EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

21. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-223/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Manchesteri VAT and Duties Tribunal'i, (Ühendkuningriik) 16. mai 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. mail 2003, menetluses

University of Huddersfield Higher Education Corporation

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, kohtunikud S. von Bahr (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász ja G. Arestis,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— University of Huddersfield Higher Education Corporation, esindaja: K. P. E. Lasok, *QC*, keda volitas *solicitor* A. Brown,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: R. Caudwell, keda abistasid C. Vajda, *QC* ja *barrister* M. Angiolini,

— Iirimaa, esindaja: D. J. O'Hagan, keda abistas A. M. Collins, *SC*,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 7. aprilli 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01 lk 274; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud University of Huddersfield Higher Education Corporation'i (edaspidi „ülikool") ja Commissioners of Customs & Excise'i (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimaste poolt ülikooli maksukoormuse vähendamise plaani raames veski restaureerimisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Selle direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt käsitletakse maksukohustuslasena iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust. Nimetatud lõikes 2 määratletud mõiste „majandustegevus" hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, sealhulgas ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

5 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik täpsustab, et:

„Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena."

6 Vastavalt sama direktiivi artikli 5 lõikele 1 käsitletakse kaubatarnena „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek[ut]."

7 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt on „„[t]eenuste osutamine" [...] mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses."

8 Sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt i näeb ette, et liikmesriigid vabastavad ülikooliharidus käibemaksust.

9 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b sätestab, et liikmesriigid vabastavad maksust kinnisvara liisingu [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürile andmine"] ja rendile andmise. Sama direktiivi artikli 13 C osa punkt a lubab liikmesriikidel siiski anda maksumaksjatele kinnisvara üürile ja rendile andmise puhul maksustamise suhtes valikuõiguse.

10 Nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sätestab:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt".

11 Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab üheaegselt seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, täpsustab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimene lõik, et „maha [võib] arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest".

12 Selle sätte teise lõigu kohaselt „määratakse [nimetatud osa] artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et ülikool osutab peamiselt haridusega seotud teenuseid, mis on käibemaksust vabastatud. Kuna ülikool teostab aga ka mitmeid maksustatavaid tarneid ja teenuseid, on tal siseriikliku õiguse kohaselt õigus tagasi saada tasutud sisendkäibemaksu vastavalt tema osalisele maksukohustusele määras, mis oli 1996. aastal 14,56% ja mis sellest ajast alates on langenud 6,04% peale.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstab esile, et 1995. aastal otsustas ülikool restaureerida kaks varemetes veskit, millele oli tema kasuks seatud asjaõiguslik valdus- ja kasutusõigus (*leasehold*). Neid kahte veskit, mis asuvad Huddersfieldis Canalside'is, tuntakse nimede „West Mill" ja „East Mill" all. Kuna renoveerimiskuludelt tasutud sisendkäibemaksu tavatingimustel suuremas ulatuses tagasi ei makstud, otsis ülikool võimalust vähendada oma maksukoormust või pikendada maksu tasumise aega.

15 Esiteks teostas ta töid ja tasus West Millis tehtud tööde eest. 27. novembri 1995. aasta dokumendiga asutati usaldusühing (*discretionary trust*, edaspidi „trust"). Asutamisdokumendis sisalduvad sätted andsid „usaldusisikute" nimetamise ja tagasi kutsumise õiguse ülikoolile. Nimetatud usaldusisikud olid ülikooli kolm endist töötajat ning soodustatud isikud olid ülikool, kõik antud hetkel immatrikuleeritud üliõpilased ja heategevusorganisatsioonid. Samal kuupäeval sõlmis ülikool „usaldusisikutega" vastutusest vabastamise lepingu (*Deed of Indemnity*), mille alusel vabastati viimased täielikult vastutusest, mis tulenevad käesolevast ning erinevatest edaspidistest tehingutest.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et trusti asutamise ainus eesmärk oli võimaldada West Milli osas pakutud maksukoormuse vähendamise plaani täitmist, milleks oli ülikooli poolt renoveerimiskuludelt tasutud sisendkäibemaksu tagasi saamine.

