

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

7. november 2013(*)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 63 ja 65 – Kapitali vaba liikumine – Liikmesriigi maksuõigusnormid, mis keelavad teises liikmesriigis asuva kinnisasja müügiga seotud kahjumi maha arvata tulust, mis on saadud väärtpaperite võõrandamisest maksustamise koha liikmesriigis

Kohtuasjas C-322/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeuse (Soome) 23. juuni 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. juunil 2011, menetluses, mille algatamist taotles

K,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet ja E. Levits (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. jaanuari 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- K, esindaja: *asianajaja* M. Tiusanen,
- Soome valitsus, esindajad: H. Leppo ja S. Hartikainen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: K. Petersen ja T. Henze,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja K. Petkovska,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Murrell, keda abistas *barrister* K. Bacon,
- Euroopa Komisjon, esindajad: I. Koskinen, R. Lyal ja W. Roels,

olles 21. märtsi 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuasjas, mis on algatatud Soomes üldise tulumaksukohustusega isiku K taotlusel ja puudutab olukorda, kus Soome maksuamet keelas nimetatud isikul Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjumi maha arvata Soomes maksustatavast tulust.

Õiguslik raamistik

Soome õigus

3 30. detsembri 1992. aasta tulumaksuseaduse 1992/1535 [tuloverolaki (1992/1535)] – põhikohtuasja asjaolude ajal, s.o. maksustamisaastal 2004 – kehtinud redaktsiooni (edaspidi „tulumaksuseadus“) § 45 lõige 1 sätestas, et vara võõrandamisest saadud tulu on maksustatav kapitalitulu.

4 Tulumaksuseaduse § 50 oli sõnastatud järgmiselt:

„Vara võõrandamisest saadud kahjum arvatakse maha võõrandamisest saadud tulust maksustamisaastal, mil kahjum tekkis ja sellele järgneval kolmel aastal ja seda ei võeta arvesse kapitalikahjumi kindlaksmääramisel.”

5 Seaduse 1995/1552 rahvusvahelise topeltmaksustamise vältimise kohta [kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] § 6 on sõnastatud järgmiselt:

„Välismaal saadud tulu, mille osas on Soome rahvusvahelise lepinguga loobunud oma maksustamise eelisõiguse teostamisest, loetakse füüsilise isiku maksustatavaks tuluks [...]. Maksumaksja tulumaksust võib siiski maha arvata selle osa, mis vastab tuluallika ja tulu liigi alusel maksust vabastatud osale (progressiivne maksuvabastuse meetod). Välisriigist saadud tulu arvestamisel arvatakse tulu saamise ja säilitamisega seotud kahjum ja intress maha, kui ei ole sätestatud teisiti. Kahjum ja intress ei ole siiski mahaarvatavad, kui need ületavad välisriigis saadud tulu [...]. Mahaarvamine tehakse erinevate tulevaste maksude põhjal.”

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et Soomes on kapitalitulu maksustamine proportsionaalne. Vastavalt tulumaksuseaduse § 124 lõikele 2 oli 2004. aastal kapitalitulule kohaldatav maksumäär 29%.

Topeltmaksustamise vältimise leping

7 Prantsuse Vabariigi valitsuse ja Soome Vabariigi valitsuse vahel sõlmitud ja 11. septembril 1970 Helsingis allkirjastatud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi „Soome ja Prantsusmaa vaheline leping“) artikli 6 lõike 1 kohaselt maksustatakse kinnisasjast saadud tulu selles lepinguosalises riigis, kus kinnisvara asub.

8 Soome ja Prantsusmaa vahelise lepingu artikli 13 lõige 1 näeb ette, et kasu kinnisasja võõrandamisest maksustatakse selles lepinguosalises riigis, kus kinnisvara asub.

9 Soome ja Prantsusmaa vahelise lepingu artikkel 23 näeb ette järgmist:

„Topeltmaksustamist välditakse järgmisel viisil:

1. [...]

2. Soomes:

a) Mis tahes muu tulu või kapitali osad, mida ei ole järgnevalt nimetatud käesoleva lõike punktis

b, on Soome maksust vabastatud artikli 2 lõigu 3b tähenduses, kui vastavat tulu või kapitali osasid võib käesoleva lepingu alusel maksustada Prantsusmaal.

