Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 3ης Ιουλίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκπτωση του φόρου εισροών – Έξοδα διαχείρισης ταμείου δωρεών το οποίο πραγματοποιεί επενδύσεις με σκοπό την κάλυψη του κόστους του συνόλου των πράξεων εκροών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο – Γενικά έξοδα»

Στην υπόθεση C-316/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Μαΐου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, C. G. Fernlund (εισηγητή) και L. S. Rossi, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, εκπροσωπούμενοι από τους S. Moore και A. Hitchmough, QC, την B. Belgrano, barrister, καθώς και από την A. Brown, advocate,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον F. Shibli και την R. Fadoju, επικουρούμενους από τον K. Beal, QC,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την A. Armenia,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, Ηνωμένο Βασίλειο) (στο εξής: φορολογική διοίκηση) και των The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (στο εξής: πανεπιστήμιο του Cambridge) σχετικά με την άρνηση της εν λόγω διοίκησης να χορηγήσει στο πανεπιστήμιο του Cambridge έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που βαρύνει τα έξοδα στα οποία υπεβλήθη στο πλαίσιο επενδυτικών δραστηριοτήτων οι οποίες δεν εμπίπτουν μεν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, πλην όμως τα έσοδα που παρήχθησαν από αυτές χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων του εν λόγω πανεπιστημίου.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

3 Η 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), προέβλεπε, στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, τα ακόλουθα:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Η οδηγία ΦΠΑ

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′και γ′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

[…]

γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

6 Το άρθρο 168, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

7 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) ορίζει τα εξής:

«1) Ο [ΦΠΑ] εισπράττεται, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

α) επί των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών στο Ηνωμένο Βασίλειο (καθώς και επί κάθε πράξεως που εξομοιώνεται με αυτές) […]».

8 Κατά το άρθρο 26 του ως άνω νόμου, ο μόνος φόρος εισροών που δύναται να εκπέσει είναι αυτός ο οποίος, βάσει της VAT Regulations 1995 (κανονιστικής απόφασης του 1995 για τον φόρο προστιθέμενης αξίας), σχετίζεται με τις φορολογητέες παραδόσεις που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο και όχι αυτός ο οποίος σχετίζεται με τις απαλλασσόμενες παραδόσεις. Το άρθρο 26, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί τόσο φορολογητέες όσο και απαλλασσόμενες πράξεις, η φορολογική διοίκηση μεριμνά για τη διασφάλιση δίκαιης και εύλογης κατανομής του φόρου εισροών μεταξύ των φορολογητέων και των απαλλασσόμενων πράξεων.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Το πανεπιστήμιο του Cambridge είναι εκπαιδευτικό ίδρυμα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα το οποίο, εκτός από την κύρια δραστηριότητά του η οποία συνίσταται στην παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, πραγματοποιεί και φορολογητέες πράξεις, στο πλαίσιο ερευνών για εμπορικούς σκοπούς, πώλησης δημοσιεύσεων, παροχής συμβουλών, εστίασης, στέγασης, καθώς και μίσθωσης εγκαταστάσεων και υλικού. Ο ΦΠΑ εισροών που βαρύνει τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται για την πραγματοποίηση τόσο των πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ όσο και των απαλλασσόμενων πράξεων κατανέμεται, σύμφωνα με ειδική μέθοδο μερικής απαλλαγής που έχει εγκριθεί από τη φορολογική διοίκηση βάσει του εθνικού δικαίου, μεταξύ των δύο αυτών τύπων πράξεων.

10 Οι δραστηριότητες του πανεπιστημίου του Cambridge χρηματοδοτούνται εν μέρει από δωρεές και χορηγίες, οι οποίες συγκεντρώνονται σε ένα ταμείο και στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για επενδύσεις. Η διαχείριση του εν λόγω ταμείου πραγματοποιείται από τρίτο. Τον Μάρτιο 2009, το εν λόγω πανεπιστήμιο αιτήθηκε από τη φορολογική διοίκηση την έκπτωση του ΦΠΑ που βάρυνε καταβληθείσες προμήθειες οι οποίες αφορούσαν τη διαχείριση του ως άνω ταμείου, για τις περιόδους από την 1η Απριλίου 1973 έως την 1η Μαΐου 1997 και από την 1η Μαΐου 2006 έως την 30ή Ιανουαρίου 2009, υποστηρίζοντας ότι τα έσοδα που παρήχθησαν από το εν λόγω ταμείο χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων του.

