuudes direktiivi ja sittemmin arvonlisäverodirektiivi. Näin ollen tässä tuomiossa tehtävä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan tulkinta on ymmärrettävä siten, että se pätee myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaan.

19 Näiden täsmennysten jälkeen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverollista että tästä verosta vapautettua toimintaa, sijoittaa saamansa lahjat ja lahjoitukset siirtämällä ne rahastoon ja käyttää tästä rahastosta saamansa tuoton kaikesta toiminnastaan aiheutuvien kulujen kattamiseen, saa vähentää tästä sijoittamisesta aiheutuviin kuluihin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron yleiskustannuksina.

20 Aluksi on huomautettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan liiketoimintaa. Kyseisen direktiivin 2 artiklasta nimittäin ilmenee, että arvonlisäverollisia ovat ainoastaan verovelvollisen vastikkeellisesti tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Tästä viimeksi mainitusta edellytyksestä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen katsominen vastikkeelliseksi liiketoimeksi edellyttää sellaista osapuolten välistä liiketointa, johon sisältyy hinnan tai vastasuorituksen määrääminen, ja että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus edellyttää, että luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Toiseksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivillä luodulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken liiketoimintansa yhteydessä. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee kuitenkin, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan kyseisen oikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Näin ollen liiketoimet, jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, tai liiketoimet, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, eivät myöskään lähtökohtaisesti oikeuta vähennykseen (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen kulut ovat osa verovelvollisen yleiskustannuksia ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu, ja tällaisilla kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tästä seuraa, että näissä tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (tuomio 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa siihen vastaamiseksi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa mahdollista vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka liittyy kustannuksiin, jotka aiheutuvat lahjojen ja lahjoitusten siirtämisestä rahastoon, jonka tehtävänä on tuottaa tuloja, jotka on tarkoitettu Cambridgen yliopiston kaltaisen opetuslaitoksen kaikesta toiminnasta aiheutuvien kulujen kattamiseen, on määritettävä aluksi se, onko näiden lahjojen ja lahjoitusten saaminen ja niiden siirtäminen rahastoon arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa ja kuuluvatko ne tällä perusteella tämän direktiivin soveltamisalaan.

29 Tästä on todettava, että Cambridgen yliopisto ei lahjoja ja lahjoituksia kerätessään ja saadessaan toimi arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa. Jotta henkilö voidaan katsoa arvonlisäverovelvolliseksi, sen on toteutettava liiketoimia eli vastiketta vastaan toteutettavia toimia. Koska lahjat ja lahjoitukset, jotka annetaan yleensä subjektiivisista syistä hyväntekeväisyystarkoituksessa ja satunnaisesti, eivät kuitenkaan ole vastike mistään liiketoiminnasta, niiden kerääminen ja saaminen ei kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 3.3.1994, C-16/93, Tolsma, EU:C:1994:80, 17 ja 19 kohta). Tästä seuraa, kuten tämän tuomion 24 kohdasta käy ilmi, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyy lahjojen ja lahjoitusten saamisesta mahdollisesti aiheutuviin kustannuksiin, ei voida vähentää, riippumatta siitä, mistä syystä nämä lahjat ja lahjoitukset on saatu.

30 Toimintaa, joka muodostuu lahjojen ja lahjoitusten sijoittamisesta, ja tähän sijoitustoimintaan liittyviä kustannuksia on arvonlisäveron osalta kohdeltava samalla tavalla kuin sitä toimintaa, joka muodostuu lahjojen ja lahjoitusten keräämisestä ja joka ei siis ole luonteeltaan liiketoimintaa, ja jälkimmäisestä mahdollisesti aiheutuvia kustannuksia. On nimittäin niin, että tällainen taloudellinen sijoitustoiminta on Cambridgen yliopistolle – samoin kuin yksityiselle sijoittajalle – paitsi keino saada tuottoa näin kerätyille lahjoille ja lahjoituksille, myös toimintaa, joka on suoraan yhdistettävissä niiden keräämiseen, ja näin ollen se on vain tämän muun kuin liiketoiminnan välitön jatke. Näin ollen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyy tätä sijoittamista koskeviin kustannuksiin, ei myöskään voida vähentää.

31 On kyllä totta, että se, että kustannukset ovat aiheutuneet palvelun hankkimisesta muun kuin liiketoiminnan yhteydessä, ei sulje sellaisenaan pois sitä, että kustannukset oikeuttavat vähennykseen verovelvollisen liiketoiminnassa siltä osin kuin ne sisältyvät myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen tiettyjen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, 36 kohta).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta käy kuitenkin ilmi yhtäältä, että kyseessä olevaan rahastoon sijoitettujen lahjojen ja lahjoitusten hoidon kustannukset eivät sisälly tietyn myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen hintaan. Toisaalta on niin, että koska tästä asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Cambridgen yliopisto on voittoa tavoittelematon opetuslaitos ja että kyseessä olevat kustannukset ovat aiheutuneet sellaisten varojen hankkimisesta, joita käytetään kaikista tämän yliopiston myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamista toimista aiheutuvien kulujen kattamiseen, ja nämä varat siis mahdollistavat yliopiston tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hintojen alentamisen, näitä kustannuksia ei voida pitää osina, joista nämä hinnat muodostuvat, eivätkä ne näin ollen ole osa tämän yliopiston yleiskustannuksia. Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei ole olemassa suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseisten kustannusten ja tietyn myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen välillä eikä kustannusten ja kaiken Cambridgen yliopiston toiminnan välillä, näihin kustannuksiin liittyvää arvonlisäveroa ei missään tapauksessa voida vähentää.

33 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyihin kysymyksiin vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverovelvollista että tästä verosta vapautettua toimintaa ja joka sijoittaa saamansa lahjat ja lahjoitukset siirtämällä ne rahastoon ja käyttää tästä rahastosta saamansa tuoton kaikesta toiminnastaan aiheutuvien kulujen kattamiseen, ei saa vähentää tästä sijoittamisesta aiheutuviin kustannuksiin liittyvää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa yleiskustannuksina.

Oikeudenkäyntikulut

34 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverovelvollista että tästä verosta vapautettua toimintaa ja joka sijoittaa saamansa lahjat ja lahjoitukset siirtämällä ne rahastoon ja käyttää tästä rahastosta saamansa tuoton kaikesta toiminnastaan aiheutuvien kulujen kattamiseen, ei saa vähentää tästä sijoittamisesta aiheutuviin kustannuksiin liittyvää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa yleiskustannuksina.

Allekirjoitukset