[...]

c) Ilma et see piiraks lõikude a ja b sätete kohaldamist, võib käesoleva lepingu kohaselt Soomes maksustatavalt tulult arvutada maksu maksumäära alusel, mis vastab Soome maksuõigusnormide kohaselt maksustatavalt kogutulult arvestatavale määrale.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 2004. aastal müüs K Prantsusmaal asuva kinnisasja, mille ta oli omandanud 2001. aastal. Sellega seoses deklareeris K kahjumi summas 172 623 eurot. K esitatud deklaratsioonide kohaselt ei saanud ta Prantsusmaal tulu, millest oleks võinud kahjumi maha arvata, samuti ei olnud tal 2004. aastal Prantsusmaal muud vara, mille võõrandamisest saadavast tulust oleks saanud katta asjaomase ajavahemiku kahjumi. Samas sai K 2004. aastal Soomes maksustamisele kuuluvat tulu väärtpaberite võõrandamisest ja ta taotles õigust katta sellega Prantsusmaal asuva kinnisasja müügist tekkinud kahjumit. K ei tegele ettevõtlusega, mille püsiva tegevuskoha juurde kuuluks kinnisasi või väärtpaberid.

11 Verovirasto (maksuamet) oli seisukohal, et K?l ei olnud õigust Prantsusmaal asuva kinnisasja müügist tekkinud kahjumit maha arvata Soomes saadud väärtpaberitulust.

12 Kuna Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (Edela-Soome maksude vaidlustuskomisjon) jättis 13. aprillil 2006 K mahaarvamistaotluse rahuldamata, esitas viimane kaebuse Turun hallinto-oikeusele (Turu halduskohus). Kuna ka see kaebus jäeti 31. oktoobri 2007. aasta otsusega rahuldamata, esitas K apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele.

13 K väitis, et kui tema apellatsioonkaebus jäetakse rahuldamata, siis on kahjumi maha arvamata jätmine lõplik, sest tal on Soomes üldine tulumaksukohustus ja Prantsusmaal ei ole tal muud sissetulekut või vara. Mahaarvamise võimaluse puudumine aga piirab asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise põhimõtteid ja see ei ole liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse seisukohast põhjendatud.

14 K sõnul ei kahjusta Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisega seotud kahjumi mahaarvamine Soomes aktsiate võõrandamisel saadud tulust paralleelse maksustamispädevuse teostamist. Euroopa Kohtu praktikast, eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsusest kohtuasjas C?446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I?10837, punkt 40) ja 29. märtsi 2007. aasta otsusest kohtuasjas C?347/04: Rewe Zentralfinanz (EKL 2007, lk I?2647, punkt 69) nähtuvalt ei ole asjaolu, et Soome Vabariik ei maksusta Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest saadud tulu, iseenesest piisav, et põhjendada reeglit, mille kohaselt on mahaarvatav üksnes Soomes asuvate kinnisasjadega seotud kahjum.

15 Kahjumi kahekordse mahaarvamise vältimine ei saa olla põhjenduseks, kuna K ei oma Prantsusmaal vara, ta ei tööta seal ega saa sealt mingit tulu.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et isik, kellel on Soomes üldine tulumaksukohustus, võib seal tulumaksuseaduses sätestatud korras maha arvata Soomes asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahjumi, kuid ei saa seal maha arvata Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamisest saadud kahjumit. Nimetatud kohus täpsustab, et ta on samalaadses kohtuasjas nagu põhikohtuasi otsustanud mitte nõustuda sellega, et teises liikmesriigis asuva kinnisvara müümisest tekkinud kahjum arvatakse Soomes maksustatavast tulust maha, kuid otsus selles kohtuasjas tehti enne Euroopa Kohtu 15. mai 2008. aasta otsust kohtuasjas C?414/06: Lidl

Belgium (EKL 2008, lk I?3601) ja 23. oktoobri 2008. aasta otsust kohtuasjas C?157/07: Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstat (EKL 2008, lk I?8061).

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab veel, et käesolev juhtum erineb eespool viidatud kohtuasjades Lidl Belgium ja Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt arutusel olnud juhtumitest seetõttu, et K saadud kahjum ei ole seotud teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vahendusel toimunud majandustegevusega. Selles kontekstis toimunud majandustegevus on põhimõtteliselt ajaliselt seotud, mistõttu võiks mõistlikult eeldada, et sellest tekib edaspidi tulu, millest võib kahjumi uuesti maha arvata. Sellisel juhul ei oleks niisiis selge, kas kahjum on lõplik, ja on olemas oht, et kahjum arvatakse maha kaks korda. Seevastu, kui maksukohustuslasele ei jää teises liikmesriigis ühtegi tuluallikat, millest saaks kahjumi maha arvata, siis on kahjumi lõplikkuse mõttes tegemist mõnevõrra teistsuguse olukorraga, isegi kui Prantsuse maksustamiskord sisaldaks samuti võimalust arvata vara võõrandamisest tekkinud kahjum maha järgmiste aastate tuludest. Põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras, mis ei ole seotud majandustegevusega, ei ole võimalik käsitada maksumaksjat nii, et ta saab liikmesriigis, kus asi asub, tulu, millest võib uuesti kahjumi maha arvata.