11 Η φορολογική διοίκηση απέρριψε το ως άνω αίτημα με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω προμήθειες αφορούν άμεσα και αποκλειστικά την οικεία επενδυτική δραστηριότητα, η οποία δεν εμπίπτει στην οδηγία ΦΠΑ. Η ως άνω διοίκηση έκρινε ότι, εν πάση περιπτώσει, οι εν λόγω προμήθειες δεν αποτελούν στοιχείο της τιμής της παροχής αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται στον ΦΠΑ, η οποία πραγματοποιείται ως εκροή, δεδομένου ότι τα παραχθέντα από το ταμείο αυτό έσοδα χρηματοδοτούν εν μέρει την εν λόγω παροχή αγαθών ή υπηρεσιών.

12 Το πανεπιστήμιο του Cambridge προσέβαλε την απόφαση της εν λόγω διοίκησης ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο]. Το ως άνω δικαστήριο, φρονώντας ότι οι προμήθειες για τη διαχείριση του εν λόγω ταμείου αποτελούν δαπάνες στις οποίες το πανεπιστήμιο του Cambridge υποβάλλεται για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του και ότι, ως τέτοιες, αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του, έκανε δεκτό το αίτημα του πανεπιστημίου του Cambridge. Την εν λόγω κρίση επιβεβαίωσε το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου, Ηνωμένο Βασίλειο)] οπότε η φορολογική διοίκηση άσκησε ένδικο μέσο κατά της αποφάσεως του δικαστηρίου αυτού ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείου (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο].

13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι αυτή καθεαυτή η τοποθέτηση των εν λόγω δωρεών και χορηγιών σε ταμείο δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, και ότι, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος ΦΠΑ.

14 Το δικαστήριο αυτό αναφέρει ότι οι δαπάνες σχετικά με τις προμήθειες για τη διαχείριση του εν λόγω ταμείου δεν είναι δυνατόν να συνδεθούν με τις δραστηριότητες του πανεπιστημίου του Cambridge παρά μόνον αν μπορεί να θεωρηθεί ότι τα έξοδα για τις υπηρεσίες διαχείρισης, στο στάδιο των εισροών, καταλογίζονται στις οικονομικές δραστηριότητες προς στήριξη των οποίων δημιουργήθηκε το εν λόγω ταμείο. Τούτο θα προϋπέθετε να μην ληφθεί υπόψη ο αφορολόγητος χαρακτήρας της ασκηθείσας επενδυτικής δραστηριότητας, υπέρ των φορολογητέων οικονομικών δραστηριοτήτων του πανεπιστημίου του Cambridge.

15 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου φαίνεται να προκύπτει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι δαπάνες οι οποίες καταλογίζονται πράγματι ευθέως σε μη φορολογητέα δραστηριότητα μπορούν, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, να θεωρηθούν ότι συνδέονται με τη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα η οποία θα πραγματοποιηθεί σε μεταγενέστερο στάδιο.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [εφετείο (Αγγλία και Ουαλία) (πολιτικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ απαλλασσόμενων και μη υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων προκειμένου να προσδιοριστεί εάν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για τις εν λόγω πράξεις;

2) Όταν προμήθειες διαχείρισης καταβάλλονται μόνον στο πλαίσιο επενδυτικής δραστηριότητας η οποία δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, είναι, παραταύτα, δυνατόν να θεμελιωθεί η ύπαρξη της αναγκαίας σχέσης μεταξύ του κόστους αυτού και των οικονομικών δραστηριοτήτων που χρηματοδοτούνται από τα έσοδα που παράγονται από τις εν λόγω επενδύσεις, ώστε να καθίσταται δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ με γνώμονα τη φύση και την έκταση οικονομικής δραστηριότητας συντελούμενης στο στάδιο των εκροών, η οποία επάγεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ; Σε ποιον βαθμό είναι σκόπιμο να ληφθεί υπόψη ο σκοπός υπέρ του οποίου χρησιμοποιούνται τα παραγόμενα από τις επενδύσεις έσοδα;

3) Πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ ΦΠΑ που καταβάλλεται με σκοπό την εισφορά κεφαλαίων σε επιχείρηση και ΦΠΑ που παράγει ίδια ροή εσόδων, ανεξάρτητα από τις ροές εσόδων που προέρχονται από οικονομική δραστηριότητα στο στάδιο των εκροών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

17 Προκαταρκτικώς, πρέπει να αναφερθεί, αφενός, ότι η οδηγία ΦΠΑ, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήργησε την έκτη οδηγία, χωρίς ωστόσο να επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές σε σχέση με την οδηγία αυτή. Δεδομένου ότι οι κρίσιμες διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ έχουν περιεχόμενο κατ' ουσίαν ταυτόσημο με εκείνο των κρίσιμων διατάξεων της έκτης οδηγίας, η νομολογία του Δικαστηρίου επί της έκτης οδηγίας έχει επίσης εφαρμογή όσον αφορά την οδηγία ΦΠΑ.

