

Sprawa C-515/07

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Towary i usługi zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa do celów czynności podlegających opodatkowaniu i czynności niebędących czynnościami podlegającymi opodatkowaniu – Prawo do bezpośredniego i pełnego odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu takich towarów i usług

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego

(dyrektywa Rady 77/388/EWG, art. 6 ust. 2 lit. a), art. 17 ust. 22)

Artykuł 6 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że nie mają one zastosowania do wykorzystywania towarów i usług zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa do celów realizacji czynności innych niż podlegające opodatkowaniu czynności podatnika, a podatek od wartości dodanej podlegający zapłaconiu z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących takich czynności jak działalność polegająca na tym, że dane stowarzyszenie broni ogólnych interesów swoich członków, nie podlega odliczeniu.

Artykuł 6 ust. 2 lit. a) omawianej dyrektywy nie może w istocie być traktowany jako ustanawiający zasadę, zgodnie z którą czynności, które nie są objęte zakresem zastosowania podatku VAT, mogą być uznane za czynności wykonywane „w celach innych” niż związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu tego przepisu.

(por. pkt 38, 40; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 12 lutego 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Towary i usługi zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa do celów czynności podlegających opodatkowaniu i czynności niebędących czynnościami podlegającymi

opodatkowaniu – Prawo do bezpośredniego i pełnego odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu takich towarów i usług

W sprawie C-515/07

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 2 listopada 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 listopada 2007 r., w postępowaniu

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 października 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels i M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę i C. Blaschke, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Lasoka, QC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 grudnia 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zwanym dalej „VNLTO”) a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie określenia wysokości zobowiązań w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”.

4 Artykuł 6 ust. 2 dyrektywy stanowi:

„Za ?wiadczenie usług za wynagrodzeniem [odpłatnie] uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących cz?st? aktywów przedsiębiorstwa dla [do] prywatnych potrzeb [celów] podatnika lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalno?ci?, w przypadku kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w ca?o?ci lub w cz??ci odliczeniu;

b) nieodpłatne ?wiadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników [do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników], lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalno?ci?.

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji”.

5 Artykuł 17 ust. 2 i 6 dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłaci?, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą si? kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalno?ci? gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej

dyrektywy”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 2 ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym (Wet op de omzetbelasting 1968) stanowi:

„Podatek obci?aj?cy dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug na rzecz przedsi?biorcy, dokonane przeze? mi?dzywspólnotowe nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, jest odliczany od podatku podlegaj?cego zap?acie z tytu?u dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug”.

7 Artykuł 15 tej ustawy stanowi:

„W rozumieniu art. 2 podatkiem podlegaj?cym odliczeniu przez przedsi?biorc? jest:

a) podatek, który za okres obj?ty deklaracj? zosta? uwzgl?dniony na fakturze sporz?dzonej w wymagany sposób przez innych przedsi?biorców z tytu?u dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug dokonanych na rzecz przedsi?biorcy;

[...]

o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane przez przedsi?biorc? do celów zwi?zanych z jego dzia?alno?ci? gospodarcz? [...]

[...]

4. Odliczenie podatku dokonywane jest zgodnie z przeznaczeniem towarów i us?ug, gdy podatek zostaje naliczony przedsi?biorcy w fakturze lub gdy staje si? wymagalny. Je?eli w chwili, gdy przedsi?biorca decyduje si? wykorzysta? towary i us?ugi, okazuje si?, i? odlicza podatek na nie przypadaj?cy w stosunku wy?szym lub ni?szym od tego, do którego ma prawo z uwagi na wykorzystanie towarów lub us?ug, warto?? odliczonej nadwy?ki staje si? z tym momentem wymagalna. Podatek, który sta? si? wymagalny, podlega wp?aceniu zgodnie z art. 14 [ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym].

Cz??? podatku, której nie odliczono, mimo takiego uprawnienia, b?dzie mu zwrócona na jego wniosek.

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

8 VNLTO jest stowarzyszeniem broni?cym interesów sektora rolnego w prowincjach Groningen, Fryzja, Drenthe i Flevoland. Jego cz?onkowie, tzn. przedsi?biorcy nale??cy do tego sektora, uiszczaj? na jego rzecz sk?adki, z których wi?kszo?? przeznaczana jest na obron? ich ogólnych interesów.