18 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud sätted, mille kohaselt ei saa Soomes üldise tulumaksukohustusega isik Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjumit Soomes maksustatavast tulust maha arvata, kuigi selline isik saab Soomes asuva samalaadse kinnisvara võõrandamisest tekkinud kahjumi teatud tingimustel arvata maha oma kapitali kasvutulust?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas ELTL artiklitega 63 ja 65 on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis ei luba maksumaksjal, kes asub selles liikmesriigis ja on seal üldise tulumaksukohustusega isik, teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjumit arvata maha esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavast väärtpaberitulust, kuigi see oleks teatud tingimustel võimalik, kui kinnisasi asuks esimesena nimetatud liikmesriigis.

Piirangu esinemine

20 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et kuna EL toimimise lepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine” ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses, on nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [mis on tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga] rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisas toodud nomenklatuuril näitlik tähendus, kuigi see direktiiv võeti vastu EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 69 ja artikli 70 lõike 1, tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga), arvestades et selle lisa sissejuhatava osa kolmanda põhjenduse kohaselt ei ole nomenklatuur kapitali liikumiseks peetavate tehingute ammendav loend (vt eelkõige 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I?8203, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika; 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?67/08: Block, EKL 2009, lk I?883, punkt 19, ja 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?35/08: Busley ja Cibrian Fernandez, EKL 2009, lk I?9807, punkt 17).

21 Direktiivi 88/361 I lisas loetletud kapitali liikumine hõlmab II rubriigis „Kinnisvarainvesteeringud” residentide kinnisvarainvesteeringuid välismaal.

- 22 Seoses kapitali liikumise piirangute esinemisega ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses olgu meenutatud, et selle sättega keelatud meetmed on sellised, et nende tõttu võivad mitteresidendid hoiduda investeeringute tegemisest mõnes liikmesriigis või liikmesriigi residendid hoiduda investeeringute tegemisest teistes liikmesriikides (vt 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?370/05: Festersen, EKL 2007, lk I?1129, punkt 24; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?101/05: A, EKL 2007, lk I?11531, punkt 40; 22. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?377/07: STEKO Industriemontage, EKL 2009, lk I?299, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez, punkt 20).
- 23 Sellisteks piiranguteks võib pidada ainult neid siseriiklikke meetmeid, mis võivad takistada või piirata teises liikmesriigis asuva kinnisasja omandamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Busley ja Cibrian Fernandez, punkt 21).
- 24 Põhikohtuasjas kõnealuse maksustamiskorraga seoses tuleb märkida, et tulumaksuseaduse § 50 lõike 1 kohaselt võivad residendist maksumaksjad nii vallas- kui kinnisvara võõrandamisest saadud kahjumi arvata maha muu vallas- või kinnisvara võõrandamisest saadud tulust maksustamisaastal, mil kahjum tekkis, ja sellele järgneval kolmel aastal.
- 25 Samas tähendab selline mahaarvatavus maksusoodustust, mida kinnisasja puhul saab vaid juhul, kui kahjum on tekkinud maksumaksja asukoha liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest, aga mitte siis, kui kinnisasi asub mõnes muus liikmesriigis.
- 26 Seaduse 1995/1552 § 6 lõike 1 kohaselt ei ole teises liikmesriigis tekkinud kahjum mahaarvatav, kui see ületab selles riigis saadud tulu.
- 27 Seega, residendist maksumaksja ei või teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjumit arvata maha Soomes väärtpaberite võõrandamisest saadud maksustatavast tulust.
- 28 Neil asjaoludel on sellise Soome residendist maksumaksja olukord, kes on selles riigis üldise tulumaksukohustusega isik ja kellel tekib teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisel kahjum, vähem soodne kui maksumaksja oma, kellel tekib kahjum Soomes asuva kinnisasja müügist.
- 29 Erinevalt Soome valitsuse väidetust ei tulene asjaolu, et liikmesriigi maksumaksjal on võimatu arvata maha teises liikmesriigis asuva kinnisasja müümisel tekkinud kahjumit esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavast tulust, kahe asjaomase liikmesriigi maksustamispädevuse paralleelsest teostamisest.
- 30 Tuleb märkida, et antud juhul otsustas Soome Vabariik esiteks lubada residendist maksumaksjatel arvata maha asja võõrandamisest tekkinud kahjumit teise asja võõrandamisest saadud tulust, ja teiseks, piirata sellise kahjumi arvesse võtmist ning eelkõige mitte lubada Soomes maksustatava tulu tasaarvestamist teises liikmesriigis tekkinud kahjumiga.
- 31 Selline kinnisasja asukohal põhinev erinev kohtlemine võib pärssida maksumaksja tahet omandada kinnisvara mõnes teises liikmesriigis, mistõttu kujutab see endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis üldreeglina on ELTL artikliga 63 keelatud.
- 32 Siiski tuleb uurida, kas selline kapitali liikumise piirang võib olla EL toimimise lepingu sätete seisukohalt põhjendatav.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus

