EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

3. september 2009 *

Kohtuasjas C-2/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 10. oktoobri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. jaanuaril 2008, menetluses

Amministrazione dell'economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

versus

Fallimento Olimpiclub Srl,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud K. Schiemann (ettekandja), P. Kūris, L. Bay Larsen ja C. Toader,

kohtujurist: J. Mazák,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. jaanuari 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Fallimento Olimpiclub Srl, *avvocato* G. Tinelli,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistasid *avvocato dello Stato* P. Gentili ja *avvocato dello Stato* W. Ferrante,

– Slovakkia valitsus, esindaja: B. Ricziová,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja M. Afonso,

olles 24. märtsi 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte kohaldamist käibemaksualases kohtuvaidluses.

2 See taotlus esitati Fallimento Olimpiclub Srl-i (likvideerimisel, edaspidi „Olimpiclub") ja Amministrazione dell'Economia e delle Finanze (edaspidi „rahandusministeerium") vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab Olimpiclubile esitatud nelja käibemaksu ümberarvutamise teadet maksustamisaastate 1988–1991 kohta.

Siseriiklik õigus

3 Itaalia tsiviilseadustiku (codice civile italiano) artikkel 2909 „Kohtuotsuse seadusjõud" sätestab:

„Seadusjõu omandanud kohtuotsustes tehtud järeldused on siduvad pooltele, nende pärijatele ja muudele õigusjärglastele."

4 Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) on oma otsuses nr 13916/06 tõlgendanud seda sätet järgmiselt:

„kui kahest identsete menetluspooltega kohtuasjast, mille aluseks on sama õigussuhe, on üks lõpetatud jõustunud kohtulahendiga, siis keelavad selles tehtud järeldused, mis puudutavad mõlema kohtuasja põhiküsimusega seotud õiguslikku olukorda või sisuliste või juriidiliste küsimuste lahendust, moodustades seeläbi kohtuotsuse jaoks vältimatu loogilise eelduse, uuesti uurida sama, juba lahendatud õigusküsimust, isegi kui hilisema menetluse eesmärgid erinevad esimese kohtuasja esemest ja nõuetest."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

5 Piiratud vastutusega äriühing Olimpiclub, kelle tegevusala on spordirajatiste ehitamine ja haldamine ja kellele kuulub Itaalia riigi omandis oleval maal asuv spordikompleks, sõlmis 27. detsembril 1985 mittetulundusühingu Associazione Polisportiva Olimpiclubiga (edaspidi „ühing"), mille asutajaliikmed olid peaaegu kõik ka Olimpiclubi osanikud, lepingu, mis lubas ühingul kasutada nimetatud spordikompleksi (edaspidi „kasutusleping"). Vastutasuks kohustus ühing tasuma esiteks Itaalia riigile makstavat hoonestusõiguse tasu (summa, mida makstakse maakasutusõiguse eest), teiseks hüvitama 5 000 000 Itaalia liiri suurused kindlaksmääratud aastased kulud ning kandma Olimpiclubile üle kogu oma brutotulu, mis koosneb ühingu liikmemaksude kogusummast.

6 1992. aastal viis rahandusministeerium läbi seda kasutuslepingut puudutava maksukontrolli ning jõudis järeldusele, et selle lepingu pooled on formaalselt õiguspärase tehinguga soovinud maksualase eelise saamiseks tegelikult üksnes seaduse täitmisest

kõrvale hoida. Olimpiclub kandis mittetulundusühingule üle kõik asjaomase spordikompleksi juhtimis- ja haldamiskohustused, saades samas selle ühingu liikmemaksude näol tulu, mida ei maksustatud seetõttu käibemaksuga. Tunnistades kasutuslepingu kohaldamatuks, luges rahandusministeerium Olimpiclubile kuuluvaks kogu ühingu brutotulu, mille viimane oli saanud maksukontrolliga hõlmatud aastatel, ning parandas seega nelja käibemaksu ümberarvutamise teatega Olimpiclubi esitatud käibemaksudeklaratsioone aastate 1988–1991 kohta.

7 Olimpiclub esitas nende ümberarvutamise teadete kohta kaebuse Commissione tributaria provinciale di primo grado di Romale (Rooma esimese astme maksukohus), kes rahuldas kaebuse, otsustades, et rahandusministeerium on vääralt tühistanud kasutuslepingu õiguslikud tagajärjed, kuna ta ei ole tõendanud, et lepingu näol on tegemist pettusega.