9 Poza obron? tych interesów, VNLTO ?wiadczy równie? na rzecz swoich cz?onków szereg us?ug indywidualnych, za które pobiera wynagrodzenie. Us?ugi te oferuje równie? osobom trzecim. Uzyskane z tej dzia?alno?ci gospodarczej zyski przeznaczone s? na obron? ogólnych interesów cz?onków.

10 W 2000 r. VNLTO naby?o towary i us?ugi, które wykorzysta?o zarówno do prowadzenia dzia?alno?ci opodatkowanej podatkiem VAT, jak i do innej, niemaj?cej zwi?zku ze wskazanym wy?ej rodzajem dzia?alno?ci. VNLTO za??da?o pe?nego odliczenia kwot podatku VAT naliczonego w cenie tych towarów i us?ug, po?ród których znajdowa?y si? równie? towary i us?ugi

dotyczące działalności polegającej na obronie interesów ogólnych jego członków.

11 Za rok podatkowy 2000 kwoty naliczonego VAT, dotyczące podlegających opodatkowaniu usług zostały przez VNLTO odliczone. Ponadto odliczono także kwoty naliczonego podatku VAT, dotyczących działalności z zakresu obrony ogólnych interesów członków VNLTO. W dniu 14 maja 2001 r. VNLTO zażądało zwrotu dodatkowej kwoty podatku VAT, dotyczącej tej działalności. I tak VNLTO wystąpiło o prawo do odliczenia dla kwoty stanowiącej 79% wszystkich nabytych przez nie towarów i usług. Decyzją z dnia 3 sierpnia 2001 r. organ podatkowy odmówił nadanego zwrotu.

12 Decyzją z dnia 26 marca 2002 r. organ podatkowy wydał wobec VNLTO decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego za sporny rok podatkowy. W decyzji tej orzeczono o konieczności uiszczenia kwot naliczonego podatku VAT odnoszącego się do działalności związanej z obroną ogólnych interesów członków stowarzyszenia, proporcjonalnie do dochodów uzyskanych przez VNLTO z tej działalności. Dla tego odliczenia odpowiadała 49% wszystkich towarów i dóbr nabytych przez VNLTO.

13 Pismem z dnia 26 kwietnia 2002 r. VNLTO odwołało się od tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzją z dnia 15 maja 2002 r. organ podatkowy utrzymał swoją decyzję w mocy.

14 VNLTO zaskarżyło wówczas tę decyzję do Gerechtshof Leeuwarden. W dniu 17 czerwca 2005 r. wspomniany sąd oddalił skargę. Uznał on, że działalność dotycząca obrony ogólnych interesów nie stanowiła bezpośredniego, ciągłego i koniecznego uzupełnienia działalności gospodarczej VNLTO. Zdaniem sądu nie mogło ono dokonać odliczenia zapłaconego podatku VAT w takim zakresie, w jakim przedmiotowe towary i usługi zostały wykorzystane do obrony interesów ogólnych jego członków.

15 W dniu 27 lipca 2005 r. VNLTO wniosło kasację od orzeczenia Gerechtshof Leeuwarden.

16 Hoge Raad der Nederlanden, przed którą zawisł spór, podniósł, że spór przed sądem krajowym dotyczy odliczenia kwot podatku VAT naliczonego w związku z wydatkami poniesionymi na zakup towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej podlegającej podatkowi VAT, jak i do innych działań niemających związku ze wskazanymi wyżej celami.

17 Sąd krajowy zastanawia się więc, czy VNLTO ma prawo zaliczyć do aktywów swojego przedsiębiorstwa towary inne niż dobra inwestycyjne i usługi, tak by móc dokonać bezpośredniego odliczenia podatku VAT zapłaconego przy ich nabyciu, nawet jeżeli są one częściowo wykorzystywane w ramach działalności niemającej żadnego związku z usługami opodatkowanymi na podstawie art. 2 dyrektywy.

