

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 7 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 ir 65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Valstybės narės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos negalima atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš pajamų, gautų perleidus kilnojamąjį turtą apmokestinimo valstybėje“

Byloje C-322/11

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. birželio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, kuri inicijavo

K,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. sausio 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- K, atstovaujamo *asianajaja* M. Tiusanen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo ir S. Hartikainen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos K. Petersen ir T. Henze,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir K. Petkovska,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell, padedamos baristerio K. Bacon,
- Europos Komisijos, atstovaujamos I. Koskinen, R. Lyal ir W. Roels,

susipažinęs su 2013 m. kovo 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą, kuri inicijavo K, pajamų mokesčiu Suomijoje neribotai apmokestinamas asmuo, dėl Suomijos mokesčių administratoriaus atsisakymo leisti jam

iš Suomijoje apmokestinam? pajam? atskaityti nuostolius, patirtus perleidus Pranc?zijoje buvus? nekilnojam?j? turt?.

Teisinis pagrindas

Suomijos teis?

3 Tuo metu, kai klost?si pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, t. y. 2004 mokestiniais metais, galiojusios redakcijos 1992 m. gruodžio 30 d. Pajam? mokes?io ?statymo 1992/1535 (*Tuloverolaki (1992/1535)*), toliau – Pajam? mokes?io ?statymas) 45 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos perleidus turt?, yra apmokestinamos pajamos.

4 Pajam? mokes?io ?statymo 50 straipsnis suformuluotas taip:

„Nuostoliai, patirti pardavus turt?, mokestiniais metais ir dar trejus metus atskaitomi iš pajam?, gaut? pardavus turt?, ir ? juos neatsižvelgiama nustatant prarastas pajamas iš kapitalo.“

5 ?statymo 1995/1552 d?l tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo (*kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)*) 6 straipsnis suformuluotas taip:

„Pajamos, gautos kitoje valstyb?je, kurioje pagal tarptautin? sutart? Suomija atsisak? vykdyti su mokes?iais susijusius ?galiojimus, laikomos fizinio asmens apmokestinamomis pajamomis <...>. Ta?iau pajam? dalis, kuri, atsižvelgiant ? pajam? šaltin? ir j? r?š?, neapmokestinama, atskaitoma iš pajamoms taikom? mokes?i?, kuriuos turi mok?ti apmokestinamasis asmuo (progresinio atleidimo nuo mokes?i? metodas). Apskai?iuojant kitoje valstyb?je gautas pajamas, atskaitomos su ši? pajam? gavimu susijusios išlaidos ir pal?kanos, jei nenustatyta kitaip. Ta?iau jei išlaidos ir pal?kanos viršija kitoje valstyb?je gaut? pajam? sum?, j? atkaityti negalima <...> Atskaitoma atsižvelgiant ? skirtingus mok?tinus mokes?ius.“

6 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas aiškina, kad Suomijoje pajamos iš kapitalo apmokestinamos proporcingai. Pagal Pajam? mokes?io ?statymo 124 straipsnio 2 dal? pajamoms iš kapitalo taikomas pajam? mokes?io tarifas 2004 m. buvo 29 %.

Sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

7 Pagal Pranc?zijos Respublikos vyriausyb?s ir Suomijos Respublikos vyriausyb?s sudarytos sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kovoti su mokes?i? vengimu pajam? ir turto mokes?i? srityse, pasirašytos 1970 m. rugs?jo 11 d. Helsinkyje (toliau – Pranc?zijos ir Suomijos sutartis), 6 straipsnio 1 dal? pajamos iš nekilnojamojo turto apmokestinamos toje susitarian?ioje valstyb?je, kurioje yra šis turtas.

8 Pranc?zijos ir Suomijos sutarties 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos pardavus nekilnojam?j? turt?, apmokestinamos toje susitarian?iojoje valstyb?je, kurioje yra šis nekilnojamas turtas.

9 Pranc?zijos ir Suomijos sutarties 23 straipsnyje numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama tokiais b?dais:

1. <...>

2. Suomijoje:

a) Kitokio pobūdžio, negu nurodyta šios dalies b punkte, pajamos ar turtas atleidžiami nuo Suomijos mokesčių, kaip jie suprantami pagal 2 straipsnio 3 dalies b punktą, jei atitinkamos pajamos ar turtas pagal šią sutartį gali būti apmokestinami Prancūzijoje.

