YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

12 päivänä helmikuuta 2009 *

Asiassa C-515/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 2.11.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.11.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.10.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Grave,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Fernandes,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään T. Harris, jota avustaa K. Lasok, QC,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.12.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan 2 ja 6 kohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisina ovat Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (jäljempänä VNLTO) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse arvonlisäverotuksessa toimitetusta jälkiverotuksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

_ _”

4 Direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö

yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

5 Direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Jos tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää siitä verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

Kansallinen säännöstö

6 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä arvonlisäverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vero, joka on rasittanut tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia elinkeinonharjoittajalle, elinkeinonharjoittajan yhteisön sisäisiä hankintoja sekä elinkeinonharjoittajalle tarkoitettujen tavaroiden maahantuontia, vähennetään tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista suoritettavasta verosta.”

7 Tämän lain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittajan vähentämä 2 §:ssä tarkoitettu vero on

a) vero, jonka toiset elinkeinonharjoittajat ovat elinkeinonharjoittajalta laskuttaneet sääntöjen mukaisesti laaditulla laskulla tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevaan ilmoitukseen liittyvän ajanjakson kuluessa;

– –

siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja liiketoiminnassaan.

– –

4. Vero vähennetään tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaisesti, kun vero laskutetaan elinkeinonharjoittajalta tai kun verosaatava syntyy. Jos ajankohtana, jolloin elinkeinonharjoittaja valmistautuu käyttämään tavaroita ja palveluja, ilmenee, että elinkeinonharjoittaja on vähentänyt tavaroihin ja palveluihin liittyvästä verosta suhteessa enemmän tai vähemmän kuin sen, mihin tavaroiden tai palvelujen käytön

perusteella on oikeus, verovelvollisen velvollisuus maksaa liian suuri vähennyksen määrä syntyy tuona ajankohtana. Syntynyt verosaatava suoritetaan [arvonlisäverolain] 14 §:n mukaisesti.

Veron vähennyskelpoinen osa, jota ei ole vähennetty, palautetaan elinkeinonharjoittajalle tätä koskevan vaatimuksen perusteella.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 VNLTO ajaa maaseutuelinkeinonharjoittajien etuja Groningenin, Frieslandin, Drenthen ja Flevolandin maakunnissa. Sen jäseninä on alan yrittäjiä, jotka maksavat sille jäsenmaksuja, joista suurin osa on tarkoitettu käytettäväksi jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

9 Jäsentensä yleisten etujen ajamisen lisäksi VNLTO suorittaa jäsenilleen erillisiä palveluja, joista se perii laskulla korvauksen. Tällaisia palveluja tarjotaan myös kolmansille. Tästä liiketoiminnasta saatu tuotto käytetään jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

10 Vuonna 2000 VNLTO hankki tavaroita ja palveluja, joita se käytti sekä arvonlisäverolliseen liiketoimintaansa että toimintaan, joka ei liity tähän. VNLTO vaati näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksamiensa arvonlisäverojen vähentämistä kokonaan, mukaan lukien niiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksetut verot, jotka liittyivät jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

11 VNLTO vähensi verovuodelta 2000 verollisiin liiketoimiin liittyvistä ostoista maksamansa arvonlisäverot. Lisäksi se vähensi osan sellaisista ostoista maksamistaan arvonlisäveroista, jotka liittyivät sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen. VNLTO vaati 14.5.2001 tähän toimintaan liittyvän arvonlisäveron lisämäärän palauttamista. Näin VNLTO vaati vähennysoikeutta määrälle, joka edusti 79:ää prosenttia kaikista sen hankkimista tavaroista ja palveluista. Verotarkastaja hylkäsi palautusvaatimuksen 3.8.2001 tekemällään päätöksellä.

12 Verotarkastaja antoi VNLTO:lle 26.3.2002 jälkiverotuspäätöksen riidanalaiselta verovuodelta. Tällä päätöksellä sellaisista ostoista maksettujen arvonlisäverojen, jotka liittyivät VNLTO:n jäsenten yleisten etujen ajamiseen, vähennys peruutettiin niin, että vähennys vastaisi tästä toiminnasta saatujen tulojen osuutta kokonaistuloista. Tämän perusteella saatiin vähennys, joka edusti 49:ää prosenttia kaikista VNLTO:n hankkimista tavaroista ja palveluista.