18 Αφετέρου, από την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά χρονική περίοδο στη διάρκεια της οποίας ίσχυαν, αρχικώς, η έκτη οδηγία και, εν συνεχεία, η οδηγία ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ που γίνεται δεκτή στην παρούσα απόφαση πρέπει να θεωρηθεί ότι ισχύει και για το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

19 Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίσεων, πρέπει να θεωρηθεί ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ασκών τόσο δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ όσο και δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον εν λόγω φόρο, ο οποίος επενδύει τις δωρεές και τις χορηγίες που λαμβάνει τοποθετώντας τες σε ταμείο και χρησιμοποιεί τα έσοδα που παράγονται από το εν λόγω ταμείο για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων αυτών, έχει δικαίωμα να εκπέσει, ως γενικά έξοδα, τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών που βαρύνει τα έξοδα που αφορούν την εν λόγω τοποθέτηση.

20 Πρέπει να υπομνησθεί, πρώτον, ότι, μολονότι η οδηγία ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, εντούτοις στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο καθορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, προκύπτει ότι μόνον οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας υπόκεινται στον φόρο αυτό (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Όσον αφορά την τελευταία αυτή προϋπόθεση, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας παράδοσης αγαθών ή μιας παροχής υπηρεσιών ως δραστηριότητας που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει την ύπαρξη εμπορικής πράξεως μεταξύ των μερών συνεπαγομένης καθορισμό τιμής ή αντιπαροχής και ότι η εν λόγω παράδοση αγαθών ή η εν λόγω παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ του παραδιδόμενου αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Δεύτερον, σκοπός του συστήματος εκπτώσεως το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία ΦΠΑ είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, ως εκ τούτου, την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Ωστόσο, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

24 Επομένως, ούτε οι δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ ή που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ παρέχουν, καταρχήν, δικαίωμα εκπτώσεως (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών είναι αναγκαίο να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε επί της απόκτησης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας, στο στάδιο των εισροών, προϋποθέτει ότι η διενεργηθείσα για την απόκτησή τους δαπάνη αποτελεί μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογουμένων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Ωστόσο, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό, δεδομένου ότι το κόστος αυτό έχει ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Ως εκ τούτου, τόσο στη μία όσο και στην άλλη περίπτωση, η ύπαρξη μιας τέτοιας ευθείας και άμεσης σχέσεως προϋποθέτει ότι το κόστος των αγαθών ή των υπηρεσιών εισροής ενσωματώνεται αντιστοίχως στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροής ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει εντός του πλαισίου των οικονομικών δραστηριοτήτων του (απόφαση της 30ής Μαΐου 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Εν προκειμένω, για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν, υπό περιστάσεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι δυνατή η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει τα έξοδα της τοποθέτησης δωρεών και χορηγιών σε ταμείο, με σκοπό να παραχθούν πόροι για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων εκπαιδευτικού ιδρύματος όπως το πανεπιστήμιο του Cambridge, πρέπει προηγουμένως να προσδιοριστεί αν η είσπραξη των εν λόγω

δωρεών και χορηγιών καθώς και η τοποθέτησή τους σε ταμείο συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, και, υπό την ιδιότητα αυτή, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας.

29 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, στο πλαίσιο της συγκέντρωσης και της είσπραξης δωρεών και χορηγιών, το πανεπιστήμιο του Cambridge δεν ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο. Ειδικότερα, προκειμένου ένα πρόσωπο να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο, πρέπει να ασκεί οικονομικές δραστηριότητες, ήτοι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι δωρεές και οι χορηγίες, οι οποίες δίδονται κατ' ουσίαν για υποκειμενικούς λόγους, για φιλανθρωπικό σκοπό και κατά τυχαίο τρόπο, δεν συνιστούν αντιπαροχή για καμία οικονομική δραστηριότητα, η συγκέντρωση και η είσπραξή τους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 17 και 19). Εντεύθεν συνάγεται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών ο οποίος βαρύνει τυχόν έξοδα πραγματοποιηθέντα στο πλαίσιο της είσπραξης των εν λόγω δωρεών και χορηγιών, ανεξαρτήτως του λόγου για τον οποίο εισπράχθηκαν οι εν λόγω δωρεές και χορηγίες.