<...>

c) Nenukrypstant nuo šios dalies a ir b punktų, tai pajamų daliai, kuri pagal šią sutartį apmokestinama Suomijoje, gali būti nustatytas Suomijos mokesčių tarifas, atitinkantis visą pagal Suomijos mokesčių teisę apmokestinamą pajamų sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 2004 m. K pardavė Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, kurį buvo įsigijęs 2001 m. Jis teigė dėl šio pardavimo patyręs 172 623 EUR nuostolį. Kaip teigia K, jis Prancūzijoje negavo pajamų, iš kurių galėjo būti atskaityti patirti nuostoliai, ir 2004 m. Prancūzijoje neturėjo jokio kito turto, kurį pardavus būtų galima kompensuoti nurodytus nuostolius. Tačiau tais pačiais 2004 m. K, pardavęs vertybinius popierius, gavo Suomijoje apmokestinamą pajamą ir siekė iš šios pajamų atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą Prancūzijoje. K nevykdo verslo veiklos, su kuria būtų susijęs nekilnojamas turtas ir vertybiniai popieriai.

11 Vietos mokesčių inspekcija (*verovirasto*) teigė, kad K neturi teisės iš Suomijoje gautą pajamą atskaityti nuostolį, patirtą pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą.

12 *Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta* (Pietvakarių Suomijos mokesčių reguliavimo komitetas) 2006 m. balandžio 13 d. atmetė K prašymą leisti atskaityti nuostolius, todėl 2006 m. balandžio 13 d. K pateikė ieškinį *Turun hallinto-oikeus* (Turku administracinis teismas). Šis ieškinys atmestas 2007 m. spalio 31 d. nutartimi, todėl K pateikė apeliacinį skundą *Korkein hallinto-oikeus*.

13 K tvirtina, kad jei ieškinys nebus patenkintas, nuostoliai galutinai bus laikomi neatskaitytiniais, nes jis yra Suomijoje pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamas asmuo ir Prancūzijoje neturi kitų pajamų ar turto. Toks galimybės atskaityti nebuvimas pažeidžia įsisteigimo laisvę ir kapitalo judėjimo laisvę ir šio pažeidimo negalima pateisinti kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu valstybės narėms.

14 Anot K, dėl nuostolį, patirtą pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, atskaitos iš pajamų, gautų pardavus akcijas, neatsiranda apmokestinimo kompetencijos kolizija. Jis teigia, kad iš Teisingumo Teismo praktikos, visų pirma 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 40 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 69 punktas), matyti, kad vien aplinkybės, jog Suomijos Respublikoje neapmokestinamos pajamos, gautos pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, nepakanka pagrįsti taisyklei, pagal kurią atskaityti galima tik su Suomijoje esančiu nekilnojamoju turtu susijusius nuostolius.

15 Juo labiau negalima remtis tuo, kad siekiama užkirsti kelią dvigubai nuostolį atskaitai, nes K Prancūzijoje neturi turto, nevykdo veiklos ir negauna pajamų.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Suomijoje pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamas asmuo Pajamų mokesčio įstatyme nustatyta tvarka iš pajamų gali atskaityti nuostolius, patirtus pardavus Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą, tačiau iš šios pajamų negali atskaityti nuostolį, patirtą pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Šis teismas pažymi, kad panašioje nagrinjamąją byloje buvo nuspręsta neleisti iš Suomijoje

apmokestinam? pajam? atskaityti nuostoli?, patirt? pardavus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, ta?iau sprendimas toje byloje priimtas prieš paskelbiant 2008 m. geguž?s 15 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Lidl Belgium* (C?414/06, Rink. p. I?3601) ir 2008 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendim? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* (C?157/07, Rink. p. I?8061).

17 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia, kad ši byla skiriasi nuo min?t? sprendim? *Lidl Belgium* ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, nes K patirti nuostoliai nesusij? su kitoje valstyb?je nar?je esan?io nuolatinio padalinio vykdoma verslo veikla. Tokia veikla iš principo yra ilgalaik?, tod?l galima pagr?stai tik?tis, kad iš jos bus gauta pajam?, iš kuri? v?l gal?s b?ti atskaityti nuostoliai. Taigi tokiu atveju negalime b?ti ?sitikin?, kad nuostoliai galutiniai, ir kyla gr?sm?, jog nuostoliai bus atskaityti du kartus. Ta?iau jei mokes?i? mok?tojas kitoje valstyb?je nebeturi pajam? šaltinio, kad gal?t? atskaityti nuostolius, situacija nuostoli? galutinumo aspektu yra visiškai kitokia, nors ir Pranc?zijos mokes?i? teis?s normose gali b?ti numatyta galimyb? atskaityti d?l turto pardavimo patirtus nuostolius iš paskesni? met? pajam?. Taigi esant tokiai situacijai, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, nesusijusiai su profesin?s veiklos vykdymu, negalima manyti, kad apmokestinamasis asmuo valstyb?je, kurioje yra turtas, gaus pajam?, iš kuri? gal?s v?l atskaityti nuostolius.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto?oikeus* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, pagal kurias Suomijoje neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostoli?, patirt? pardavus Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, iš Suomijoje apmokestinam? pajam?, gaut? pardavus akcijas, ta?iau nuostolius, patirtus pardavus Suomijoje esant? nekilnojam?j? turt?, tam tikromis s?lygomis gali atskaityti iš pardavimo pajam??“