13 VNLTO vaati 26.4.2002 päivätyllä kirjeellään tämän jälkiverotuksen oikaisua. Verotarkastaja vahvisti toimitetun jälkiverotuksen 15.5.2002 tekemällään päätöksellä.

14 VNLTO valitti tästä päätöksestä Gerechtshof Leeuwardeniin, joka hylkäsi VNLTO:n valituksen 17.6.2005. Gerechtshof Leeuwarden katsoi, että jäsenten yleisten etujen ajaminen ei ollut VNLTO:n liiketoiminnan suora, jatkuva ja välttämätön jatke. Tällä perusteella se katsoi, ettei VNLTO:lla ollut oikeutta vähentää siltä laskutettua arvonlisäveroa, koska kyseessä olevia tavaroita ja palveluja oli käytetty sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

15 VNLTO teki 27.7.2005 kassatiovalituksen Gerechtshof Leeuwardenin päätöksestä.

16 Hoge Raad der Nederlanden, jonka käsiteltäväksi asia oli näin saatettu, katsoi, että pääasiassa oli kyse sellaisten arvonlisäverojen vähentämisestä, jotka on laskutettu kustannuksista, jotka ovat syntyneet tavaroiden ja palvelujen hankkimisesta sekä arvonlisäverolliseen liiketoimintaan että muuhun toimintaan, joka ei millään tavalla liity tähän.

17 Kansallinen tuomioistuin pohtii sitä, onko VNLTO:lla oikeus lukea yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvaksi muita tavaroita kuin investointitavaroita ja palveluja voidakseen välittömästi vähentää niiden hankinnasta maksamansa arvonlisäveron kokonaan, vaikka niitä käytetään osittain toimintaan, joka ei millään tavalla liity direktiivin 2 kohdan perusteella arvonlisäverollisiin suorituksiin.

18 Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa ja 17 artiklan 1, 2 ja 6 kohtaa tulkittava siten, että verovelvollisen on mahdollista lukea yrityksensä liikeomai-

suuteen kokonaisuudessaan investointitavaroiden lisäksi kaikki muut tavarat ja palvelut, joita käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja vähentää tällaisten tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero välittömästi ja täysimääräisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, johtaako [direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan soveltaminen palvelujen ja muiden tavaroiden kuin investointitavaroiden tapauksessa siihen, että arvonlisäverotus tapahtuu yhden ainoan kerran sillä verokaudella, jonka aikana näiden palveluiden ja tavaroiden osalta voidaan tehdä vähennys, vai onko verotuksen tapahduttava myös seuraavien kausien aikana? Jos verotuksen on tapahduttava myös seuraavien kausien aikana, kuinka veron peruste on määritettävä tavaroille ja palveluille, joista verovelvollinen ei tee poistoja?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

19 Alankomaiden hallitus toteaa, että verovelvollinen ei voi vähentää investointitavaroiden tai muiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta laskutettua arvonlisäveroa siltä osin kuin näitä tavaroita ja palveluja käytetään toimintaan, josta ei kanneta arvonlisäveroa. Näin on silloin, kun asianomainen toiminta on yleisten etujen ajamista.

20 Alankomaiden hallitus esittää, että VNLTO:n toimialana on sen sääntöjen mukaan maaseutuelinkeinojen ja tällä sektorilla toimivien yrittäjien etujen ajaminen useilla eri alueilla Alankomaissa. Alankomaiden hallitus selittää, että VNLTO on tätä varten liittynyt Land- en Tuinbouw Organisatie Nederlandin jäseneksi ja että VNLTO ajaa tämän organisaation välityksellä maanviljelijöiden etuja kunnissa, maakunnissa, kansallisella ja kansainvälisellä tasolla. VNLTO tukee Alankomaiden hallituksen mukaan aktiivisesti maatalousalan kehittämiseen tähtäävää politiikkaa maatalouden tutkimukseen, tiedotukseen ja koulutukseen liittyvissä kysymyksissä.