8 Rahandusministeerium esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Commissione tributaria regionale del Laziole (Lazio piirkondlik maksukohus), kes jättis otsuse jõusse. Selle kohtu arvates ei olnud rahandusministeerium tõendanud kasutuslepingu poolte pettuse kavatsust, arvestades, et pooled võisid lepingu sõlmimisel õiguspäraselt juhinduda sellest, et peamiselt spordiga seotud tegevuse vahetu korraldamine äriühingu poolt ei ole oma olemuselt majandustegevus.

9 Rahandusministeerium esitas viimati nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Kuna Olimpiclub oli vahepeal pankrotistunud, astus vastustajana kassatsioonimenetlusse pankrotihaldur.

10 Pankrotihaldur tugines menetluses kahele Commissione tributaria regionale del Lazio jõustunud kohtuotsusele, mille esemeks olid käibemaksu ümberarvutmise teated, mis

koostati sama, Olimpiclubi puudutava maksukontrolli raames, kuid mis käsitlesid teisi maksustamisaastaid, nimelt 1992. aasta kohta käiv otsus nr 138/43/00 ja 1987. aasta kohta käiv otsus nr 67/01/03.

11 Kuigi need otsused on teiste maksustamisperioodide kohta, on nendes sisalduvad järeldused ja tehtud otsused põhikohtuasja jaoks siduvad vastavalt Itaalia tsiviilkoodeksi artiklile 2909, mis sätestab kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte.

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Itaalia kohtud järgisid Itaalia tsiviilkoodeksi artikli 2909 tõlgendamisel pikka aega kohtuotsuste fragmenteerimise põhimõtet, mille kohaselt tuleb iga maksustamisaastat vaadelda eraldiseisvana ning iga maksustamisaasta on maksukohustuslase ja riigikassa vahelise õigussuhte esemeks, olles seejuures lahutatud sellele eelnevast ja sellele järgnevast maksustamisaastast, mistõttu sama maksu erinevaid aastaid (isegi sarnaseid küsimusi) puudutavad vaidlused lahendatakse erinevate otsustega, iga vaidlus on autonoomne ning ühe vaidluse lõpetanud otsus ei ole kuidagi siduv teisi maksustamisaastaid puudutavate vaidluse jaoks.

13 Seda lähenemist on aga hiljuti muudetud – nimelt loobuti kohtuotsuste fragmenteerimise põhimõttest. Sestsaadik võib ühes kohtuasjas tehtud otsus – kui selles esitatud järeldused puudutavad sarnaseid küsimusi – olla siduv mõnes teises kohtuasjas, isegi kui see otsus puudutab mõnda teist maksustamisperioodi kui see menetlus, milles sellele otsusele tuginetakse.

14 Osas, milles käesoleva otsuse punktis 10 viidatud mõlemas kohtuotsuses leiti, et ühingu ja Olimpiclubi vahelise kasutuslepingu sõlmimise õigustamiseks olid olemas vastuvõetavad majanduslikud põhjused, mistõttu need kohtuotsused langetati Olimpiclubi kasuks, väitis põhikohtuasja vastustaja, et kassatsioonkaebus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, kuna selles nõutakse uue otsuse tegemist samade õigusküsimuste ja faktiliste asjaolude kohta.

15 Neid asjaolusid silmas pidades leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et talle on siduvad nimetatud jõustunud kohtuotsused, milles tuvastati, et kasutusleping on reaalne, lubatav ega ole sõlmitud pettuse eesmärgil. Kohus selgitab siiski, et see võib tähendada seda, et ta ei saa põhikohtuasja analüüsida ühenduse õigust ja Euroopa Kohtu käibemaksualast praktikat, eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsust kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) silmas pidades ega saa tuvastada võimalikku õiguste kuritarvitamist.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelkõige 18. juuli 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-119/05: Lucchini (EKL 2007, lk I-6199), milles Euroopa Kohus leidis, et ühenduse õigusega on vastuolus sellise siseriikliku õigusnormi kohaldamine, mis sätestab kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte – nagu Itaalia tsiviilseadustiku artikkel 2909 –, kui nimetatud sätte kohaldamine takistab tagasi nõudmast ühenduse õiguse vastaselt antud riigiabi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et see otsus näib kajastavat Euroopa Kohtu praktikas esinevat tendentsi omistada liikmesriigi kohtu otsusele suhteline tähtsus ja nõuda sellise otsuse kõrvalejätmist, kui on vaja järgida ühenduse õiguse ülimuslikkust ning vältida vastuolu ühenduse õigusega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab siinkohal 1. juuni 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-126/97: Eco Swiss (EKL 1999, lk I-3055), 28. juuni 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-118/00: Larsy (EKL 2001, lk I-5063), 7. jaanuari 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-201/02: Wells (EKL 2004, lk I-723) ning 13. jaanuari 2004. aasta otsusele kohtuasjas C-453/00: Kühne & Heitz (EKL 2004, lk I-837).