D?l prejudicinio klausimo

19 Klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori sužinoti, ar SESV 63 ir 65 straipsniais draudžiamos valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je gyvenantis ir joje neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamas asmuo negali iš šioje valstyb?je apmokestinam? pajam? atskaityti nuostoli?, patirt? pardavus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, ta?iau tam tikromis s?lygomis tai b?t? ?manoma, jei nekilnojamasis turtas b?t? buv?s toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

D?l ribojimo egzistavimo

20 Pagal nusistovėjusi teismo praktiką, kadangi ESV sutartyje „kapitalo judėjimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, nėra apibrėžta, 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo [Amsterdamo sutartimi panaikintas straipsnis] (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede esanti nomenklatūra pripažinta pagalbinėmis gairėmis, net jei ši direktyva buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EB sutarties 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis, panaikinti Amsterdamo sutartimi), turint omenyje tai, kad, remiantis šio priedo žanginės dalies trečia pastraipa, jame pateikiamose nomenklatūroje išsamiai neišvardijami visi kapitalo judėjimo atvejai, patenkantys į šią sąvoką (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 22 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Block*, C-67/08, Rink. p. I-883, 19 punktų ir 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 17 punktų).

21 Tarp kapitalo judėjimo atvejų, išvardytų Direktyvos 88/361 I priede, yra II skyriuje „Investicijos į nekilnojamąjį turtą“ nurodytos rezidentų investicijos į nekilnojamąjį turtą užsienyje.

22 Dėl esant kapitalo judėjimo ribojimams, kaip jie suprantami pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, primintina, kad tarp šia nuostata draudžiamų priemonių esama ir tokia, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti minėtose valstybės narės piliečius investuoti kitose valstybėse narėse (žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktų; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktų; 2009 m. sausio 22 d. Sprendimo *STEKO Industriemontage*, C-377/07, Rink. p. I-299, 23 punktų ir minėto Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez* 20 punktų).

23 Tokiais ribojimais galima laikyti nacionalines priemones, kurios gali sukliudyti įsigyti kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto arba apriboti tokio įsigijimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez* 21 punktų).

24 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinjamą mokesčių sistemą, pažymėtina, kad Pajamų mokesčio įstatymo 50 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog apmokestinamieji asmenys rezidentai gali atskaityti nuostolius, patirtus pardavus kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą, iš pajamų, gautų pardavus kitą turtą, mokestiniais metais, kuriais patirti nuostoliai, ir dar trejus mokestinius metus.

25 Tačiau tokia galimybė atskaityti yra mokestinė lengvata, kuri nekilnojamojo turto atveju suteikiama tik tada, jei nuostoliai patirti pardavus valstybės narės, kurioje gyvena apmokestinamasis asmuo, teritorijoje esantį turtą, bet ne tada, kai nekilnojamasis turtas yra kitoje valstybėje narėje.

26 Pagal įstatymo 1995/1552 6 straipsnio 1 dalį kitoje valstybėje narėje patirti nuostoliai neatskaitomi, jei jie viršija šioje valstybėje gautą pajamų sumą.

27 Taigi apmokestinamasis asmuo rezidentas negali atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš Suomijoje apmokestinamą pajamų, gautų pardavus kilnojamąjį turtą.

28 Tokiomis aplinkybėmis apmokestinamojo asmens rezidento, kuris neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu Suomijoje ir patyrė nuostolių pardavęs kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, situacija mokesčių požiūriu yra nepalankesnė už apmokestinamojo asmens, kuris patyrė nuostolių pardavęs Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą, situaciją.

29 Priešingai, nei teigia Suomijos vyriausybė, galimybės apmokestinamajam asmeniui, valstybės narės rezidentui, iš toje valstybėje narėje apmokestinamą pajamų atskaityti nuostolius,

patirtus pardavus kitoje valstybėje narėje esant nekilnojamąjį turtą, nebuvimas neatsiranda dėl to, kad šios dvi valstybės narės savo apmokestinimo kompetenciją įgyvendina vienu metu.