33 ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt „[ELTL] [a]rtikli 63 sätteid ei mõjuta „liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

34 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest, tuleb tõlgendada täht-tähelt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende asukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (vt 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 57; 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: Mattner, EKL 2010, lk I-3553, punkt 32, ja 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 56).

35 Selles sättes ette nähtud erandit piirab omakorda ELTL artikli 65 lõige 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed ja kord „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses” (eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 57).

36 ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a lubatud erinevat kohtlemist tuleb niisiis eristada sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisest. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et põhikohtuasjas kohaldatavatega sarnaseid siseriiklikke õigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kuid selleks peab erinev kohtlemine hõlmama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või peab see olema üldistes ülekaalukates huvides põhjendatud (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Soome ja Saksamaa valitsus ning Euroopa Komisjon lisavad, et selle maksumaksja olukord, kes on teinud teises liikmesriigis kinnisvarainvesteeringu, erineb objektiivselt selle maksumaksja olukorrast, kes on sarnase investeeringu teinud oma asukohariigis.

38 Soome valitsuse sõnul põhinevad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid tulu ja kahjumi sümmeetrilisel maksustamisel, kuna mahaarvamine on lubatud vaid Soomes maksustatavate tuluga seotud kahjumi puhul. Seega ei ole liidu õigusega vastuolus, kui residendist maksumaksjaid, kes on teinud kinnisvarainvesteeringuid teises liikmesriigis, millest saadav tulu on topeltnmaksustamise vältimise lepinguga kindlaks määratud maksustamispädevuse jaotuse kohaselt maksustatav üksnes selles teises liikmesriigis, koheldakse erinevalt võrreldes residendist maksumaksjatega, kes on oma asukoha liikmesriigis teinud kinnisvarainvesteeringuid, millest teenitud tulu on viimati nimetatud liikmesriigis maksustatav.

39 Saksamaa valitsus väidab, et riigi territooriumil asuva kinnisasja omanik ja teise liikmesriigi territooriumil asuva kinnisasja omanik ei ole objektiivselt sarnases olukorras, kuna esimesena nimetatud omanik maksustatakse selle riigi maksuga, samas kui teisena nimetatud omanik maksustatakse teises liikmesriigis, kuivõrd topeltnmaksustamise vältimise lepingu korral kuuluvad kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjum ja kasum ainuüksi selle liikmesriigi maksustamispädevusse, kus võõrandatav asi asub.

40 Komisjon märgib omalt poolt, et sellisel juhul nagu põhikohtuasjas ei saa väita, et kinnisasja võõrandamisega seotud kahjumi mahaarvatavuse osas on Prantsusmaal või Soomes asuva kinnisasja Soome residentidest omanikud sarnastes olukordades. Nimelt, Prantsuse maksuõigus ei tunne sellise mahaarvatavuse põhimõtet, erinevalt Soome maksuõigusest, mistõttu on Soome riigi keeldumine mahaarvamisest põhjendatav olukordade erinevusega.

