

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 7. novembra 2013 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Daňová právna úprava fínskeho štátu, ktorá neumožňuje odpísať príslušnú stratu z predaja nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od zisku pochádzajúceho z prevodu cenných papierov v členskom štáte zdanenia“

Vo veci C-322/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 23. júna 2011 a doručený Súdnemu dvoru 28. júna 2011, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

K,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Maláček, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. januára 2013,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- K, v zastúpení: M. Tiusanen, asianajaja,
- fínska vláda, v zastúpení: H. Leppo a S. Hartikainen, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: K. Petersen a T. Henze, splnomocnení zástupcovia,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk a K. Petkovska, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Murrell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Bacon, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: I. Koskinen, R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. marca 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania začatého na návrh K, osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou na daň z príjmov vo Fínsku, vo veci týkajúcej sa skutočnosti, že fínsky

daťový orgán tejto osobe odmietol možnosť odpísať stratu vzniknutú pri prevode nehnuteľnosti vo Francúzsku od jej príjmov zdaťovaných vo Fínsku.

Právny rámec

Fínske právo

3 § 45 ods. 1 zákona 1992/1535 o dani z príjmov [tuloverolaki (1992/1535)] z 30. decembra 1992, v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej, teda v zdaťovacom období vzťahujúcom sa na rok 2004 (čalej len „zákon o dani z príjmov“), stanovuje, že zisk z prevodu majetku predstavuje kapitálový príjem.

4 § 50 zákona o dani z príjmov znel takto:

„Straty z prevodu majetku sa odpisujú v zdaťovacom období, v ktorom došlo k strate, a v troch bezprostredne po ňom nasledujúcich zdaťovacích obdobiach od ziskov z prevodu majetku v závislosti od vzniku ziskov a nezohľadňujú sa pri zistení straty pri kapitálových ziskoch.“

5 § 6 zákona 1995/1552 o zamedzení medzinárodného dvojitého zdanenia [kansainvälsen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] znie:

„Príjem získaný v inom štáte, voči ktorému sa Fínsko medzinárodnou zmluvou zaviazalo neuplatňovať svoju daťovú právomoc, sa považuje za zdaniteľný príjem fyzickej osoby... Časť, ktorá zodpovedá časti príjmu oslobodenej na základe zdroja a typu príjmu, sa však odpisá od dane z príjmov daťovníka (systém progresívneho oslobodenia). Pokiaľ nie je stanovené inak, pri výpočte príjmu z iného štátu sa odpisujú výdavky a úroky, ktoré vznikli pri nadobudnutí a udržiavaní príjmu. Ak výdavky a úroky prekročia výšku príjmu pochádzajúceho z iného štátu, nie sú odpisateľné... Odpísanie dane sa uskutočňuje podľa jednotlivých daní.“

6 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že vo Fínsku je zdanenie kapitálových ziskov proporcionálne. Podľa § 124 ods. 2 zákona o dani z príjmov bola v roku 2004 sadzba dane z kapitálových ziskov 29 %.

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia

7 Podľa článku 6 ods. 1 a 2 Zmluvy medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Fínskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daťovému úniku v oblasti daní z príjmov a z majetku, podpísanej v Helsinkách 11. septembra 1970 (čalej len „zmluva medzi Fínskom a Francúzskom“), sú príjmy pochádzajúce z nehnuteľného majetku zdaniteľné v zmluvnom štáte, v ktorom sa tento majetok nachádza.

8 Článok 13 ods. 1 zmluvy medzi Fínskom a Francúzskom stanovuje, že príjmy pochádzajúce z predaja nehnuteľného majetku sú zdaniteľné v zmluvnom štáte, v ktorom sa daná nehnuteľnosť nachádza.

9 Článok 23 zmluvy medzi Fínskom a Francúzskom uvádza:

„Dvojitému zdaneniu sa zamedzí nasledujúcim spôsobom:

1. ...

2. vo Fínsku:

a) Iné príjmy alebo majetok, ako sú uvedené v písm. b) tohto odseku, sú oslobodené od fínskej

dane v zmysle ?lánku 2 ods. 3 písm. b), pokia? je príslušný príjem alebo majetok zdanite?ný podľa tejto zmluvy vo Francúzsku.