30 Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju Suomijos Respublika pasirinko, viena vertus, leisti apmokestinamiesiems asmenims rezidentams atskaityti nuostolius, patirtus pardavus turtą, iš pajamų, gautų pardavus kitą turtą, ir, kita vertus, ribotai atsižvelgti į tokius nuostolius, visų pirma neleisti iš Suomijoje apmokestinamų pajamų atskaityti kitoje valstybėje narėje patirtų nuostolių.

31 Toks nevienodas požiūris, priklausantis nuo vietos, kur yra nekilnojamasis turtas, gali atgrasyti apmokestinamuosius asmenis rezidentus nuo investicijų į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, todėl tai yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas SESV 63 straipsniu.

32 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar toks laisvo kapitalo judėjimo ribojimas gali būti pateisinamas pagal ESV sutarties nuostatas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo pateisinimo

33 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokytojai dėl į skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

34 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų pagal į gyvenamąją vietą arba valstybę, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 57 punktą; 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 56 punktą).

35 Iš tiesų ši nukrypti leidžianti nuostata savo ruožtu yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 57 punktą).

36 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamas skirtingas požiūris reikia skirti nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas požiūris būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 58 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

37 Šiuo klausimu Suomijos ir Vokietijos vyriausybės ir Komisija tvirtina, kad apmokestinamojo asmens, investavusio į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, situacija objektyviai skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, investavusio į tokį turtą gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos.

38 Anot Suomijos vyriausybės, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos grindžiamos simetrišku pajamų ir nuostolių vertinimu mokestiniu požiūriu, nes atskaityti leidžiama tik nuostolius,

susijusius su Suomijoje apmokestinamomis pajamomis. Todėl Sąjungos teisei neprieštarauja tai, kad apmokestinamieji asmenys rezidentai, investavę ? nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje ir iš to turto gaunantys pajamą, apmokestinamą kitoje valstybėje narėje, remiantis sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytu kompetencijos mokesčio srityje paskirstymu, vertinami kitaip nei apmokestinamieji asmenys rezidentai, investavę ? nekilnojamąjį turtą gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir iš to turto gaunantys pajamą, apmokestinamą toje valstybėje narėje.

39 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto savininko ir kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto savininko situacijos nėra objektyviai panašios, nes pirmasis savininkas moka nacionalinę mokestį, o antrasis apmokestinamas kitoje valstybėje narėje todėl, kad pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pardavus nekilnojamąjį turtą patirtą nuostolį ir gautą pajamą apmokestinimas yra išimtinė valstybės narės, kurioje yra parduotas turtas, kompetencija.

40 Komisija savo ruožtu pažymi, kad tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negalima tvirtinti, jog, kiek tai susiję su nuostolių, patirtų pardavus nekilnojamąjį turtą, atskaita, Suomijoje gyvenančio Suomijoje ar Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto savininko situacija yra panaši. Priešingai nei Suomijos mokesčio teisėje, Prancūzijos mokesčio teisėje nenumatytas tokios atskaitos principas, todėl Suomijos atsisakymas leisti tokį atskaitą pateisinamas tokiu situacijos skirtingumu.

41 Pirma, dėl Suomijos ir Vokietijos vyriausybės argumentų, kad dėl kompetencijos apmokestinti iš nekilnojamojo turto gautas pajamas paskirstymo, numatyto sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apmokestinamojo asmens, investavusio ? nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, situacija skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, investavusio savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos, reikia priminti, kad, nesant Europos Sąjungos priimtų suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti, prireikus sudarant sutartis, dvigubo apmokestinimo (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 54 punktų; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 52 punktų; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 52 punktų ir minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* 48 punktų).

42 Prancūzijos ir Suomijos sutarties 6 straipsnio 1 dalyje valstybei narei, kurioje yra nekilnojamas turtas, suteikiama kompetencija apmokestinti pajamas, kurią apmokestinamasis asmuo gauna iš šio turto. Be to, šios sutarties 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamas turtas.

43 Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį Suomijos Respublika gali taikyti progresinio atleidimo nuo mokesčio metodą ir taip išvengti dvigubo apmokestinimo. Šios sutarties 23 straipsnio 2 dalies c punkte nustatyta, kad tai pajamų daliai, kuri pagal šią sutartį apmokestinama Suomijoje, gali būti nustatytas Suomijos mokesčio tarifas, atitinkantis visą pagal Suomijos teisės aktus apmokestinamą pajamų sumą.

44 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų, taip pat K ir Suomijos vyriausybės per posėdį pateiktų paaiškinimų matyti, kad nors pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį ? Prancūzijoje apmokestinamas pajamas leidžiama atsižvelgti apskaičiuojant Suomijoje apmokestinamą pajamą mokestį, kad būtų ?gyvendintas progresinis apmokestinimas, šia galimybe nesinaudojama tuo atveju, kai pajamos, kurioms taikomas fiksuotas tarifas,

gaunamos iš kapitalo.