18 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 1, 2 i 6 [dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że podatnik może zaliczyć w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa nie tylko dobra inwestycyjne, ale wszystkie towary i usługi, które są wykorzystywane zarówno do celów jego działalności, jak i do innych celów, oraz dokonać pełnego i bezpośredniego odliczenia naliczonego przy zakupie tych towarów i zleceniu tych usług podatku od wartości dodanej?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, czy zastosowanie art. 6 ust. 2 [dyrektywy] w odniesieniu do usług i towarów niebędących dobrami inwestycyjnymi

proceeds to this, "the VAT must be paid only once in the settlement period, in which the company makes the deduction from the value of the goods and services, or should it be paid in subsequent periods? If yes, in what way should the tax base for the goods and services not subject to depreciation be determined?"

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

Uwagi przedstawione Trybunałowi

19 Rz?d niderlandzki zwraca uwag?, ?e podatnik nie mo?e, w odniesieniu do zakupu dóbr inwestycyjnych lub te? towarów i us?ug nieb?d?cych dobrami inwestycyjnymi, dokona? odliczenia naliczonego podatku VAT, w zakresie w jakim te towary i us?ugi wykorzystywane s? do celów dzia?alno?ci, która nie jest obj?ta podatkiem VAT. Przypadek taki zachodzi, gdy dana dzia?alno?? polega na obronie ogólnych interesów.

20 Rz?d ten przypomina, ?e zgodnie ze swoim statutem VNLTO ma na celu obron? interesów sektora rolnego w kilku prowincjach Niderlandów oraz interesów przedsi?biwców dzia?aj?cych w tym sektorze. Wyja?nia on, ?e VNLTO jest w tym celu stowarzyszone z Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland i ?e za po?rednictwem tej organizacji broni interesów rolników na szczeblu gminnym, prowincji, krajowym i mi?dzynarodowym. Rz?d ten wskazuje, i? VNLTO dzia?a na rzecz wdro?enia polityki rozwoju rolnego w zakresie bada?, wzrostu ?wiadomo?ci i szkolenia.

21 W ramach debaty przed Trybunałem rzędn niderlandzki wyjaśni, że w odniesieniu do odpowiedzi na pierwsze pytanie nie można czynić rozróżnienia między osobą fizyczną i osobą prawną. Doda on jednak, że w postępowaniu przed sądem krajowym VNLTO pragnie uzyskać odliczenie VAT z tytułu swojej działalności niebędącej działalnością gospodarczą, w tym przypadku dotyczącej obrony ogólnych interesów jego członków.

22 Rz?d niemiecki uwa?a, ?e podatnik ma prawo zaliczy? w ca?o?ci do aktywów swojego przedsi?biorstwa nie tylko dobra inwestycyjne, ale wszystkie towary, które s? wykorzystywane zarówno do celów jego dzia?alno?ci, jak i do innych celów. Uprawnienie to ma zastosowanie do us?ug jedynie w takim zakresie, w jakim nabywa si? je w ramach korzystania z towaru w ca?o?ci zaliczonego do aktywów przedsi?biorstwa. W ramach opodatkowania korzystania z takich towarów lub us?ug do celów niezwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz?, to pa?stwa cz?onkowskie powinny okre?li? szczegó?owe zasady opodatkowania i okresów rozliczania podatków.

23 Rz?d portugalski utrzymuje, ?e osoba prawna nie mo?e dokona? pe?nego odliczenia podatku VAT ci???cego na dobrach inwestycyjnych lub jakichkolwiek innych towarach i us?ugach przeznaczonych wy???cznie na realizacj? jej w?asnyc celów, je?eli w chwili ich nabycia dobra te przeznaczone s? zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci? obj?t? tym podatkiem, jak i do celów czynno?ci niepodlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT.

24 Rz?d Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, ?e podatnik nie ma prawa zaliczy? w ca?o?ci do aktywów przedsi?biorstwa towarów i us?ug nieb?d?cych dobrami i us?ugami inwestycyjnymi wykorzystywanymi w celu tworzenia kolejnych dóbr inwestycyjnych, które maj? mieszane zastosowanie, tj. na cele dzia?alno?ci gospodarczej i na cele prywatne lub niezwi?zane z t? dzia?alno?ci?.