...

c) Bez oh?adu na ustanovenia v písm. a) a b) tohto odseku môže byť fínska da? stanovená na ?as? príjmu, ktorý je zdanite?ný podľa tejto zmluvy vo Fínsku, na základe sadzby dane, ktorá zodpovedá celkovému úhrnu zdanite?ného príjmu podľa fínskeho da?ového práva.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 V roku 2004 K predal nehnute?nos? nachádzajúcu sa vo Francúzsku, ktorú získal v roku 2001. Podľa K vznikla pri predaji nehnute?nosti strata vo výške 172 623 eur. Podľa svojich vyhlásení K nemal vo Francúzsku žiaden príjem, od ktorého by mohla byť strata odpo?ítateľná, a v roku 2004 nenadobudol ani žiadny iný majetok, ktorého predaj by mu umožnil danú stratu kompenzovať. V predmetnom roku 2004 však K dosiahol zisk z predaja cenných papierov zdanený vo Fínsku a požiadal, aby od tohto zisku mohol odpo?ítať stratu z predaja nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. K nevykonáva žiadnu podnikateľskú ?innosť týkajúcu sa nehnute?ností alebo cenných papierov.

11 Miestny da?ový úrad (verovirasto) zastával názor, že K nebol oprávnený zo svojich ziskov z predaja cenných papierov dosiahnutých vo Fínsku odpo?ítať stratu z predaja nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku.

12 Po tom, ako bola žiadosť o odpo?ítanie, ktorú K podal na Lounais?Suomen verotuksen oikaisulautakunta (Úrad da?ového doh?adu pre juhozápadné Fínsko), 13. apríla 2006 zamietnutá, K podal žalobu na Turun hallinto?oikeus (Správny súd v Turku). Vzhľadom na to, že aj táto žaloba bola 31. októbra 2007 zamietnutá, podal K odvolanie na Korkein hallinto-oikeus.

13 K tvrdí, že ak by sa jeho odvolaniu nevyhovelo, neodpo?ítateľnosť vzniknutej straty by bola konečná, lebo je osobou s neobmedzenou da?ovou povinnosťou vo Fínsku a nemá vo Francúzsku iné príjmy alebo iné majetky. Takáto neodpo?ítateľnosť by predstavovala porušenie zásady slobody usadiť sa a zásady vo?ného pohybu kapitálu, ktoré nemožno odôvodniť rozdelením da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

14 Podľa K odpo?ítanie strát z predaja nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku od ziskov z predaja akcií vo Fínsku nevedie k spochybneniu výkonu paralelnej da?ovej právomoci. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, najmä z rozsudkov z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C?446/03, Zb. s. I?10837, bod 40), a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz (C?347/04, Zb. s. I?2647, bod 69), vyplýva, že skutočnosť, že Fínska republika nezdaňuje zisk z predaja nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku, sama osebe nepostaňuje na odôvodnenie pravidla, podľa ktorého sú odpo?ítateľné len straty týkajúce sa nehnute?ností nachádzajúcich sa vo Fínsku.

15 Relevantným dôvodom by nemohlo byť ani zabránenie dvojitému odpo?tu strát, pretože K nemá vo Francúzsku žiaden majetok, nevykonáva žiadnu ?innosť a nedisponuje žiadnym príjmom.

16 Vnútroštátny súd uvádza, že osoba s neobmedzenou da?ovou povinnosťou vo Fínsku tam môže odpo?ítať stratu vzniknutú pri prevode nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Fínsku podľa spôsobov stanovených v zákone o dani z príjmov, ale nemôže tam odpo?ítať stratu vzniknutú pri prevode nehnute?nosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. Tento súd spresňuje, že v podobnej veci, o akú ide vo veci samej, bolo rozhodnuté neumožniť odpo?ítanie strát vyplývajúcich z

predaja nehnuteľností nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od príjmov zdaniteľných vo Fínsku, ale že o tejto veci sa rozhodovalo pred vyhlásením rozsudkov Súdneho dvora z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Zb. s. I-3601), a z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Zb. s. I-8061).

17 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že predmetná vec sa odlišuje od už citovaných rozsudkov vo veciach Lidl Belgium a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt tým, že strata, ktorá vznikla K, nie je spojená so žiadnou podnikateľskou činnosťou vykonávanou v stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte. Činnosť vykonávaná v tomto kontexte sa v zásade vykonáva dlhodobo, a preto možno odôvodnene otázkať, že povedie k príjmom, ktorých stratu bude možné znovu odpočítať. V takomto prípade teda nie je istá konečnosť straty a existuje riziko zdvojeného odpočítania strát. Naopak, ak daňovník v inom členskom štáte už nemá žiadny zdroj príjmov, od ktorého by mohli byť odpočítané straty, javí sa otázka posúdenia konečnosti strát inak, a to aj v prípade, ak by francúzska daňová úprava obsahovala možnosť odpočítania straty z predaja majetku od príjmov v nasledujúcich rokoch. V situácii ako vo veci samej, ktorá nie je spojená s výkonom podnikateľskej činnosti, sa totiž nemožno domnievať, že daňovník bude následne v členskom štáte, v ktorom sa majetok nachádza, disponovať príjmom, od ktorého možno odpočítať stratu.