17 Kuna käibemaksu sissenõudmisel on oluline roll Euroopa Ühenduse omavahendite kujunemisel, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas Euroopa Kohtu praktika nõuab, et liikmesriigi õiguse kohaselt jõustunud siseriikliku kohtu otsuse siduvust ei tunnustataks. Põhikohtuasjas takistab Itaalia tsiviilseadustiku artikli 2909 kohaldamine õiguste kuritarvitamisega võitlemise põhimõtte täielikku rakendamist – tegemist on põhimõttega, mille Euroopa Kohus on oma käibemaksualases praktikas välja töötanud ühise käibemaksusüsteemi täieliku kohaldamise tagamiseks; eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab siinkohal eespool viidatud otsusele Halifax jt.

18 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühenduse õigusega on vastuolus siseriikliku õigusnormi kohaldamine, milles, nagu Itaalia tsiviilseadustiku artiklis 2909, sätestatakse kohtuotsuse seadusjõu põhimõte, kui selle normi kohaldamine tingib ühenduse õigusega vastuolus oleva lahenduse, takistades ühenduse õiguse kohaldamist ka muudes valdkondades kui riigiabi (vt selle kohta [eespool viidatud] […] kohtuotsus Lucchini […]), eriti käibemaksu valdkonnas ja seoses õiguste kuritarvitamisega, mille eesmärk on õigusvastaselt maksu tasumisest kõrvale hoida, arvestades eelkõige ka siseriikliku õiguse põhimõttega – nagu seda on tõlgendanud [Corte suprema di cassazione] oma kohtupraktikas –, mille kohaselt on konkreetses kohtuasjas jõustunud kohtuotsus, kui selle põhiküsimus on teiste kohtuasjadega ühine, maksuvaidlustes siduv isegi siis, kui selles esitatud nõuded puudutavad erinevat maksustamisperioodi?"

Eelotsuse küsimus

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab sisuliselt teada seda, kas põhikohtuasja asjaoludel on ühenduse õigusega vastuolus sellise siseriikliku sätte nagu Itaalia tsiviilseadustiku artikli 2909 kohaldamine käibemaksualases kohtuvaidluses, mis puudutab maksustamisaastat, mille kohta ei ole veel ühtegi jõustunud kohtuotsust, kui see säte takistab kohtul arvesse võtmast ühenduse õiguse sätteid, mis puudutavad õiguste kuritarvitamist käibemaksu valdkonnas.

20 Esmalt tuleb rõhutada, et sellele küsimusele vastamisel ei ole oluline, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole üksikasjalikult välja toonud põhjuseid, mille tõttu ta kahtleb selles, kas kasutusleping on reaalne, lubatav ega ole sõlmitud pettuse eesmärgil.

21 Olimpiclub tugines kohtuotsuse seadusjõu põhimõttele, nii nagu seda tõlgendatakse Itaalia õiguskorras ja on kirjeldatud käesoleva otsuse punktis 13, väites, et teisi maksustamisperioode puudutavates varasemates kohtuotsustes sisalduv järeldus, et kasutusleping on reaalne, lubatav ega ole sõlmitud pettuse eesmärgil, on siduv ja lõplik.

22 Selle kohta tuleb meelde tuletada, et kohtuotsuse seadusjõu põhimõttel on oluline tähtsus nii ühenduse õiguskorras kui siseriiklikes õiguskordades. Selleks et tagada nii õiguse ja õigussuhete stabiilsus kui ka korrakohane õigusemõistmine, on oluline, et kohtulahendeid, mis on jõustunud peale olemasolevate edasikaebevõimaluste ammendamist või selleks sätestatud tähtaegade möödumist, ei oleks enam võimalik vaidlustada (30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-224/01: Köbler, EKL 2003, lk I-10239, punkt 38, ja 16. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-234/04: Kapferer, EKL 2006, lk I-2585, punkt 20).

23 Järelikult ei kohusta ühenduse õigus siseriiklikku kohut jätma kohaldamata siseriiklikke menetlusnorme, mis annavad otsusele seadusjõu, isegi siis, kui see võimaldaks heastada selle otsusega toime pandud ühenduse õiguse rikkumise (vt eespool viidatud kohtuotsus Kapferer, punkt 21).

24 Kuna selles valdkonnas puuduvad ühenduse õiguse sätted, tuleb kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte rakendamise tingimused menetlusautonoomia põhimõttest tulenevalt sätestada liikmesriikide õiguskordades. Need tingimused ei tohi aga olla ebasoodsamad võrreldes tingimustega, mis kehtivad siseriiklikele asjaoludele (võrdväärsuse põhimõte), ega tohi olla sätestatud selliselt, et nad muudavad ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kapferer, punkt 22).