17 Mis puudutab põhikohtuasjas otseselt vaatluse all olevat East Milli hoonet, siis ilmneb eelotsusetaotlusest, et ülikool valis vastavalt oma finantsnõustajate esitatud kavale 21. novembril 1996 East Milli üürile andmise maksustamise ning loovutas selle 22. novembril 1996 trustile 20 aastaks maksustatavale üürile. Üürileping sisaldas tingimust, mille kohaselt võis ülikool selle lõpetada üürilepingu kuuendal, kümnendal ja viieteistkümnendal kehtivusaastal. Esialgne aastane üür oli määratud sümboolses summas 12,50 Inglise naela. Samal kuupäeval sõlmis trust, kes valis samuti tarnimise käibemaksuga maksustamise, omakorda ülikooliga maksustatavale allüürile andmise lepingu kestvusega 3 päeva vähem kui 20 aastaks esialgse sümboolse aastase üüri eest summas 13 Inglise naela.

18 Eelotsusetaotlusest nähtub veel, et University of Huddersfield Properties Ltd (edaspidi „Properties"), mis on täielikult ülikooli omandis olevate osakutega tütarettevõte, kuid mis ei kuulu isikute ühendusse, keda käsitatakse ühe käibemaksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu mõttes, saatis 22. novembril 1996 viimasele tulevaste East Milli ehitustööde eest arve summas 3 500 000 Inglise naela, millele lisandus käibemaks 612 500 Inglise naela. 25. novembril 1996 sõlmis Properties ülikooliga lepingu East Milli renoveerimiseks. Ülikool tasus Properties'i arve kindlaks määramata kuupäeval. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Properties'i mis tahes kavatsuse kohta saada kasumit ülikoolile osutatud ehitusteenuste eest ei ole esitatud mingeid tõendeid, ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduse kohaselt ei soovinud ülikool, et Properties sellist kasumit saaks.

19 Properties palkas East Milli renoveerimiseks vajalike ehitusteenuste osutamiseks ülikoolile turuhinnaga kolmandatest isikutest ettevõtjad.

20 1997. aasta jaanuari käibedeklaratsioonist ilmnes, et ülikoolile, millel oli üle 90 000 Inglise naela suurune käibemaksuvõlg, oli tagasi makstud 515 000 Inglise naela, see on summa, mille Commissioners oli pärast kontrollimist talle tingimusteta maksnud, võimaldades tal tagasi saada Properties'i esitatud arvel märgitud käibemaksu.

21 Kolmandatest isikutest ettevõtjad lõpetasid East Milli ehitustööd 7. septembril 1998 ning ülikool võttis selle samal päeval kasutusse. Seejärel suurendati üüri ja allüüri suurust vastavalt 400 000 ja 415 000 Inglise naelani aastas.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et East Milli puhul oli trusti kasutamise ja trustile üürile andmise ainus eesmärk lihtsustada ülikooli maksukoormuse vähendamise plaani elluviimist. Ta leiab lisaks, et trusti poolt ülikoolile East Milli allüürile andmise ainus eesmärk oli lihtsustada selle plaani elluviimist. Lõpuks leiab ta, et ülikool soovis saavutada ülimat maksu kokkuhoidu, lõpetades East Milli pealt käibemaksu tasumise 2–3 aasta jooksul või üürilepingu kuuendal, kümnendal või viieteistkümnendal kehtivusaastal (sh käibemaksu tasumise ka üüritasudelt).

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib veel, et kõik tehingud olid tegelikud selles mõttes, et nad tõid kaasa tegelike tarnete teostamise ja teenuste osutamise. Seetõttu ei olnud tegemist näilike tehingutega.

24 Commissioners nõudis 26. jaanuari 2000 kirjas ülikoolilt 1997. aasta jaanuari eest käibemaksu tasumist summas 612 500 Inglise naela ehitusteenuste pealt, mida Properties East Millis osutas. Kirjas märgiti, et maksustatavatele tarnetele või teenuste osutamisele oli seda maksu kohaldatud ebaõigesti ning deklareeritud käibemaksusumma osas tuleb teha ümberarvutus.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Commissioners pidas samas kirjas trustiga sõlmitud üürilepinguid „kunstlikult lisatud vaheetappideks", mida võis ülikooli esitatud tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise taotluste läbivaatamisel jätta arvestamata. Commissioners jõuab niiviisi järeldusele, et ülikool käsitas

Properties'i nõutud sisendkäibemaksu ebaõigesti, kuna see lisati maksustatavatele tarnetele või teenustele ning maksti täielikult tagasi.

26 Ülikool esitas VAT and Duties Tribunal'ile kaebuse Commissioners'i 26. jaanuari 2000 kirjaga teatatud käibemaksu korrigeerimise kohta.