25 Komisja podnosi, że podatnik może zaliczyć do aktywów swojego przedsiębiorstwa wyjątkowo dobrą inwestycję, a wyjątkowo usługa o charakterze podobnym do dóbr

inwestycyjnych, które są wykorzystywane zarówno do celów jego działalności, jak i do innych celów, oraz dokonanie pełnego i bezpośredniego odliczenia naliczonego VAT.

Odpowiedź Trybunału

26 W pierwszym pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia zakresu prawa do odliczenia podatku VAT, o którym mowa w art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 dyrektywy, w sytuacji gdy podatnik wykorzysta towary i usługi, z tytułu nabycia których naliczono mu podatek VAT, zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i, zgodnie ze sformułowaniem użytym w pytaniu prejudycjalnym, „do innych celów”, tj. w niniejszym przypadku, do dokonywania czynności niebędących czynnościami podlegającymi opodatkowaniu.

27 Należy przypomnieć na wstępie, że ustanowiony w dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. s. I-1361, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W związku z tym, w przypadku gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. wyroki z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24 i z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 *Wollny*, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20).

29 W celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na pierwsze pytanie należy umiejscowić je w kontekście okoliczności faktycznych opisanych przez sąd krajowy w postanowieniu odsyłającym.

30 Z opisu okoliczności faktycznych przedstawionego przez Hoge Raad der Nederlanden wynika, że VNLTO prowadzi nie tylko działalność podlegającą opodatkowaniu, lecz również działalność niepodlegającą opodatkowaniu, tj. obronę ogólnych interesów członków. Sąd ten wskazał również, że nabycie towarów i usług przez VNLTO zostało zaksięgowane jako ogólne koszty, a czynności tych nie przyporządkowano wyodrębnieniu wykonywanym przez to stowarzyszenie czynnościom podlegającym opodatkowaniu podatkiem należnym.

31 Z uwagi na wspomniane okoliczności faktyczne i wniosek VNLTO, zmierzający do umożliwienia temu stowarzyszeniu odliczenia kwot podatku VAT naliczonego przy nabyciu tych towarów i usług, zarówno do celów działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i do innych celów niezwiązanych z tą działalnością, tj. działalnością polegającej na obronie ogólnych interesów członków stowarzyszenia, sąd krajowy zastanawia się, czy ten ostatni rodzaj działalności można uznać za działalność prowadzoną „do innych celów” w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy, niż cele związane z prowadzoną przez stowarzyszenie działalnością gospodarczą.

32 W ramach tych rozważań sąd krajowy powołał się między innymi na wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 *Charles i Charles-Tijmens*, Zb.Orz. s. I-7037, a w szczególności na pkt 23–25 tego wyroku, w których Trybunał przypomina orzecznictwo dotyczące systemu podatku VAT mającego zastosowanie do dóbr inwestycyjnych o zastosowaniu mieszanym, tj. wykorzystywanych do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych. Z orzecznictwa tego wynika, że podatnik ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić całość w ramach majątku

prywatnego, wy?czaj?c je tym samym ca?kowicie z systemu podatku VAT, czy te? zaliczy? je do aktywów przedsi?biorstwa jedynie w zakresie wynikaj?cym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych. Je?eli podatnik zdecyduje si? traktowa? dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocze?nie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra nale??ce do przedsi?biorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady ca?kowicie i bezpo?rednio odliczeniu. W tych okoliczno?ciach, je?eli towar zaliczony do aktywów przedsi?biorstwa spowodowa? powstanie prawa do pe?nego lub cz??ciowego odliczenia naliczonego podatku VAT, to jego wykorzystywanie do celów prywatnych podatnika lub jego personelu, lub do celów innych ni? zwi?zane z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa jest uwa?ane za ?wiadczenie us?ug dokonane odp?atnie, zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy.

33 Hoge Raad der Nederlanden uzna?a, ?e zasady te mo?na zastosowa? równie? do „osoby prawnej, która jako podatnik wykonuje równie? dzia?alno?? niepodlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem VAT”, chocia? mog?aby ona podlega? zakresowi art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy.