41 Esiteks, mis puudutab Soome ja Saksamaa valitsuse argumente, mille eesmärk on näidata, et kinnisvaratulu maksustamispädevuse jaotuse tõttu, nagu see tuleneb topeltmaksustamise vältimise lepingust, erineb selle maksumaksja olukord, kes on teinud kinnisvarainvesteeringu teises liikmesriigis, selle maksumaksja olukorrast, kes on teinud sellise investeeringu oma asukohariigis, siis tuleb meenutada, et Euroopa Liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikide pädevusse sätestada tulu ja vara maksustamise kriteeriumid ning vajaduse korral vältida topeltmaksustamist lepingute abiga (vt 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-290/04: FKP Scorpio Konzertproduktionen, EKL 2006, lk I-9461, punkt 54; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EKL 2006, lk I-11673, punkt 52; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 52, ning eespool viidatud kohtuotsus Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 48).

42 Soome ja Prantsusmaa vaheline leping annab artikli 6 lõikega 1 liikmesriigile, kus asub kinnisasi, pädevuse maksustada maksumaksja sellest saadava tulu. Lisaks näeb nimetatud lepingu artikli 13 lõige 1 ette, et kasu kinnisasja võõrandamisest maksustatakse selles lepinguosalisel riigis, kus kinnisvara asub.

43 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, lubab Soome ja Prantsusmaa vaheline leping Soome Vabariigil kohaldada progressiivse maksuvabastuse menetlust, kõrvaldades topeltmaksustamise. Selle lepingu artikli 23 lõike 2 punkt c sätestab, et Soomes maksustatavalt tulult võib lepingu alusel maksu arvutada maksumäära alusel, mis vastab Soome maksuõigusnormide kohaselt maksustatavalt kogutulult arvestatavale määrale.

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ning kohtuistungil K ja Soome valitsuse antud selgitustest nähtub, et kuigi Soome ja Prantsusmaa vaheline leping lubab progressiivse maksustamise kohaldamiseks võtta arvesse Prantsusmaal maksustatavat tulu tulumaksu arvutamisel Soomes, ei ole see võimalus rakendatav kindla maksumääraga maksustatava kapitalitulu puhul.

45 Ometi tuleneb sellest võimalusest, et kuna Soome ja Prantsusmaa vahelise lepingu kohaselt on kinnisvaratulu maksustamine selle liikmesriigi ülesanne, kelle territooriumil kinnisasi asub, ei ole Soome territooriumil asuva maksumaksja tulumaksu arvutamiseks Prantsusmaal asuva kinnisasjaga seotud tulu arvessevõtmine sellega vastuolus, samuti ei saa selle valikuga olla vastuolus antud asja müügist maksumaksjale tekkinud kahjumi arvessevõtmine.

46 Soome ja Prantsusmaa vahelise lepinguga maksustamispädevuse andmine sellele liikmesriigile, kus kinnisasi asub, ei muuda tingimata tulude, sh negatiivse tulemi arvessevõtmise osas oma asukoha liikmesriigis sellise maksumaksja olukorda teistsuguseks kui selle maksumaksja olukorda, kelle kogu tulu on saadud asukoha liikmesriigi territooriumil.

47 Teiseks, mis puudutab komisjoni viidatud asjaolu, et liikmesriik, kus kinnisasi asub, ei sätesta õigust arvata maha kahjumit, mis tuleneb kinnisasja müügist, siis see asjaolu ei saa samuti muuta maksumaksja olukorda oma asukohariigi seaduste ees teistsuguseks, kuna – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 45 – sellise kahjumi arvesse võtmata jätmine tuleneb maksumaksja asukoha liikmesriigi otsusest ning Prantsusmaa ja Soome vaheline leping ei keela sellise kahjumi arvessevõtmist.

48 Sellest tuleneb, et kinnisasja müügist tekkinud kahjumi mahaarvamise võimalusega seotud erinevat kohtlemist ei saa põhjendada nimetatud asja asukohaga seotud olukordade erinevusega.

49 Seega tuleb veel kontrollida, kas põhikohtuasjas kõnealune piirang on põhjendatav üldisest huvist tulenevate ülekaalukate põhjustega, millele viitasid eri Euroopa Kohtule seisukohti esitanud valitsused ja komisjon ning mis on seotud vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus Soome Vabariigi ja Prantsuse Vabariigi vahel, vältida kahjumi kahekordset arvesse võtmist, hoida ära maksudest kõrvalehoidumine ning tagada Soome maksusüsteemi ühtsus.

50 Kõigepealt, mis puudutab liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust, millele viitasid kõik seisukohti esitanud valitsused ja komisjon, siis tuleb meenutada, et see on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt eelkõige 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 45, ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-18/11: Philips Electronics UK, punkt 23), mistõttu võib olla vajalik ainuüksi ühe liikmesriigi maksuõiguse normide kohaldamine nii kasumi kui ka kahjumi osas selles liikmesriigis asuvate maksumaksjatele majandustegevusele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 45; Oy AA, punkt 54, ning Lidl Belgium, punkt 31).