18 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku nesmie odpočítať stratu z prevodu nehnuteľností nachádzajúcej sa vo Francúzsku od zisku z prevodu akcií zdaniteľného vo Fínsku, zatiaľ čo stratu z prevodu porovnateľnej nehnuteľností nachádzajúcej sa vo Fínsku môže za určitých podmienok odpočítať od kapitálových ziskov?“

O prejudiciálnej otázke

19 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či článkom 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ odporuje daňová právna úprava členského štátu, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá daňovníkovi s bydliskom v tomto členskom štáte, ktorý tam má zároveň neobmedzenú daňovú povinnosť na daň z príjmov, neumožňuje odpočítať straty z prevodu nehnuteľností nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od ziskov z prevodu hnuteľného majetku zdaniteľných v prvom členskom štáte, hoci by to za určitých podmienok bolo možné, ak by sa nehnuteľnosť nachádzala v prvom členskom štáte.

O existencii obmedzenia

20 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na to, že v Zmluve o FEÚ neexistuje definícia pojmu „pohyb kapitálu“ v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, nomenklatúra, ktorá tvorí prílohu I smernice Rady 88/361/EHS, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), má indikatívnu hodnotu, aj keď táto smernica bola prijatá na základe článku 69 a článku 70 ods. 1 Zmluvy o EHS (teraz článok 69 ES a článok 70 ods. 1 ES, zrušené Amsterdamskou zmluvou), keďže v súlade s tretím odsekom úvodu tejto prílohy nomenklatúra, ktorú obsahuje, nepredstavuje úplný zoznam vysvetlení pojmu pohybu kapitálu (pozri najmä rozsudky zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 22 a citovanú judikatúru; z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 19, a z 15. októbra 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Zb. s. I-9807, bod 17).

21 Medzi kapitálovými pohybmi vymenovanými v prílohe I smernice 88/361 sa v oddiele II s

názvom „Investície do nehnuteľného majetku“ nachádzajú investície rezidentov do nehnuteľného majetku v zahraničí.

22 Čo sa týka existencie obmedzení pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ, treba pripomenúť, že opatrenia zakázané týmto ustanovením zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (pozri rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40; z 22. januára 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Zb. s. I-299, bod 23, ako aj Busley a Cibrian Fernandez, už citovaný, bod 20).

23 Za opatrenia predstavujúce takéto obmedzenia možno považovať vnútroštátne opatrenia, ktoré sú spôsobilé zabrániť nadobúdaniu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte či obmedzovať ho (pozri v tomto zmysle rozsudok Busley a Cibrian Fernandez, už citovaný, bod 21).

24 Pokiaľ však ide o daňový režim dotknutý vo veci samej, je potrebné uviesť, že článok 50 ods. 1 zákona o dani z príjmov stanovuje, že daňovníci rezidenti môžu odpočítať stratu vzniknutú pri prevode majetku, či už hnuteľného alebo nehnuteľného, od zisku z prevodu iného hnuteľného alebo nehnuteľného majetku v zdaňovacom období, v ktorom vznikla strata, a v troch bezprostredne po ňom nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

25 Táto odpočítateľnosť však predstavuje daňovú výhodu, ktorú v prípade nehnuteľnosti možno priznať len vtedy, ak straty pochádzajú z prevodu tohto majetku nachádzajúceho sa na území členského štátu bydliska daňovníka, ale nie v prípade, ak sa nehnuteľnosť nachádza na území iného členského štátu.

26 Podľa článku 6 ods. 1 zákona 1995/1552 totiž straty, ktoré vznikli v inom členskom štáte, nie sú odpočítateľné, ak prekročia výšku príjmu získaného v tomto štáte.

27 Preto daňovník rezident nemôže odpočítať straty vzniknuté pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od ziskov vzniknutých pri prevode cenných papierov zdaniteľných vo Fínsku.

28 Za týchto podmienok je daňová situácia daňovníka rezidenta, ktorý je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku a vznikne mu strata pri predaji nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, menej priaznivá ako daňová situácia daňovníka, ktorému vznikne strata v dôsledku predaja nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Fínsku.

29 Na rozdiel od toho, čo tvrdí fínska vláda, nemožnosť daňovníka rezidenta členského štátu odpočítať straty, ktoré mu vznikli pri predaji nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od ziskov zdaniteľných v prvom členskom štáte nevyplýva z toho, že oba členské štáty paralelne vykonávajú svoju daňovú právomoc.