21 Yhteisöjen tuomioistuimessa käydyssä keskustelussa esittämissään puheenvuoroissa Alankomaiden hallitus on lisäksi todennut ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen yhteydessä, ettei luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä kohdella miltään osin eri tavalla. Se totesi kuitenkin, että VNLTO on pääasiassa vaatinut sellaisen arvonlisäveron vähennysoikeutta, joka liittyy sen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, eli sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

22 Saksan hallitus katsoo, että verovelvollisella on oikeus lukea kokonaan yrityksensä liikeomaisuuteen investointitavaroiden lisäksi kaikki sekä liiketoimintaan että yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin käytettävät tavarat. Tätä mahdollisuutta sovelletaan Saksan hallituksen mukaan palveluihin vain siltä osin kuin ne hankitaan sellaisen tavaran käytön yhteydessä, joka kuuluu kokonaan yrityksen liikeomaisuuteen. Saksan hallituksen mukaan silloin kun kyse on sellaisten tavaroiden tai palvelujen verotuksesta, jotka käytetään yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jäsenvaltioiden tehtävänä on määrätä veronkannon ajallista kohdistamista koskevista säännöistä.

23 Portugalin hallitus esittää, että oikeushenkilö ei voi vähentää kokonaan arvonlisäveroa, joka rasittaa investointitavaroita tai mitä tahansa muita tavaroita, joita käytetään yksinomaan oikeushenkilön tavoitteiden toteuttamiseen, jos tavarat on niiden hankintahetkellä osoitettu sekä arvonlisäverollisen toiminnan toteuttamiseen että sellaisen toiminnan toteuttamiseen, joista ei kanneta arvonlisäveroa.

24 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että lukuun ottamatta investointitavaroita ja palveluita, joita käytetään uusien investointitavaroiden luomiseen, verovelvollinen ei voi lukea yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaan kuuluviksi tavaroita ja palveluita, joiden käyttö on sekakäyttöä eli joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin tai yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

25 Komissio esittää, että verovelvollinen saa lukea yrityksensä liikeomaisuuteen ainoastaan investointitavarat ja vain poikkeuksellisesti palvelut, jotka ovat luonteeltaan investointitavaroiden kaltaisia ja joita käytetään sekä liiketoimintaan että yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja vähentää niiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysin ja välittömästi.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee asiallisesti direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa ja 17 artiklan 2 kohdassa säädetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuuden määrittelyä tilanteessa, jossa verovelvollinen on käyttänyt tavaroita ja palveluja, joiden hankinnasta se on maksanut arvonlisäveron, sekä liiketoimintaansa että kysymyksessä tarkoitetulla tavalla yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin eli muihin kuin arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

27 Aluksi on todettava, että direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan kaiken taloudellisen toiminnan täydellinen neutraalisuus yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoi-

tuksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Näin ollen silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3039, 24 kohta ja asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8297, 20 kohta).

29 Jotta ensimmäiseen kysymykseen voitaisiin antaa vastaus, josta on hyötyä, kysymystä on tarkasteltava sen tosiseikaston kannalta, jonka kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään kuvannut.

30 Hoge Raad der Nederlandenin tosiseikastoa koskevan kuvauksen mukaan VNLTO harjoittaa sekä arvonlisäverollista että verotonta jäsentensä yleisten etujen ajamiseen liittyvää toimintaa. Mainittu tuomioistuin on lisäksi esittänyt, että tavaroiden ja palvelujen hankinnat oli kirjattu VNLTO:n yleiskulujen tiliin, ilman että hankintoja olisi kuitenkaan kohdennettu yksinomaan tämän yhdistyksen harjoittamaan verolliseen toimintaan.