51 Selle eesmärgi mõte, nagu Euroopa Kohus on varem rõhutanud, on kaitsta kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelist sümmeetriat (vt eespool viidatud kohtuotsused Lidl Belgium, punkt 33, ja Philips Electronics UK, punkt 24), eelkõige selleks, et vältida olukorda, kus maksumaksjal oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus see kahjum maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Oy AA, punkt 56, ja Lidl Belgium, punkt 34).

52 Kui põhikohtuasjas jätta Soome ja Prantsusmaa vaheline leping arvestamata, oleks Soome Vabariigil õigus maksustada Soomes asuva maksumaksja Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest saadud tulu.

53 Seega viib Soome ja Prantsusmaa vahelise lepingu kohaldamine koostoimes Soome maksualaste õigusaktidega selleni, et Soome Vabariigil puudub igasugune maksustamispädevus Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest pärit tulu osas, kuna see tulu ei ole Soomes maksustatav ega muul viisil arvesse võetav.

54 Kui leppida sellega, et teises liikmesriigis asuva kinnisasja müügist tekkinud kahjum peab olema maksumaksja asukoha liikmesriigis mahaarvatav, sõltumata nende liikmesriikide vahel kokku lepitud maksustamispädevuse jaotusest, tähendaks see, et nimetatud maksumaksjal oleks õigus vabalt valida liikmesriik, kus kahjumi mahaarvamine on maksude tasumise seisukohalt talle kõige soodsam (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lidl Belgium, punkt 34).

55 Neil asjaoludel, nagu märgib sisuliselt ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 40, võimaldab Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahjumi mahaarvamise keelamine säilitada kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise vahelise sümmeetria. See meede on muu hulgas osa eesmärgist, milleks on tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

56 Teiseks, mis puudutab põhjendust seoses vajadusega vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist, millele viitasid Saksamaa ja Rootsi valitsus, on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigid peavad suutma seda ohtu ennetada (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 47; Rewe Zentralfinanz, punkt 47, ja Lidl Belgium, punkt 35).

57 Samas tuleb märkida, et põhikohtuasja vaidluse aluseks olevaid asjaolusid silmas pidades tundub puuduvat oht, et maksumaksja võtab sama kahjumi arvesse kaks korda.

58 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 32 märgib, ei saa Prantsusmaal asuva kinnisasjaga selles liikmesriigis kaasnenud kahjumi maha arvata kogutulust ega mõne muu asja müügist saadud tulust.

59 Kolmandaks, Rootsi ja Ühendkuningriigi valitsuse sõnul on põhikohtuasjas kõnealuste Soome õigusnormide eesmärk ära hoida maksustamise vältimise ohtu, mille tekitaks füüsilise isiku saadud tulude vähenemise ülekandmise võimalus ühest liikmesriigist teise, kuna selline võimalus võib viia selleni, et kahjum kantakse liikmesriiki, kus selle mahaarvamine on maksude tasumise seisukohalt talle kõige soodsam.

60 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et ainuüksi asjaolu, et residendist maksumaksja omandab mõnes teises liikmesriigis asuva kinnisasja, mille ta hiljem kahjumiga võõrandab, ei saa olla aluseks üldisele eeldusele, et tegemist on maksudest kõrvalehoidumisega, ega õigustada meedet, mis kahjustab aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt analoogia alusel 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 62; 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 50; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 73; 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-105/07: Lammers & Van Cleeff, EKL 2008, lk I-173, punkt 27; 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-330/07: Jobra, EKL 2008, lk I-9099, punkt 37, ja 5. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-318/10: SIAT, punkt 38).

61 Selleks et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastasest võitlusest tulenevate põhjustega saaks õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduse piiramist, peab piirangu konkreetne eesmärk olema takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74, ja SIAT, punkt 40).

62 Mis puudutab sellise põhjenduse sobivust põhikohtuasjas arutusel olevate asjaolude taustal, siis piisab, kui märkida, et selles kohtuasjas kohaldatavate Soome maksuõigusnormide konkreetne eesmärk ei ole vältida seda, et maksusoodustus looks aluse puhtalt fiktiivseteks skeemideks, vaid see puudutab üldisemalt kõiki olukordi, kus kahjum on seotud teises liikmesriigis asuva kinnisasjaga.