45 Vis dėlto iš šios galimybės matyti, kad pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį valstybės narės, kurios teritorijoje yra nekilnojamas turtas, apmokestina iš jo gaunamas pajamas ir apskaičiuojant Suomijos teritorijoje gyvenančio apmokestinamojo asmens mokėtiną mokestį nedraudžiama atsižvelgti į pajamas, susijusias su Prancūzijoje esančiu turtu, todėl juo labiau neturėtų būti draudžiama atsižvelgti į šio mokesčio mokėtojo nuostolius, patirtus pardavus šį turtą.

46 Todėl Prancūzijos ir Suomijos sutartyje valstybei narei, kurioje yra nekilnojamas turtas, suteikta apmokestinimo kompetencija nebūtinai lemia, kad tokio apmokestinamojo asmens situacija, kiek tai susiję su atsižvelgimu gyvenamosios vietos valstybėje narėje į pajamas ir nuostolius, skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, kurio visos pajamos gautos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos.

47 Antra, kiek tai susiję su Komisijos nurodyta aplinkybe, kad valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamas turtas, nenumatyta teisės atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, pažymėtina, kad dėl to apmokestinamojo asmens situacija jo gyvenamosios vietos teisės aktų požiūriu negali tapti kitokia, nes, kaip nurodyta šio sprendimo 30 ir 45 punktuose, atsisakymas atsižvelgti į tokius nuostolius yra apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybės narės pasirinkimas ir kad Prancūzijos ir Suomijos sutartimi nedraudžiama atsižvelgti į tokius nuostolius.

48 Iš to matyti, kad nevienodas požiūris, kiek tai susiję su galimybe atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, negali būti pateisinamas skirtinga situacija dėl vietos, kur šis turtas yra.

49 Taigi dar reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinjamas ribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kuriuos nurodė įvairios vyriausybės, pateikusios Teisingumo Teismui pastabas, ir Komisija ir kurie susiję su būtinybe užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą Suomijos Respublikai ir Prancūzijos Respublikai, užkirsti kelią galimybei į nuostolius atsižvelgti du kartus, užkirsti kelią mokesčio vengimui ir užtikrinti Suomijos mokesčio sistemos darnumą.

50 Pirma, dėl tolygaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms, kuriuo remtosi visos pastabas pateikusios vyriausybės ir Komisija, reikia priminti, kad tai yra Teisingumo Teismo pripažintas teisetas tikslas (žr., be kita ko, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 45 punktą ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, 23 punktą), dėl kurio gali pasirodyti būtina vienoje iš valstybių narių sistėgusio apmokestinamojo asmens įkinei veiklai taikyti tik tos valstybės mokesčio teisės normas tiek dėl pelno, tiek dėl nuostolių (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Marks & Spencer* 45 punktą; *Oy AA* 54 punktą ir *Lidl Belgium* 31 punktą).

51 Kaip jau yra pažymėjus Teisingumo Teismas, šiuo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp pelno apmokestinimo teisės ir galimybės atskaityti nuostolius (žr. minėtą sprendimą *Lidl Belgium* 33 punktą ir *Philips Electronics UK* 24 punktą), ypač siekiant užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui laisvai pasirinkti valstybę, kurioje būtų atsižvelgta į šias pajamas ir nuostolius (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Oy AA* 56 punktą ir *Lidl Belgium* 34 punktą).

52 Jei nebūtų atsižvelgiama į Prancūzijos ir Suomijos sutartį, pagrindinėje byloje Suomijos Respublika turėtų teisę apmokestinti pajamas, kurias Suomijoje gyvenantis apmokestinamasis asmuo gavo pardavęs Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą.

53 Tačiau taikant kartu Prancūzijos ir Suomijos sutartį ir Suomijos mokesčio teisės aktus

matyti, kad Suomijos Respublika ne?gyvendina mokes?i? srityje kompetencijos d?l pajam?, gaut? pardavus Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, nes šios pajamos Suomijoje neapmokestinamos ir ? jas kitaip neatsižvelgiama.

54 Pripažinimas, kad nuostoliai, patirti pardavus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, turi b?ti atskaityti apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, neatsižvelgiant ? apmokestinimo kompetencijos paskirstym?, d?l kurio susitar? valstyb?s nar?s, reikšt? leidim? tam apmokestinamajam asmeniui laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje atsižvelgimas ? min?tus nuostolius jam palankiausias (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Lidl Belgium* 34 punkt?).