27 Eelotsusetaotluse kohaselt väitis Commissioners, et kui tehingu ainus või peamine eesmärk on käibemaksu tasumise vältimine, ei ole tegemist „tarnimise või teenuse osutamisega". Samuti ei ole tegemist „majandustegevuse" raames või sellega tegelemiseks sooritatud toiminguga.

28 Teiseks väidab Commissioners, et selline tehing tuleb vastavalt „õiguse kuritarvitamise" ennetamise õiguse üldpõhimõttele jätta arvestamata ning et kuuenda direktiivi sätteid tuleb kohaldada kõnealuse tehingu tõelise sisu suhtes.

29 Ülikool väidab eelkõige seda, et vastupidiselt Commissioners'i väidetule „ei tehtud kõnealuseid tehinguid ainsa või ülekaaluka eesmärgiga maksustamist vältida". Kuigi vastab tõele, et ülikooli tõlgendatud asjaolud tegid sisendkäibemaksu tagasimaksmise olulises osas kohe „võimalikuks", tõid samad asjaolud konkreetsel perioodil kaasa ka käibemaksu tasumise olulises osas. Isegi kui tehingu tegemise „ainus või ülekaalukas eesmärk oli maksustamise vältimine", tähendaks see ülikooli arvates seda, et sellele tehingule tuleks kohaldada kõiki vältimisevastaseid õigusnorme, mida liikmesriik on kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 kohase loa alusel vastu võtnud. Ühendkuningriik ei ole aga ühtki sellist õigusnormi vastu võtnud.

30 Ülikool leiab, et tehingut võib käsitleda maksude vältimisena üksnes siis, kui:

1) tehingu objektiivne tagajärg on vastuolus kuuenda direktiivi mõtte ja eesmärkidega; ning kui

2) sellise tulemuse saavutamine oli ettevõtja subjektiivne kavatsus, põhikohtuasjas see aga nii ei ole.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et ülikooli tehtud tehingute ainus eesmärk oli maksusoodustuse saamine. Neil puudus igasugune konkreetne majanduslik eesmärk. Tehingud moodustasid tasumise pikendamise plaani, mille sisemine skeem võimaldas hilisemal kuupäeval ülimat maksu kokkuhoidu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab sellest, et nende tehingute puhul on tegemist maksude vältimisega. Veelgi enam, tuvastatud asjaolud näitavad selgelt, et sellise tulemuse saavutamine oli ülikooli ja trusti subjektiivne tahe.

32 Neil asjaoludel otsustas Manchesteri VAT and Duties Tribunal, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui

i) ülikool loobub tema valduses oleva konkreetse kinnisasjaga seotud tarnetelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise õigusest ja kui ta annab kinnisasja üürile tema poolt asutatud ja tema kontrolli all olevale trustile,

ii) trust loobub kõnealuse kinnisasjaga seotud tarnetelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise õigusest ja annab kinnisasja ülikoolile allüürile,

iii) ülikooli sõlmis ja täitis üüri- ja allüürilepinguid ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust ja kui neil tehingutel puudus konkreetne majanduslik eesmärk,

iv) üürile ja allüürile andmine tasu eest, nagu oli ülikooli ja trusti kavatsus, tähendab edasilükkamisskeemi (st käibemaksu tasumise edasilükkamise skeemi), mille olemuslikud iseärasused võimaldavad hiljem ülimat maksu kokkuhoidu,

a) siis, kas üürile ja allüürile andmine on maksustatavad teenused kuuenda direktiivi mõttes;

b) kas neid võib käsitada „majandustegevusena" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 2 teise lause mõttes?"

Eelotsuse küsimused

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarnet või teenuste osutamist ja

majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes siis, kui nende ainus eesmärk on saada maksusoodustust, muud majanduslikku eesmärki omamata.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

34 Ülikool väidab, et eelotsusetaotluses välja toodud asjaoludel on üürile ja allüürile andmine maksustatavad tehingud ja majandustegevus kuuenda direktiivi mõttes.

35 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud asjaoludel annab selline juriidiline isik nagu ülikool kinnisasja üürile kolmandale isikule, nagu seda on trust, millega ta on seotud ja mille üle ta teostab kontrolli, ja kui viimane annab kinnisasja ülikoolile allüürile ainsa eesmärgiga saada pikendust või täielikult vältida käibemaksu tasumist, mida vastasel korral suures osas tagasi ei makstaks asjaolu tõttu, et kinnisasja kasutatakse ülikooli enda maksust vabastatud haridustegevuse raames, siis:

— ülikool ei teosta majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes; täpsemalt öeldes, selline juriidiline isik nagu ülikool ei ole seotud kinnisasja kasutamisega kestva tulu saamise eesmärgil, kui tehingu tegemise eesmärk on vältida käibemaksu tasumist, ja

— üürile ega allüürile andmine ei kujuta endast teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõttes.