30 Treba totiž uviesť, že v prejednávanej veci sa Fínska republika rozhodla umožniť daňovníkom rezidentom, aby odpočítali straty, ktoré im vznikli pri prevode majetku, od ziskov vzniknutých pri prevode iného majetku, a ďalej obmedziť zohľadnenie týchto strát a najmä neumožniť kompenzáciu ziskov zdaniteľných vo Fínsku a strát vzniknutých v inom členskom štáte.

31 Takéto rozdielne zaobchádzanie v závislosti od miesta, kde sa nachádza nehnuteľnosť, môže daňovníkov odradiť od nadobúdania nehnuteľností v inom členskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

32 Je však potrebné skúmať, či také obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno odôvodniť z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu

33 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ majú „ustanovenia článku 63 [ZFEÚ] bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

34 Toto ustanovenie predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu a musí sa vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 57; z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 32, ako aj Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 56).

35 Sama táto výnimka je totiž obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63“ (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 57).

36 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ treba teda odlíšiť od diskriminácie, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava ako vo veci samej považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, sa vyžaduje, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 58 a citovaná judikatúra).

37 V tejto súvislosti fínska a nemecká vláda, ako aj Európska komisia tvrdia, že situácia daňovníka, ktorý investoval do nehnuteľného majetku v inom členskom štáte, je objektívne odlišná od situácie daňovníka, ktorý takúto investíciu uskutočnil v štáte svojho bydliska.

38 Podľa fínskej vlády právna úprava dotknutá vo veci samej je založená na vyváženom daňovom zaobchádzaní so ziskami a stratami, keďže odpočítať možno len straty spojené so ziskami zdaniteľnými vo Fínsku. Nie je teda v rozpore s právom Únie, ak sa s daňovníkmi rezidentmi, ktorí investovali do nehnuteľností v inom členskom štáte a vytvárajú príjmy zdaniteľné len v tomto druhom členskom štáte, na základe rozdelenia daňových právomocí stanovenom v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia zaobchádza odlišne v porovnaní s daňovníkmi rezidentmi, ktorí do nehnuteľností investovali v členskom štáte svojho bydliska a vytvárajú príjmy zdaniteľné v tomto členskom štáte.

39 Nemecká vláda zastáva názor, že vlastník nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území štátu jeho bydliska a vlastník nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte nie sú v objektívne porovnateľnej situácii, keďže prvý vlastník podlieha vnútroštátnej dani, zatiaľ čo druhý vlastník

podlieha dani v tomto druhom členskom štáte, pokiaľ podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia straty a zisky vyplývajúce z prevodu nehnuteľností patria do výlučnej daňovej právomoci členského štátu, v ktorom sa nachádza prevedená nehnuteľnosť.

40 Komisia uvádza, že v prípade, o aký ide vo veci samej, nemožno tvrdiť, pokiaľ ide o odpočítateľnosť straty vzniknutej pri predaji nehnuteľného majetku, že fínski vlastníci nehnuteľností nachádzajúcej sa vo Fínsku alebo vo Francúzsku sa nachádzajú v porovnateľnej situácii. Francúzske daňové právo na rozdiel od fínskeho daňového práva neobsahuje ani základ takejto odpočítateľnosti, pričom odmietnutie odpočítania zo strany Fínska je odôvodnené touto rozdielnou situáciou.

41 V prvom rade, pokiaľ ide o tvrdenia fínskej a nemeckej vlády, ktorých cieľom je preukázať, že rozdelenie právomoci zdaniť príjmy z nehnuteľného majetku vyplývajúce zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia spôsobuje, že daňovník, ktorý investoval v inom členskom štáte, sa nachádza v situácii odlišnej od daňovníka, ktorý investoval v štáte svojho bydliska, je opodstatnené pripomenúť, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Európskej únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby určili kritériá zdaňovania príjmov a majetku tak, aby prípadne aj prostredníctvom vzájomných dohôd zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 54; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 52; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 52, ako aj z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 48).

42 Zmluva medzi Fínskom a Francúzskom vo svojom článku 6 ods. 1 priznáva členskému štátu, v ktorom sa nachádza nehnuteľný majetok, právomoc zdaniť príjmy, ktoré daňovníci získajú z tohto majetku. Okrem toho článok 13 ods. 1 tejto zmluvy stanovuje, že zisky pochádzajúce z predaja nehnuteľného majetku sú zdaniteľné v zmluvnom štáte, v ktorom sa daná nehnuteľnosť nachádza.