34 Bezsporny jest fakt, ?e taka dzia?alno??, jak dzia?alno?? polegaj?ca na tym, ?e dane stowarzyszenie broni ogólnych interesów swoich cz?onków, nie stanowi dzia?alno?ci „opodatkowanej podatkiem [VAT]” w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy, je?eli nie polega ona na odp?atnym dostarczaniu towarów lub ?wiadczeniu us?ug (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach po??czonych C?354/03, C?355/03 i C?484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I?483, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Je?li chodzi o to, czy tak? dzia?alno?? mo?na uzna? za wykonywan? „w innych celach” w rozumieniu art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy, nale?y stwierdzi?, ?e w sprawie C?437/06 Securenta, w której wyrok, zapad?y w dniu 13 marca 2008 r., Zb.Orz. s. I?1597, zosta? og?oszony po z?o?eniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, Trybuna? rozpoznawa? mi?dzy innymi pytanie, w jaki sposób, w przypadku podatnika wykonuj?cego jednocze?nie dzia?alno?? gospodarcz? i niemaj?c? charakteru gospodarczego, nale?y ustala? prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

36 W tym wzgl?dzie Trybuna? zwróci? uwag?, w pkt 26 tego wyroku, ?e dzia?alno?? niemaj?ca charakteru gospodarczego nie nale?y do zakresu przedmiotowego dyrektywy, wskazuj?c jednocze?nie w pkt 28 tego wyroku, ?e system odlicze? ustanowiony przez dyrektyw? dotyczy ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, niezale?nie od jej celów i wyników, pod warunkiem ?e te ostatnie co do zasady same podlegaj? opodatkowaniu podatkiem VAT.

37 Trybuna? uzna? zatem w pkt 30 i 31 tego wyroku, ?e VAT naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie mo?e uprawnia? do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy dzia?alno?ci, która ze wzgl?du na brak jej gospodarczego charakteru nie nale?y do zakresu stosowania dyrektywy, i ?e w przypadku, gdy podatnik wykonuje równocze?nie dzia?alno?? gospodarcz?, opodatkowan? lub zwolnion? z podatku, i dzia?alno?? nienale??c? do zakresu stosowania dyrektywy, odliczenie podatku VAT naliczonego od wydatków jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te mo?na przyporz?dkowa? dzia?alno?ci gospodarczej podatnika.

38 Z rozwa?a? tych wynika, ?e, jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 38 opinii, art. 6 ust. 2 lit. a) dyrektywy nie mo?e by? traktowany jako ustanawiaj?cy zasad?, zgodnie z któr? czynno?ci, które nie s? obj?te zakresem zastosowania podatku VAT mo?na uzna? za czynno?ci wykonywane „w celach innych” ni? zwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz? w rozumieniu tego przepisu. Taka wyk?adnia pozbawi?aby bowiem sensu art. 2 ust. 1 tej?e dyrektywy.

39 Nale?y ponadto podkre?li?, ?e w odró?nieniu od ww. sprawy Charles i Charles-Tijmens, która dotyczy?a nieruchomo?ci zaliczonej do aktywów przedsi?biorstwa, zanim zosta?a

człowiekowi przeznaczona do celów prywatnych, z definicji niemających nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika, obecna sprawa przed sądem krajowym dotyczy czynności VNLTTO niebędących czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, polegających na obronie ogólnych interesów członków tego stowarzyszenia, których nie można w tym przypadku uznać za niezwiązane z działalnością, skoro stanowi one główny przedmiot działalności tego stowarzyszenia.

40 W związku z tym na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 6 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 2 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie mają one zastosowania do wykorzystywania towarów i usług zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa do celów realizacji czynności innych niż podlegające opodatkowaniu czynności podatnika, a VAT podlegający zapłaconiu z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących takich czynności nie podlega odliczeniu.

W przedmiocie pytania drugiego

41 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

42 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 6 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że nie mają one zastosowania do wykorzystywania towarów i usług zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa do celów realizacji czynności innych niż podlegające opodatkowaniu czynności podatnika, a VAT podlegający zapłaconiu z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących takich czynności nie podlega odliczeniu.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.