55 Tokiomis aplinkyb?mis, kaip iš esm?s pažymi generalinis advokatas savo išvados 40 punkte, atsisakymas leisti atskaityti nuostolius, patirtus perleidus Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, leidžia išsaugoti pusiausvyr? tarp teis?s apmokestinti pajamas ir galimyb?s atskaityti nuostolius. Be to, ši priemon? padeda siekti tikslo užtikrinti tolyg? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? valstyb?ms nar?ms.

56 Antra, d?l pateisinimo motyvo, susijusio su b?tinybe užkirsti keli? galimybei ? nuostolius atsižvelgti du kartus, kad ? nuostolius bus atsižvelgta du kartus, kuriuo r?m?si Vokietijos ir Švedijos vyriausyb?s, Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad valstyb?s nar?s turi gal?ti užkirsti keli? šiai rizikai (žr. min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 47 punkt?; *Rewe Zentralfinanz* 47 punkt? ir *Lidl Belgium* 35 punkt?).

57 Ta?iau pažym?tina, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, atrodo, jog rizikos, kad apmokestinamasis asmuo du kartus atskaitytų nuostolius, n?ra.

58 Kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 32 punkte, Pranc?zijoje patirt? nuostoli? pardavus šioje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt? negalima atskaityti nei iš vis? pajam?, nei iš pajam?, gaut? pardavus kit? turt?.

59 Tre?ia, anot Švedijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, pagrindin?je byloje nagrin?jamomis Suomijos teis?s normomis siekiama užkirsti keli? mokes?i? vengimo rizikai, kuri kilt? d?l galimyb?s perkelti fizinio asmens patirtus nuostolius iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, nes tokia galimyb? gali lemti, jog nuostoliai bus perkelti ? t? valstyb? nar?, kur juos atskaityti mokes?i? poži?riu palankiausia.

60 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo rezidentas ?sigyja kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, kur? paskui nuostolingai perleidžia, negali pagr?sti bendros mokestinio suk?iavimo prielaidos ir pateisinti priemon?s, trukdan?ios naudotis Sutartyje garantuojama pagrindine laisve (pagal analogij? žr. 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C?436/00, Rink. p. I?10829, 62 punkt?; 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?7995, 50 punkt?; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?2107, 73 punkt?; 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Lammers & Van Cleeff*, C?105/07, Rink. p. I?173, 27 punkt?; 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C?330/07, Rink. p. I?9099, 37 punkt? ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, 38 punkt?).

61 Tam, kad nacionalin? priemon?, kuria ribojama Sutartyje garantuojama jud?jimo laisv?, b?t? galima pateisinti kovos su piktnaudžiavimu ir mokes?i? vengimu motyvais, tokiu apribojimu turi b?ti siekiama sudaryti kli?tis tokiam elgesiui, kuriam b?dingas apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gaut? pajam? iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punkt?; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*

74 punkt? ir *SIAT* 40 punkt?).

62 Kalbant apie tokio pateisinimo atsižvelgiant ? tokias aplinkybes, kokios susiklos?iusios pagrindin?je byloje, svarb?, pakanka pažym?ti, kad šioje byloje taikytinomis Suomijos teis?s normomis konkre?iai nesiekama užkirsti kelio tam, kad vien d?l apsimestinio elgesio b?t? suteikta mokestin? lengvata, bet jos bendrai susijusios su bet kuria situacija, kai patirti nuostoliai susij? su kitoje valstyb?je nar?je esan?iu nekilnojamuoju turtu.

63 Tod?l b?tinybe išvengti mokes?i? vengimo ir mokestinio suk?iavimo negalima pateisinti pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s norm?.

64 Ketvirta, Suomijos ir Vokietijos vyriausyb?s teigia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos Suomijos teis?s normos pateisinamos b?tinybe užtikrinti mokes?i? sistemos, kurios pagrindinis principas yra simetrinis pajam? ir nuostoli? vertinimas, darnum?. Suomijoje su darbu susijusios pajamos ir pajamos iš kapitalo vertinamos atskirai. Pirmosioms taikomi progresinio apmokestinimo tarifai, taigi jos apmokestinamos atsižvelgiant ? asmenin? apmokestinamojo asmens situacij?, o pajamoms iš kapitalo taikomas vienodas tarifas. Iš to matyti, kad kai pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo kompetencij? apmokestinti šias pajamas turi kita valstyb? nar?, Suomijoje šios pajamos visiškai atleidžiamos nuo mokes?io ir neturi ?takos Suomijoje taikomo mokes?io tarifui ar apmokestinimo pagrindui. Taigi Suomijos sistemoje yra tiesioginis ryšys tarp pajam? neapmokestinimo ir galimyb?s atskaityti nuostolius nebuvimo.