43 Ako však uvádza vnútroštátny súd, zmluva medzi Fínskom a Francúzskom oprávňuje Fínsku republiku uplatniť postup progresívneho oslobodenia od dane, pričom zamedzuje dvojité zdanenie. Článok 23 ods. 2 písm. c) tejto zmluvy tak uvádza, že fínska daň môže byť stanovená na časť príjmu, ktorý je zdaniteľný podľa tejto zmluvy vo Fínsku, na základe sadzby dane, ktorá zodpovedá celkovému úhrnu zdaniteľného príjmu podľa fínskeho daňového práva.

44 Z vysvetlení vnútroštátneho súdu vyplýva, ako na pojednávaní uviedli K a fínska vláda, že hoci zmluva medzi Fínskom a Francúzskom s cieľom zaviesť progresívne zdanenie umožňuje, aby bol príjem zdaniteľný vo Francúzsku zohľadnený pri výpočte dane z príjmu zdaniteľného vo Fínsku, túto možnosť nemožno uplatniť, pokiaľ ide o kapitálové zisky, ktoré sa zdaňujú pevnou sadzbou.

45 Z tejto možnosti však vyplýva, že skutočnosť, že podľa zmluvy medzi Fínskom a Francúzskom je úlohou členského štátu, na ktorého území sa nehnuteľnosť nachádza, aby zdanil príjmy pochádzajúce z tejto nehnuteľnosti, nebráni tomu, aby príjmy týkajúce sa majetku nachádzajúceho sa vo Francúzsku boli zohľadnené pri výpočte dane daňovníka s bydliskom vo Fínsku, pričom táto voľba takisto nemôže brániť tomu, aby bola zohľadnená strata, ktorá tomuto daňovníkovi vznikla pri predaji tohto majetku.

46 V dôsledku toho skutočnosť, že zmluva medzi Fínskom a Francúzskom priznáva daňovú právomoc fínskému štátu, v ktorom sa nachádza nehnuteľnosť, nevedie nevyhnutne k tomu, že situácia tohto daňovníka bude odlišná, pokiaľ ide o zohľadnenie príjmov, a to aj negatívnych, v fínskom štáte bydliska, od situácie daňovníka, ktorého všetky príjmy sa sústreďujú na území fínskeho štátu bydliska.

47 V druhom rade, pokiaľ ide o okolnosť, ktorú uviedla Komisia, že fínsky štát, na ktorého území sa nachádza nehnuteľnosť, neumožňuje odpočítať straty vzniknuté pri predaji nehnuteľností, ani táto okolnosť neodlíši situáciu daňovníka vzhľadom na právnu úpravu jeho štátu bydliska, keďže odmietnutie zohľadniť tieto straty, ako bolo uvedené v bodoch 30 a 45 tohto rozsudku, vyplýva z voľby uskutočniť fínskym štátom bydliska daňovníka a zmluva medzi Fínskom a Francúzskom nebráni zohľadneniu týchto strát.

48 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o možnosť odpočítať straty vzniknuté v dôsledku predaja nehnuteľností, nemožno odôvodniť rozdielnou situáciou vyplývajúcou z miesta, kde sa nachádza uvedený majetok.

49 Preto treba posúdiť aj to, či obmedzenie dotknuté vo veci samej nemožno odôvodniť, ako uvádzajú mnohé z vlád, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, ako aj Komisia, naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu spojenými s nevyhnutnosťou zabezpečiť vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi Fínskou a Francúzskou republikou, zamedziť dvojité zohľadnenie strát a daňové podvody, ako aj zabezpečiť koherenciu fínskeho daňového režimu.

50 Po prvé, pokiaľ ide o rovnomerné rozdelenie daňovej právomoci medzi fínske štáty, na ktoré sa odvolávajú všetky vlády, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, ako aj Komisia, je potrebné pripomenúť, že ide o legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom (pozri najmä rozsudky z 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Zb. s. I-2273, bod 45, a zo 6. septembra 2012, *Philips Electronics*, C-18/11, bod 23), ktorý môže vyžadovať, aby sa na hospodársku činnosť daňovníkov usadených v jednom z uvedených štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to tak na zisky, ako aj na straty (pozri v tomto zmysle rozsudky *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 45; *Oy AA*, už citovaný, bod 54, ako aj *Lidl Belgium*, už citovaný, bod 31).