25 Eespool viidatud kohtuotsus Lucchini ei sea sellist arutluskäiku kahtluse alla. Nimetatud kohtuotsus puudutas hoopis erilist olukorda, kus küsimus oli liikmesriikide ja ühenduse pädevuse jaotuse põhimõtetest riigiabi valdkonnas, kusjuures siseriiklike

abimeetmete ühisturuga kokkusobivuse hindamine kuulub komisjoni ja Euroopa ühenduste ainupädevusse (eespool viidatud kohtuotsus Lucchini, punktid 52 ja 62). Käesolevas kohtuasjas ei ole küsimus pädevuse jaotuses.

26 Käesolevas asjas on küsimus konkreetselt selles, kas tõhususe põhimõttega on kooskõlas kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte tõlgendus, millele tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mille kohaselt on konkreetses kohtuasjas jõustunud kohtuotsus, kui selle põhiküsimus on teiste kohtuasjadega ühine, maksuvaidlustes siduv isegi siis, kui selles esitatud nõuded puudutavad erinevat maksustamisperioodi.

27 Seejuures tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et iga juhtumit, mille puhul kerkib küsimus, kas mingi siseriiklik menetlusnorm muudab ühenduse õiguse kohaldamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, tuleb analüüsida, võttes arvesse selle sätte asukohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Seda silmas pidades tuleb vajaduse korral arvesse võtta siseriikliku õigussüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, nagu kaitseõiguse tagamine, õiguskindluse põhimõte ja menetluse nõuetekohane läbiviimine (14. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-312/93: Peterbroeck, EKL 1995, lk I-4615, punkt 14).

28 Seega tuleb eelkõige analüüsida, kas Itaalia tsiviilseadustiku artikli 2909 eespool toodud tõlgendus võib olla õigustatud õiguskindluse põhimõtte kaitse vaatenurgast, pidades silmas selle tõlgenduse tagajärgi ühenduse õiguse kohaldamisele.

29 Siinkohal tuleb sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtuga märkida, et selline tõlgendus mitte ainult ei takista vaidlustamast jõustunud kohtuotsust, isegi kui sellega

rikutakse ühenduse õigust, vaid muudab kohtuliku kontrolli võimatuks ka muude pädeva maksuameti otsuste osas, mis puudutavad sama menetluspoolt ning ühise põhiküsimusega seotud samu sisulisi ja juriidilisi küsimusi, kuid teist maksustamisaastat.

30 Kohtuotsuse seadusjõu põhimõtte selline tõlgendus tooks seega kaasa selle, et juhul, kui lõplikus kohtuotsuses antakse ühenduse õiguse sätetele, mis puudutavad õiguste kuritarvitamist käibemaksu valdkonnas, ühenduse õigusega vastuolus olev tõlgendus, korduks nende sätete väär kohaldamine igal uuel maksustamisaastal, ilma et oleks võimalik seda ebaõiget tõlgendust parandada.

31 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et ühenduse õiguse sätete tõhusa kohaldamise nii ulatuslikku takistamist käibemaksu valdkonnas ei saa mõistlikult õigustada õiguskindluse põhimõttega ning seda tuleb lugeda tõhususe põhimõttega vastuolus olevaks.

32 Järelikult tuleb vastata, et põhikohtuasja asjaoludel on ühenduse õigusega vastuolus sellise siseriikliku õigusnormi nagu Itaalia tsiviilseadustiku artikkel 2909 kohaldamine käibemaksualases kohtuvaidluses, mis puudutab maksustamisaastat, mille kohta ei ole veel ühtegi jõustunud kohtuotsust, kui selle normi kohaldamine takistab seda vaidlust lahendaval siseriiklikul kohtul arvestada ühenduse õiguse sätteid, mis puudutavad õiguste kuritarvitamist käibemaksu valdkonnas.

Kohtukulud

33 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 (teine koda) otsustab:

Põhikohtuasja asjaoludel on ühenduse õigusega vastuolus sellise siseriikliku õigusnormi nagu Itaalia tsiviilseadustiku artikkel 2909 kohaldamine käibemaksualases kohtuvaidluses, mis puudutab maksustamisaastat, mille kohta ei ole veel ühtegi jõustunud kohtuotsust, kui selle normi kohaldamine takistab seda vaidlust lahendaval siseriiklikul kohtul arvestada ühenduse õiguse sätteid, mis puudutavad õiguste kuritarvitamist käibemaksu valdkonnas.

Allkirjad