65 Primintina, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažin?s, jog b?tinybe išsaugoti mokes?i? sistemos darnum? galima pateisinti Sutartyje garantuojam? jud?jimo laisvi? ribojim? (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249, 21 punktas; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 42 punktas; min?to Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 43 punktas; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?250/08, Rink. p. I?12341, 70 punktas; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?*, C?253/09, Rink. p. I?12391, 71 punktas ir 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, 57 punktas).

66 Ta?iau pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui b?t? pritarta, reikia nustatyti tiesiogin? ryš? tarp atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu (min?to Sprendimo *Komisija prieš Belgij?* 71 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tikslus (2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?8947, 44 punktas; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, Rink. p. I?5145, 72 punktas ir min?to Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 58 punktas).

67 Kaip nurodyta šio sprendimo 52 ir 53 punktuose, jei neb?t? atsižvelgiama ? Pranc?zijos ir Suomijos sutart?, Suomijos Respublika tur?t? teis? apmokestinti pajamas, kurias Suomijoje gyvenantis apmokestinamasis asmuo gavo pardav?s Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?. Ta?iau šios sutarties ir Suomijos mokes?i? teis?s akt? taikymas kartu lemia, kad pajamos, gautos pardavus Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, Suomijoje visiškai neapmokestinamos ir ? jas šioje valstyb?je nar?je kitaip neatsižvelgiama.

68 Tokiomis aplinkyb?mis Suomijos sistemoje, numatant, kad apmokestinamasis asmuo rezidentas, kuris patyr? nuostoli? pardav?s Pranc?zijoje esant? nekilnojam?j? turt?, negali remtis šiais nuostoliais Suomijoje, atsispindi simetrin? logika (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 42 punkt?; *Komisija prieš Belgij?* 73 punkt? ir *Komisija prieš Vengrij?* 74 punkt?).

69 Taigi, atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamomis teis?s nuostatomis siekiam? tiksl?,

kiek tai susij? su tuo pa?iu apmokestinamuoju asmeniu ir tuo pa?iu mokes?iu, yra tiesioginis ryšys tarp mokestin?s lengvatos, t. y. atsižvelgimo ? nuostolius, patirtus d?l investicij? ? kapital?, ir iš ši? investicij? gaut? pajam? apmokestinimo.

70 Tokiomis aplinkyb?mis primintina, kad šios dvi s?lygos, šiuo atveju tas pats mokes?i? mok?tojas ir tas pats apmokestinimas, Teisingumo Teismo laikytos pakankamomis siekiant nustatyti, kad egzistuoja toks ryšys (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C?35/98, Rink. p. I?4071, 58 punkt? ir min?t? sprendim? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 42 punkt?; *Komisija prieš Belgij?* 76 punkt? ir *Komisija prieš Vengrij?* 77 punkt?).

71 Taigi konstatuotina, kad teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali b?ti pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su b?tinybe užtikrinti tolyg? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? valstyb?ms nar?ms ir užtikrinti Suomijos mokes?i? sistemos darnum?, ir yra tinkami šiems tikslams pasiekti.

72 Vis d?lto dar reikia patikrinti, ar šiais teis?s aktais neviršijama tai, kas b?tina šiems tikslams, kuriuos reikia pasiekti; ši? tiksl? reikalavimai, kaip jau yra pažym?j?s Teisingumo Teismas, gali sutapti (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *National Grid Indus* 80 punkt?).

73 Šiuo aspektu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, kiek svarbi yra aplinkyb?, kad patirti nuostoliai nesusij? su kitoje valstyb?je nar?je esan?io nuolatinio padalinio vykdoma verslo veikla ir kad šie nuostoliai gali b?ti galutiniai, nes apmokestinamasis asmuo atitinkamoje valstyb?je nar?je nebeturi pajam? šaltinio, kad gal?t? atskaityti nuostolius.

74 Šiuo klausimu K prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme teig?, kad netenkinami proporcingumo principo reikalavimai, nes nuostoliai tampa galutiniai.