51 Tento cieľ, ako už spresnil Súdny dvor, smeruje najmä k zachovaniu symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty (pozri rozsudky *Lidl Belgium*, už citovaný, bod 33, a *Philips Electronics UK*, už citovaný, bod 24), najmä na účely zabránenia tomu, aby si daňovník voľne zvolil fínsky štát, kde také zisky alebo straty uplatní (pozri v tomto zmysle rozsudky *Oy AA*, už citovaný, bod 56, a *Lidl Belgium*, už citovaný, bod 34).

52 Vo veci samej má Fínska republika aj bez ohľadu na zmluvu medzi Fínskom a Francúzskom právo zdaniť zisky, ktoré daňovník s bydliskom vo Fínsku dosiahne pri prevode nehnuteľností nachádzajúcej sa vo Francúzsku.

53 Kombinované uplatnenie zmluvy medzi Fínskom a Francúzskom a fínskej daňovej právnej úpravy vedie k tomu, že Fínska republika nevykonáva žiadnu daňovú právomoc voči ziskom pochádzajúcim z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku, keďže tieto zisky sa vo Fínsku nezdaňujú ani sa nijako inak nezohľadňujú.

54 Pripustiť, aby straty vzniknuté pri predaji nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte bolo možné odpočítať v členskom štáte bydliska daňovníka bez ohľadu na dohodnuté rozdelenie danej právomoci medzi členskými štátmi, by znamenalo umožniť, aby si tento daňovník voľne zvolil členský štát, v ktorom je zohľadnenie uvedených strát z danej dane hľadiska najvýhodnejšie (pozri v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 34).

55 Za týchto podmienok, ako v podstate uvádza generálny advokát v bode 40 návrhov, odmietnutie priznať odpočítanie strát vyplývajúcich z prevodu nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa vo Francúzsku umožní zachovanie symetrie medzi právom zdaní zisky a možnosťou odpočítať straty. Toto opatrenie sa navyše podieľa na dosiahnutí cieľa rovnomerného rozdelenia danej právomoci medzi členské štáty.

56 Po druhé, pokiaľ ide o prvok odôvodnenia týkajúci sa potreby zamedziť dvojité zohľadňovanie strát, ktorý uvádzajú nemecká a švédka vláda, Súdny dvor už uznal, že členské štáty musia mať možnosť zabrániť tomuto riziku (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 47; Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 47, a Lidl Belgium, už citovaný, bod 35).

57 Je však opodstatnené uviesť, že za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, riziko, že daňovník dvakrát uplatní tú istú stratu, prakticky neexistuje.

58 Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 32 návrhov, majetkové straty vzniknuté vo Francúzsku z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto členskom štáte nemôžu byť nikdy predmetom odpočítania ani z celkového príjmu, ani zo zisku dosiahnutého pri prevode iného majetku.

59 Po tretie podľa švédskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva fínska právna úprava dotknutá vo veci samej má za cieľ zabrániť riziku daňových únikov, ktoré by vyplynuli z možnosti prenesenia strát z príjmu fyzických osôb medzi dvomi členskými štátmi, pričom táto možnosť by mohla viesť k tomu, že tieto straty budú prenesené do členského štátu, v ktorom je ich daňové odpočítanie najvýhodnejšie.

60 V tomto ohľade z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že samotná okolnosť, že daňovník rezident nadobudne nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, ktorú potom so stratou predá, nemôže založiť všeobecnú domnienku danej podvodu a odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri analogicky rozsudky z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 62; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 50; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 73; zo 17. januára 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Zb. s. I-173, bod 27; zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, Zb. s. I-9099, bod 37, ako aj z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, bod 38).

61 Na to, aby vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu pohybu zaručenú Zmluvou mohlo byť opodstatnené dôvodmi boja proti daňovým podvodom a únikom, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytvorení fiktívnych konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (pozri v tomto zmysle rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 55; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 74, ako aj SIAT, už citovaný, bod 40).

62 Pokiaľ ide o to, či je takéto odôvodnenie relevantné vzhľadom na okolnosti, o aké ide vo veci samej, stačí uviesť, že osobitným cieľom fínskej danej právnej úpravy uplatnenej v tejto veci nie je zabrániť vytvoreniu fiktívnych konštrukcií na účely dosiahnutia danej výhody, ale

vo všeobecnosti sa týka každej situácie, v ktorej straty pochádzajú z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

63 V dôsledku toho potreba zabrániť daňovým podvodom a únikom nemôže odôvodniť daňovú právnu úpravu dotknutú vo veci samej.