- 63 Seega ei ole põhikohtuasjas kõnealused maksuõigusnormid põhjendatavad vajadusega ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.
- 64 Neljandaks, Soome ja Saksamaa valitsus leiavad, et põhikohtuasjas kõnealused Soome õigusnormid on põhjendatavad vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, mille aluspõhimõte on kasumi ja kahjumi sümmeetriline käsitlemine. Soomes käsitletakse palgatulu ja kapitalitulu eraldi. Kui esimene maksustatakse progressiivse maksumääraga, lähtudes eelkõige maksumaksja isiklikust olukorrast, siis kapitalitulu maksustatakse ühtse määraga. Sellest tuleneb, et kui topeltmaksustamise vältimise leping annab kapitalitulu maksustamise pädevuse teisele liikmesriigile, on see tulu Soomes täielikult maksust vabastatud ja ei mõjuta kuidagi Soome maksumäära või -baasi. Järelikult on Soome maksustamiskorras kasumi maksustamata jätmise ja kahjumi mahaarvamise võimatuse vahel otsene seos.
- 65 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on nõustunud, et aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste piirangut võib põhjendada vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 21; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42; eespool viidatud kohtuotsus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punkt 43; 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-250/08: komisjon vs. Belgia, EKL 2011, lk I-12341, punkt 70; 1. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-253/09: komisjon vs. Ungari, EKL 2011, lk I-12391, punkt 71, ja 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 57).
- 66 Samas tuleneb kohtupraktikast, et selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Belgia, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika); otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes (27. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-418/07: *Papillon*, EKL 2008, lk I-8947, punkt 44; 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, EKL 2009, lk I-5145, punkt 72, ning eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 58).
- 67 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 52 ja 53, kui jätta arvestamata Soome ja Prantsusmaa vaheline leping, oleks Soome Vabariigil õigus maksustada Soomes asuva maksumaksja Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest saadud tulu. Selle lepingu kohaldamine koostoimes Soome maksualaste õigusaktidega viib selleni, et Prantsusmaal asuva kinnisasja võõrandamisest pärit kasum jääks Soomes täielikult maksustamata, kuna see kasum ei ole Soomes maksustatav ega muul viisil arvesse võetav.
- 68 Neil asjaoludel tuleb märkida, et Soome õigusnormid, nähes ette, et residendist maksumaksja, kes saab Prantsusmaal asuva kinnisasja müügist kahjumit, ei või seda kahjumit Soomes arvesse võtta, peegeldavad sümmeetrilist loogikat (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punkt 42; komisjon vs. Belgia, punkt 73, ja komisjon vs. Ungari, punkt 74).
- 69 Arvestades põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega taotletavat eesmärki, on seega üht ja sama maksumaksjat ning üht ja sama maksu puudutavas osas olemas otsene seos kokku lepitud maksusoodustuse – milleks on kapitaliinvesteeringust saadud kahjumi arvessevõtmine – ja nimetatud investeeringust saadud kasumi maksustamise vahel.
- 70 Neil asjaoludel tuleb meenutada, et nende kahe tingimuse esinemist, milleks antud juhul on üks ja sama maksumaksja ning üks ja sama maks, peab Euroopa Kohus piisavaks, et tuvastada

sellise seose olemasolu (vt eelkõige 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 58; ning eespool viidatud kohtuotsused *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punkt 42; komisjon vs. Belgia, punkt 76, ja komisjon vs. Ungari, punkt 77).

71 Seega tuleb nentida, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on põhjendatavad üldisest huvist tulenevate ülekaalukate põhjustega, mis on seotud vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ning tagada Soome maksusüsteemi ühtsus, ning need on nimetatud eesmärkide saavutamiseks sobivad.

72 Veel tuleb kontrollida, ega nimetatud õigusnormid ei lähe kaugemale, kui on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, mille nõuded, nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, võivad kattuda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *National Grid Indus*, punkt 80).

73 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib selles osas teada, milline tähendus tuleks omistada asjaolule, et kahjum ei ole seotud teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha vahendusel toimunud majandustegevusega ning et kuna maksumaksjal ei ole enam kõnealuses liikmesriigis tuluallikat, millest ta võiks selle kahjumi maha arvata, võib see olla lõplik.

74 K väidab selle kohta eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et proportsionaalsuse põhimõtte nõuded ei ole täidetud hetkest, mil kahjum muutub lõplikuks.