36 Iirimaa väidab, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei saa üürile ja allüürile andmist käsitada „majandustegevusena" kuuenda direktiivi artikli 4 teise lause mõttes ning et need ei ole sellistena maksustatavad tehingud kuuenda direktiivi mõttes.

37 Itaalia valitsus leiab, et selleks et hinnata, millises ulatuses kasutatakse kaupu ja teenuseid üheaegselt nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, tuleb jätta arvesse võtmata vahendid või tehingud, mis on tehtud ainsa eesmärgiga vältida osal põhineva arvestusviisi kohaldamist (kasutades nii täieliku mahaarvamise õigust), kuna mahaarvamise õigust evivate õigussubjektide need vahendid või tehingud ei kujuta endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes.

38 Komisjon väidab, et kohaldades mõisteid „majandustegevus" ja „kaubatarne/teenuste osutamine" kuuenda direktiivi artiklite 4, 5 ja 6 mõttes, tuleb arvestada asjaomaste tehingute ja tegevuste objektiivseid tunnusjooni. Tarnete või teenuste eesmärk ei ole asjassepuutuv.

39 Kui maksukohustuslane või selliste maksukohustuslaste rühm, kes on omavahel seotud, osalevad ühes või mitmes tehingus, mis ei ole majanduslikult õigustatud, kuid mis tekitavad kunstliku olukorra, mille ainus eesmärk on luua tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks vajalikud tingimused, ei peaks neid tehinguid arvesse võtma, kuna need kujutavad endast kuritarvitust.

Euroopa Kohtu hinnang

40 Tuleb kohe alguses meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 38).

41 Selles osas määrab kuues direktiiv käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kaubatarnetele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

42 Esiteks, mis puudutab mõistet „kaubatarned", siis täpsustab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1, et seda käsitletakse kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.

43 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7, ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 64).

44 Mis puudutab mõistet „teenuste osutamine", siis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 1, et selle alla kuulub iga tehing, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses.

45 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

46 Viimasena, mõiste „majandustegevus" on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 määratletud sellise tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute „mis tahes" tegevust ning hõlmab vastavalt kohtupraktikale tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe (vt eelkõige 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem, EKL 1990, lk I-4363, punkt 17, ja eespool viidatud kohtuotsus MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).

47 Nagu Euroopa Kohus sedastas 12. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-260/98: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2000, lk I-6537), rõhutab maksukohustuslase ja majandustegevuse mõistete määratluse analüüs, et majandustegevuse mõiste hõlmab laia kohaldamisala ja et tal on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena sõltumata tema eesmärkidest või tulemitest (vt ka 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 8, samuti selle kohta eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19, ja 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 38).

48 Tegelikult näitavad nii see analüüs kui kaubatarnete ja teenuste osutamise mõisted, et neil mõistetel, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud, on kõigil objektiivne olemus ning et neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 44).

49 Nagu Euroopa Kohus sedastas 6. aprilli 1995. aasta otsuses kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 24), oleks maksuhalduri kohustus teostada

uurimine maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja käibemaksu kohaldamisega lahutamatult seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust.

50 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad tehingud kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ning artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad.

51 Kui need kriteeriumid ei ole maksudest kõrvalehoidumise korral, näiteks valedeklaratsioonide või nõuetele mittevastavate arvete koostamise tõttu täidetud, on küsimus, kas asjaomane tehing tehti ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust, ikkagi täielikult asjassepuutumatu selle kindlaksmääramisel, kas see kujutab endast kaubatarnet või teenuste osutamist ja majandustegevust.

52 Selles kontekstis tuleb siiski rõhutada, et nagu tuleneb samal päeval tehtud kohtuotsuse C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) punktist 85, on maksukohustuslase õigus arvata maha tasutud sisendkäibemaksu kuuenda direktiiviga vastuolus siis, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust.

53 Tulenevalt eeltoodust tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ning artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna need vastavad objektiivsetele

kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, isegi kui nende ainus eesmärk oli saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata.

Kohtukulud

54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ning artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, isegi kui nende ainus eesmärk oli saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata.

Allkirjad