64 Po štvrté fínska a nemecká vláda sa domnievajú, že fínska právna úprava dotknutá vo veci samej je odôvodnená potrebou zabezpečiť koherenciu daňového režimu, ktorého základnou zásadou je vyvážené daňové zaobchádzanie so ziskami a stratami. Vo Fínsku sa príjmy z pracovnej činnosti a kapitálové zisky posudzujú samostatne. Príjmy z pracovnej činnosti podliehajú progresívnej daňovej sadzbe, keďže ich zdanenie zohľadňuje najmä osobnú situáciu daňovníka, zatiaľ čo kapitálové zisky sa zdaňujú na základe osobitnej sadzby. Z toho vyplýva, že pokiaľ zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia priznáva právomoc zdať tieto kapitálové zisky inému členskému štátu, sú tieto zisky vo Fínsku úplne oslobodené od dane a vôbec sa na ne neuplatní fínska daňová sadzba ani fínsky daňový základ. Vo fínskom daňovom režime teda existuje priama súvislosť medzi nezdanením ziskov a nemožnosťou odpočítať straty.

65 Je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už uznal, že nevyhnutnosť zabezpečiť koherenciu daňového systému môže odôvodniť obmedzenie slobôd pohybu, ktoré sú zaručené Zmluvou (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 21; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42; Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 43; z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 70; z 1. decembra 2011, Komisia/Maarsko, C-253/09, Zb. s. I-12391, bod 71, ako aj z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, bod 57).

66 Podľa ustálenej judikatúry, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (rozsudok Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 71 a citovaná judikatúra), pričom priama povaha tejto spojitosti musí byť posudzovaná vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudky z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 44; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 72, ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 58).

67 Ako už bolo uvedené v bodoch 52 a 53 tohto rozsudku, Fínska republika má aj bez ohľadu na zmluvu medzi Fínskom a Francúzskom právo zdať zisky, ktoré daňovník s bydliskom vo Fínsku dosiahne pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. Kombinované uplatnenie tejto zmluvy a fínskej daňovej právnej úpravy vedie k tomu, že zisky pochádzajúce z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku sa vymykajú akejkoľvek forme zdanenia vo Fínsku, keďže tieto zisky sa v tomto členskom štáte nezdaňujú ani sa nijako inak nezohľadňujú.

68 Za týchto podmienok má fínsky režim, ktorý stanovuje, že daňovník rezident, ktorému pri predaji nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku vznikne strata, si túto stratu nemôže uplatniť vo Fínsku, symetrický základ (pozri v tomto zmysle rozsudky Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 42; Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 73 a Komisia/Maarsko, už citovaný, bod 74).

69 Vzhľadom na cieľ sledovaný právnou úpravou dotknutou vo veci samej teda existuje, pokiaľ ide o toho istého daňovníka a tú istú daň, priama spojitosť medzi dohodnutou daňovou výhodou, teda zohľadnením strát vzniknutých pri kapitálovej investícii, na jednej strane a zdanením ziskov, ku ktorým táto investícia viedla, na strane druhej.

70 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že tieto dve podmienky, teda v prejednávanej veci ten istý daňovník a rovnaká daň, už boli Súdnym dvorom považované za dostatočné na preukázanie existencie uvedenej spojitosti (pozri najmä rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 58, ako aj rozsudky *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, už citovaný, bod 42; *Komisija/Belgicko*, už citovaný, bod 76, a *Komisija/Maarsko*, už citovaný, bod 77).

71 Preto je opodstatnené konštatovať, že právnú úpravu, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu spojenými s nevyhnutnosťou zabezpečiť vyrovnané rozdelenie danej právomoci medzi členskými štátmi a koherenciu fínskeho daňového režimu a že táto úprava je primeraná na dosiahnutie uvedených cieľov.

72 Treba však ešte preskúmať, či uvedená právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, pričom, ako Súdny dvor už uviedol, požiadavky na dosiahnutie daných cieľov sa môžu prekrývať (pozri v tomto zmysle rozsudok *National Grid Indus*, už citovaný, bod 80).

73 Vnútroštátny súd si v tomto ohľade kladie otázku, aký význam je potrebné pripisovať okolnosti, že vzniknutá strata nie je spojená so žiadnou podnikateľskou činnosťou vykonávanou v stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte a že vzhľadom na to, že daňovník v dotknutom členskom štáte už nemá žiadny zdroj príjmov, od ktorého by bolo možné túto stratu odpočítať, môže byť daná strata konečná.

74 K v tejto súvislosti pred vnútroštátnym súdom uviedol, že požiadavky zásady proporcionality nemožno splniť tým, že sa strata stane konečnou.