30 Δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην τοποθέτηση των ποσών των δωρεών και χορηγιών, καθώς και τα σχετικά με τη δραστηριότητα αυτή έξοδα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης, όσον αφορά τον ΦΠΑ, με τη μη οικονομική δραστηριότητα την οποία συνιστούν η είσπραξή τους και τα τυχόν έξοδα που συνδέονται με αυτήν. Ειδικότερα, για το πανεπιστήμιο του Cambridge, όπως και για έναν ιδιώτη επενδυτή, μια τέτοια δραστηριότητα χρηματοοικονομικής τοποθέτησης δεν συνιστά μόνο μέσο που παρέχει τη δυνατότητα παραγωγής εσόδων από τις δωρεές και χορηγίες που συγκεντρώνονται με τον τρόπο αυτό, αλλά και δραστηριότητα ευθέως συνδεόμενη με την είσπραξη αυτών και, ως εκ τούτου, αποτελεί απλώς την άμεση επέκταση της εν λόγω μη οικονομικής δραστηριότητας. Συνεπώς, ούτε η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών με τον οποίον επιβαρύνονται τα έξοδα που συνδέονται με την εν λόγω τοποθέτηση είναι δυνατή.

31 Βέβαια, το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο υπεβλήθη σε δαπάνες προκειμένου να του παρασχεθεί υπηρεσία στο πλαίσιο μη οικονομικής δραστηριότητας δεν αποκλείει, αφ' εαυτού, το ενδεχόμενο οι εν λόγω δαπάνες να παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, στο μέτρο που ενσωματώνονται στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροών ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από τον υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της εν λόγω οικονομικής δραστηριότητας (πρβλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, σκέψη 36).

32 Ωστόσο, εν προκειμένω, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι, αφενός, τα έξοδα για τη διαχείριση των δωρεών και των χορηγιών που τοποθετούνται στο εν λόγω ταμείο δεν ενσωματώνονται στην τιμή συγκεκριμένης πράξης εκροής. Αφετέρου, στο μέτρο που από τη δικογραφία αυτή προκύπτει ότι το πανεπιστήμιο του Cambridge είναι εκπαιδευτικό ίδρυμα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ότι τα επίμαχα έξοδα πραγματοποιούνται προκειμένου να παραχθούν πόροι που χρησιμοποιούνται για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των πράξεων εκροών του πανεπιστημίου αυτού, πόροι οι οποίοι καθιστούν, συνεπώς, δυνατή τη μείωση των τιμών των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται από αυτό, τα εν λόγω έξοδα δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποτελούν συστατικά στοιχεία των τιμών αυτών και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του εν λόγω πανεπιστημίου. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται, εν προκειμένω, ευθεία και άμεση σχέση ούτε μεταξύ των εν λόγω εξόδων και συγκεκριμένης πράξης εκροής ούτε μεταξύ αυτών και του συνόλου των δραστηριοτήτων του πανεπιστημίου του Cambridge, δεν είναι, εν πάση περιπτώσει, δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει τα εν λόγω έξοδα.

33 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ασκών τόσο δραστηριότητες υποκείμενες στον ΦΠΑ όσο και δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον εν λόγω φόρο, ο οποίος επενδύει τις δωρεές και τις

χορηγίες που λαμβάνει τοποθετώντας τες σε ταμείο και χρησιμοποιεί τα έσοδα που παράγονται από το εν λόγω ταμείο για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων αυτών, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει, ως γενικά έξοδα, τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών ο οποίος βαρύνει τα έξοδα που αφορούν την εν λόγω τοποθέτηση.

Επί των δικαστικών εξόδων

34 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποκείμενος στον φόρο ασκών τόσο δραστηριότητες υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας όσο και δραστηριότητες απαλλασσόμενες από τον εν λόγω φόρο, ο οποίος επενδύει τις δωρεές και τις χορηγίες που λαμβάνει τοποθετώντας τες σε ταμείο και χρησιμοποιεί τα έσοδα που παράγονται από το εν λόγω ταμείο για την κάλυψη του κόστους του συνόλου των δραστηριοτήτων αυτών, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει, ως γενικά έξοδα, τον καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας εισροών που βαρύνει τα έξοδα που αφορούν την εν λόγω τοποθέτηση.

(υπογραφές)