75 Tuleks meenutada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et meetet, mis välistab ühes liikmesriigis asuva emaettevõtja jaoks võimaluse arvata oma maksustatavast kasumist maha teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kahjumi, kuigi see annab sellise võimaluse residendist tütarettevõtja kahjumi korral, või mis välistab ühinemise korral ühes liikmesriigis asuva emaettevõtja võimaluse arvata maha oma maksustatavast tulust teises liikmesriigis asuva üleandva tütarettevõtja kahjumi, võib põhjendada vajadusega säilitada liikmesriikide vahel maksustamispädevuse jaotus ja takistada kahjumi kahekordse kasutamise ohtu ja maksustamise vältimist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Marks & Spencer*, punktid 44–51, ja 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-123/11: A, punktid 40–46), kuid see läheb enamiku taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale olukorras, kus mitteresidendist tütarettevõtja on ammendanud oma asukohajärgses liikmesriigis olemasolevad kahjumi arvessevõtmise võimalused (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused *Marks & Spencer*, punkt 55, ja A, punkt 49).

76 Samas ei saa sellises olukorras nagu põhikohtuasjas asuda seisukohale, sõltumata eelotsusetaotluse esitanud kohtu välja toodud faktilistest asjaoludest, et selline maksumaksja nagu K on ammendanud kahjumi arvessevõtmise võimalused liikmesriigis, kus asub talle kuuluv kinnisasi.

77 Kuna liikmesriik, kus asub kinnisasi, ei näe ette võimalust võtta arvesse selle kinnisasja müümisel tekkinud kahjumi, ei ole sellist võimalust kunagi esinenud.

78 Neil asjaoludel, kui nõustuda, et maksumaksja asukoha liikmesriik peab sellegipoolest lubama kinnisvarast tekkinud kahjumi mahaarvamist selles liikmesriigis maksustatavast kasumist, tähendaks see viimase kohustust kanda negatiivseid tagajärgi, mis tulenevad selle liikmesriigi maksuõigusnormide kohaldamisest, kelle territooriumil asub asjaomane kinnisasi.

79 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et liikmesriiki ei saa kohustada võtma oma maksuseaduste kohaldamisel arvesse nende teise riigi õigusnormide eripärast tulenevaid võimalikke negatiivseid tagajärgi, mida kohaldatakse selles riigis asuvale kinnisasjale, mis kuulub esimese riigi territooriumil asuvale maksumaksjale, (vt analoogia alusel 6. detsembri 2007. aasta

otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services, EKL 2007, lk I-10451, punkt 51; 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-293/06: Deutsche Shell, EKL 2008, lk I-1129, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 49).

80 Kapitali vaba liikumist ei saa käsitada nii, et liikmesriik on kohustatud kehtestama oma maksuõigusnormid sõltuvalt teise liikmesriigi normidest, et igal juhul oleks tagatud maksustamine, mis kaotab kõik siseriiklikest maksualastest õigusaktidest tulenevad erinevused, kusjuures maksumaksja otsused välismaal investeerimise kohta võivad olla selle maksumaksja jaoks igal üksikjuhul rohkem või vähem soodsad või ebasoodsad (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsused Deutsche Shell, punkt 43, ja Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 50).

81 Järelikult tuleb tõdeda, et kui selle liikmesriigi õigusnormid, kelle territooriumil asub kinnisasi, ei näe ette võimalust võtta arvesse selle kinnisasja müümisel tekkinud kahjumit, ei mõjuta eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja K viidatud faktilised asjaolud, millest nähtub, et kahjum võib olla lõplik, põhikohtuasjas kõne all oleva piirava meetme proportsionaalsust.

82 Eelnevat arvestades tuleb põhikohtuasjas kõnealust maksustamiskorda käsitada nii, et see ei lähe kaugemale, kui on vajalik sellega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

83 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklitega 63 ja 65 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis ei luba maksumaksjal, kes asub selles liikmesriigis ja on seal üldise tulumaksukohustusega isik, teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahju arvata maha esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavast väärtpaberitulust, kuigi see oleks teatud tingimustel võimalik, kui kinnisasi asuks esimesena nimetatud liikmesriigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklitega 63 ja 65 ei ole vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis ei luba maksumaksjal, kes asub selles liikmesriigis ja on seal üldise tulumaksukohustusega isik, teises liikmesriigis asuva kinnisasja võõrandamisest tekkinud kahju arvata maha esimesena nimetatud liikmesriigis maksustatavast väärtpaberitulust, kuigi see oleks teatud tingimustel võimalik, kui kinnisasi asuks esimesena nimetatud liikmesriigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.