75 Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog priemon?, pagal kuri? patronuojan?ioji bendrov? rezident? negali iš savo apmokestinam?j? pajam? atskaityti kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s patirt? nuostoli?, nors tokia galimyb? suteikiama dukterin?s bendrov?s rezident?s nuostoli? atveju, arba pagal kuri? susijungimo atveju vienoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?ioji bendrov? negali iš savo apmokestinam? pajam? atskaityti kitoje valstyb?je ?steigtos prijungtos dukterin?s bendrov?s nuostoli?, gali b?ti pateisinama b?tinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos paskirstym? valstyb?ms nar?ms ir užkirsti keli? dvigubo nuostoli? panaudojimo rizikai ir mokes?i? vengimui (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 44–51 punktus ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo A, C?123/11, 40–46 punktus), ta?iau viršija tai, kas b?tina pagrindiniams tikslams pasiekti, kai dukterin? bendrov? ne rezident? išnaudojo atsižvelgimo ? nuostolius galimybes, kuri? esama jos valstyb?je (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 55 punkt? ir A 49 punkt?).

76 Ta?iau susiklos?ius tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, negalima teigti, neatsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodytas faktines aplinkybes, kad toks apmokestinamasis asmuo, kaip antai K, išnaudojo atsižvelgimo ? nuostolius galimybes valstyb?je nar?je, kur yra nekilnojamasis turtas.

77 Kadangi, kaip nurodyta šio sprendimo 57 punkte, valstyb?je nar?je, kur yra nekilnojamasis turtas, nenumatyta galimyb? atsižvelgti ? nuostolius, patirtus pardavus nekilnojam?j? turt?, tokios galimybės niekada nebuvo.

78 Tokiomis aplinkyb?mis pripažinti, kad apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstyb? nar? privalo vis tiek leisti atskaityti su nekilnojamuoju turtu susijusius nuostolius iš šioje

valstyb?je nar?je apmokestinam?j? pajam?, reikšt? ?pareigoti ši? valstyb? prisiimti neigiamas pasekmes, atsiradusias taikant mokes?i? teis?s aktus, priimtus valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje yra nekilnojamasis turtas.

79 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstyb? nar?, taikydama savo mokes?i? teis?s aktus, neprivalo atsižvelgti ? neigiamas pasekmes, kuri? gali atsirasti d?l kitos valstyb?s teis?s akt?, taikom? jos teritorijoje esan?iam nekilnojamajam turtui, priklausan?iam pirmosios valstyb?s nar?s teritorijoje gyvenan?iam apmokestinamajam asmeniui, ypatybi? (pagal analogij? žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C?298/05, Rink. p. I?10451, 51 punkt?; 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C?293/06, Rink. p. I?1129, 42 punkt? ir min?to Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 49 punkt?).

80 Kapitalo jud?jimo laisv? negali b?ti suprantama taip, jog valstyb? nar? savo mokes?i? teis?s nuostatas privalo sieti su kitos valstyb?s nuostatomis, kad visais atvejais b?t? užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, kuri? atsiranda d?l nacionalin?s mokes?i? teis?s akt?, nes apmokestinamojo asmens priimami sprendimai d?l investicij? užsienyje gali tam tikrais atvejais b?ti daugiau ar mažiau palank?s arba nepalank?s tokiam apmokestinamajam asmeniui (pagal analogij? žr. min?t? sprendim? *Deutsche Shell* 43 punkt? ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 50 punkt?).

81 Tod?l reikia konstatuoti, kad jei valstyb?s nar?s, kurios teritorijoje yra nekilnojamasis turtas, teis?s aktuose nenumatyta galimyb? atsižvelgti ? nuostolius, patirtus pardavus nekilnojam?j? turt?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo ir K nurodytos faktin?s aplinkyb?s, kad nuostoliai gali b?ti galutiniai, neturi ?takos pagrindin?je byloje nagrin?jamos ribojamosios priemon?s proporcingumui.

82 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, pagrindin?je byloje nagrin?jama mokes?i? sistema laikytina neviršijan?ia to, kas b?tina ja siekiamiems tikslams ?gyvendinti.

83 Taigi ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniais nedraudžiamos valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias toje valstyb?je nar?je gyvenantis ir joje neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostoli?, patirt? pardavus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, iš pirmojoje valstyb?je nar?je apmokestinam? pajam?, gaut? iš kilnojamojo turto, ta?iau tam tikromis s?lygomis tai b?t? ?manoma, jei nekilnojamasis turtas b?t? buv?s pirmojoje valstyb?je nar?je.

D?l bylin?jimosi išlaid?

84 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 ir 65 straipsniais nedraudžiamos valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias toje valstyb?je nar?je gyvenantis ir joje neribotai pajam? mokes?iu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostoli?, patirt? pardavus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, iš pirmojoje valstyb?je nar?je apmokestinam? pajam?, gaut? iš kilnojamojo turto, ta?iau tam tikromis s?lygomis tai b?t? ?manoma, jei nekilnojamasis turtas b?t? buv?s pirmojoje valstyb?je nar?je.

Parašai.

* Proceso kalba: suomi?.