75 Je namieste pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že opatrenie, ktoré vylučuje možnosť materskej spoločnosti rezidenta odpočítať od svojho zdaniteľného zisku stratu, ktoré v inom členskom štáte vznikli dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto štáte, pričom takúto možnosť priznáva, pokiaľ ide o straty vzniknuté dcérskej spoločnosti rezidentovi, alebo ktoré v rámci fúzie vylučuje možnosť, aby materská spoločnosť so sídlom v jednom členskom štáte odpočítala od zdaniteľných ziskov stratu zlučenej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, možno odôvodniť potrebou zachovať rozdelenie danej právomoci medzi členskými štátmi a zabrániť rizikám dvojitého uplatnenia strát a daňovým únikom (pozri v tomto zmysle rozsudky *Marks & Spencer*, už citovaný, body 44 až 51, a z 21. februára 2013, *A*, C-123/11, body 40 až 46), ale ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie podstaty sledovaných cieľov v situácii, keď dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte, ktorého je rezidentom (pozri v tomto zmysle rozsudky *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 55, a *A*, už citovaný, bod 49).

76 V situácii, ako je situácia dotknutá vo veci samej, sa nemožno nezávisle od skutkových okolností, ktoré uvádza vnútroštátny súd, domnievať, že daňovník, akým je K, vyčerpá možnosti zohľadnenia strát v členskom štáte, v ktorom sa nachádza nehnuteľnosť.

77 Pokiaľ totiž členský štát, v ktorom sa nachádza nehnuteľnosť, nestanovuje možnosť zohľadnenia strát vzniknutých pri predaji nehnuteľnosti, táto možnosť nikdy neexistovala.

78 Za týchto podmienok pripustiť, že členský štát bydliska daňovníka musí umožniť odpočítanie strát vzniknutých pri predaji nehnuteľného majetku od ziskov zdaniteľných v tomto členskom štáte, by znamenalo uložiť tomuto členskému štátu povinnosť znášať nepriaznivé dôsledky vyplývajúce z uplatnenia danej právnej úpravy prijatej v členskom štáte, v ktorom sa

nachádza nehnuteľnosť.

79 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že členský štát nemôže byť povinný pri uplatňovaní svojich vlastných daňových právnych predpisov zohľadňovať prípadné nepriaznivé dôsledky vyplývajúce z osobitostí právnej úpravy iného štátu, ktorá sa uplatňuje na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na jeho území a patriacu daňovníkovi, ktorý má bydlisko na území prvého členského štátu (pozri analogicky rozsudky zo 6. decembra 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 51; z 28. februára 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 42, a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, už citovaný, bod 49).

80 Voľný pohyb kapitálu nemôže byť chápaný v tom zmysle, že členský štát je povinný prispôbiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov iného členského štátu, aby za každých okolností zaručil také zdanenie, pri ktorom sa vyrovnajú všetky rozdiely vyplývajúce z vnútroštátnych daňových úprav, keďže rozhodnutia, ktoré daňovník urobí v súvislosti s investovaním v zahraničí, pre neho môžu byť v jednotlivých prípadoch viac alebo menej výhodné či nevýhodné (pozri analogicky rozsudky *Deutsche Shell*, už citovaný, bod 43, a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, už citovaný, bod 50).

81 V dôsledku toho treba konštatovať, že pokiaľ právna úprava členského štátu, v ktorom sa nachádza nehnuteľnosť, neupravuje zohľadnenie strát vzniknutých pri predaji nehnuteľnosti, skutkové okolnosti, ktoré uvádzajú vnútroštátny súd a K a podľa ktorých môže byť strata konečná, nemajú vplyv na proporcionalitu reštriktívneho opatrenia dotknutého vo veci samej.

82 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné konštatovať, že daňový režim dotknutý vo veci samej nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje.

83 Na položenú otázku teda treba odpovedať tak, že článkom 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ neodporuje daňová právna úprava členského štátu, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá daňovníkovi s bydliskom v tomto členskom štáte, ktorý tam má zároveň neobmedzenú daňovú povinnosť na daň z príjmov, neumožňuje odpočítať straty z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od ziskov z prevodu hnuteľného majetku zdaniteľných v prvom členskom štáte, hoci by to za určitých podmienok bolo možné, ak by sa nehnuteľnosť nachádzala v prvom členskom štáte.

O trovách

84 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článkom 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ neodporuje daňová právna úprava členského štátu, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá daňovníkovi s bydliskom v tomto členskom štáte, ktorý tam má zároveň neobmedzenú daňovú povinnosť na daň z príjmov, neumožňuje odpočítať straty z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od ziskov z prevodu hnuteľného majetku zdaniteľných v prvom členskom štáte, hoci by to za určitých podmienok bolo možné, ak by sa nehnuteľnosť nachádzala v prvom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: fin?ina.