31 Näiden tosiseikkojen perusteella ja sen johdosta, että VNLTO on vaatinut oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut tavaroista ja palveluista, jotka oli tarkoitettu sekä verolliseen toimintaan että sellaiseen muuhun toimintaan, joka ei millään tavalla liity tähän, eli sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, voidaanko viimeksi mainittua toimintaa pitää

direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna toimintana tämän yhdistyksen taloudelliseen toimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tässä yhteydessä tukeutunut muun muassa asiassa C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, 14.7.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7037) ja erityisesti sen 23–25 kohtaan, joissa yhteisöjen tuomioistuin viittasi investointitavaroiden sekakäytön arvonlisäverokohtelua koskevaan oikeuskäytäntöönsä, eli tapauksiin, joissa investointitavaroita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin. Tämän oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen voi arvonlisäverotuksen kannalta joko lukea tämän tavaran kokonaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen täysin arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan. Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen liikeomaisuutena investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Jos näin ollen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai sen henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla vastikkeelliseen palvelun suoritukseen.

33 Hoge Raad der Nederlanden esittää, että näitä periaatteita voitaisiin soveltaa myös ”verovelvolliseen oikeushenkilöön, joka harjoittaa liiketoimintansa rinnalla toimintaa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan”, joten direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa voitaisiin soveltaa siihen.

34 On selvää, että tämänkaltainen toiminta, jota yhdistys harjoittaa ajaakseen jäsentensä yleisiä etuja, ei ole direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua arvonlisäverollista toimintaa, koska kyseessä eivät ole vastikkeelliset tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03 ja C-355/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Siihen, voidaanko tällaista toimintaa pitää direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna toimintana yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, on todettava, että asiassa C-437/06, Securenta, joka ratkaistiin 13.3.2008 annetulla tuomiolla (Kok., s. I-1597) sen jälkeen kun nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö oli esitetty, yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä oli muun muassa kysymys siitä, millä tavoin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on määritettävä tapauksessa, jossa verovelvollinen harjoittaa sekä taloudellista toimintaa että muuta kuin taloudellista toimintaa.

36 Tähän kysymykseen yhteisöjen tuomioistuin vastasi tuomionsa 26 kohdassa, että muu kuin taloudellinen toiminta ei kuulu direktiivin soveltamisalaan, ja totesi lisäksi tuomionsa 28 kohdassa, että kuudennessa direktiivissä säädetty vähennysjärjestelmä koskee verovelvollisen kaikkea taloudellista toimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

37 Kyseisen tuomion 30 ja 31 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi tämän perusteella, että verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan siitä syystä, että se ei ole taloudellista toimintaa, ja että silloin kun verovelvollinen harjoittaa sekä verollista tai verosta vapautettua taloudellista toimintaa että muuta kuin taloudellista toimintaa eli toimintaa, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut voidaan kohdistaa verovelvollisen taloudelliseen toimintaan.

38 Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 38 kohdassa todennut, ettei kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdalla ole haluttu vahvistaa sääntöä, jonka mukaan suoritukset, jotka jäävät arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, voidaan katsoa tehdyiksi tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla

yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, koska tällainen tulkinta tekisi direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta sisällöttömän.

39 Vielä on todettava, että toisin kuin edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens, jossa oli kyse kiinteistöstä, joka oli luettu yrityksen liikeomaisuuteen ennen kuin se otettiin osittain yksityiseen käyttöön, eli määritelmän mukaan täysin verovelvollisen yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen, VNLTO:n muuta kuin verollista toimintaa, eli toimintaa, joka muodostuu sen jäsenten yleisten etujen ajamisesta, ei sitä vastoin voida tässä tapauksessa pitää toimintana sen yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen, koska se on tämän yhdistyksen toiminnan päätavoite.

40 Ensimmäiseen kysymykseen on tämän johdosta vastattava, että direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että niitä ei voida soveltaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ja palvelujen käyttöön muuhun toimintaan kuin verovelvollisen verollisiin liiketoimiin ja että näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettava vero, joka kohdistuu tällaiseen muuhun toimintaan, ei ole vähennyskelpoinen.

Toinen kysymys

41 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

42 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että niitä ei voida soveltaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ja palvelujen käyttöön muuhun toimintaan kuin verovelvollisen verollisiin liiketoimiin ja että näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettava vero, joka kohdistuu tällaiseen muuhun toimintaan, ei ole vähennyskelpoinen.

Allekirjoitukset