

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 7. novembra 2013(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – člena 63 PDEU in 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja države članice, ki ne dovoljuje odbitka izgube, nastale pri prodaji nepremičnine v drugi državi članici, od dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo vrednostnih papirjev v državi članici obdavčitve“

V zadevi C-322/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 23. junija 2011, ki je prispela na Sodišče 28. junija 2011, v postopku, ki ga je sprožil

K,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet in E. Levits (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. januarja 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za K. M. Tiusanen, asianajaja,
- za finsko vlado H. Leppo in S. Hartikainen, agenta,
- za nemško vlado K. Petersen in T. Henze, agenta,
- za švedsko vlado A. Falk in K. Petkovska, agentki,
- za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, agentka, skupaj s K. Baconom, barrister,
- za Evropsko komisijo I. Koskinen, R. Lyal in W. Roels, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. marca 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je sprožil K, ki je na Finskem neomejeni zavezanec za dohodnino, ker mu je finski davčni organ zavrnil, da bi od svojega dohodka,

obdavčljivega na Finskem, odbil izgubo, ki mu je nastala pri odsvojitvi nepremičnine v Franciji.

Pravni okvir

Finsko pravo

3 Člen 45(1) zakona št. 1992/1535 o dohodnini [tuloverolaki (1992/1535)] z dne 30. decembra 1992, kakor je veljal v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, torej v davčnem obdobju za leto 2004 (v nadaljevanju: zakon o dohodnini), določa, da je dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo premoženja, obdavčljiv kapitalski dohodek.

4 Člen 50 zakona o dohodnini je določal:

„Izgube, nastale z odsvojitvijo premoženja, se v davčnem letu, ko nastane izguba, in treh naslednjih letih odbijejo od dobička, ustvarjenega z odsvojitvijo premoženja, in se ne upoštevajo pri ugotavljanju izgube vrste kapitalskega dohodka.“

5 Člen 6 zakona št. 1995/1552 o izogibanju mednarodnemu dvojnemu obdavčevanju (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)) določa:

„Dohodek, pridobljen v drugi državi, v zvezi s katerim se je Finska v mednarodnem sporazumu odpovedala izvrševanju svojih davčnih pristojnosti, se šteje za obdavčljivi dohodek fizične osebe [...]. Del, ki ustreza deležu oproščenega dohodka glede na vir in vrsto dohodka, se vseeno odbije od davka od dohodka davčnega zavezanca (metoda progresivne oprostitve). Pri izražanju dohodka iz druge države se odbijejo izgube in obresti, povezane s pridobitvijo ali ohranitvijo dohodka, če ni določeno drugače. Če izgube in obresti presegajo znesek dohodka iz druge države, vseeno niso odbitni [...]. Odbitki od različnih davkov na dohodek se izvedejo glede na te davke.“

6 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je na Finskem obdavčenje dohodkov iz kapitala sorazmerno. V skladu s členom 124(2) zakona o dohodnini je bila dohodninska stopnja za dohodke iz kapitala leta 2004 29-odstotna.

Konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju

7 V skladu s členom 6(1) Konvencije med vlado Francoske republike in vlado Republike Finske o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, podpisane 11. septembra 1970 v Helsinkih (v nadaljevanju: francosko-finska konvencija), se dohodki, ustvarjeni z nepremičninami, obdavčijo v državi podpisnici, v kateri so te nepremičnine.

8 Člen 13(1) francosko-finske konvencije določa, da se dobički od odsvojitve nepremičnin obdavčijo v državi podpisnici, v kateri so te nepremičnine.

9 Člen 23 francosko-finske konvencije določa:

„Dvojnemu obdavčenju se izogne tako:

1. [...]

2. na Finskem:

(a) Dohodki ali premoženje, ki niso navedeni v spodnji točki (b), so oproščeni finskega davka, omenjenega v členu 2(3)(b), če se lahko ti dohodki ali premoženje v skladu s to konvencijo

obdavčijo v Franciji.

[...]

(c) Finski davek na dohodek, ki je v skladu s to konvencijo na Finskem obdavčen, se lahko brez poseganja v določbe točk (a) in (b) določi glede na davčno stopnjo, ki ustreza skupnemu znesku obdavčljivega dohodka v skladu s finsko zakonodajo.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 K je leta 2004 prodal nepremičnino v Franciji, ki jo je pridobil leta 2001. Pri tem je prijavil izgubo v višini 172.623 EUR. Po podatkih, ki jih je K podal v svojih napovedih, v Franciji ni prejel dohodka, od katerega bi lahko odbil to izgubo, prav tako pa leta 2004 v Franciji ni pridobil drugega premoženja, s katerim bi lahko, če bi ga odsvojil, izravnal navedeno izgubo. Vendar je K v letu 2004 na Finskem ustvaril dobiček na podlagi odsvojitve vrednostnih papirjev, ki je obdavčljiv na Finskem, in zaprosil, da bi ta dobiček kompenziral z izgubo, nastalo pri prodaji nepremičnine v Franciji. K ne opravlja poslovnih dejavnosti, ki bi bila povezana z nepremičninami ali vrednostnimi papirji.

11 Krajevni davčni urad (verovirasto) je menil, da K nima pravice do odbitka izgube, nastale pri prodaji nepremičnine v Franciji, od dohodka iz finančnega kapitala, prejetega na Finskem.

12 K je, ker je Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (odbor za odmero davka za jugozahodno Finsko) 13. aprila 2006 zavrnil njegovo prošnjo za odbitek, vložil tožbo pri Turun hallinto-oikeus (upravno sodišče v Turku). Ker je bila tudi ta tožba zavrnjena s sklepom z dne 31. oktobra 2007, je K vložil pritožbo pri korkein hallinto-oikeus.

13 K navaja, da če se njegovi tožbi ne ugodí, bo neodbitnost nastale izgube postala dokončna, saj je neomejeni davčni zavezanec na Finskem in v Franciji nima drugega dohodka ali drugih nepremičnin. Taka neodbitnost pa naj bi kršila načeli svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, česar ni mogoče utemeljiti z delitvijo davčne pristojnosti med državami članicami.

14 Po mnenju K odbitek izgube, nastale pri odsvojitvi nepremičnine v Franciji, od dobička, ustvarjenega s prodajo delnic na Finskem, ne posega v izvrševanje vzporedne davčne pristojnosti. Iz sodne prakse Sodišča, predvsem iz sodb z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 40) in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 69), naj bi izhajalo, da to, da Republika Finska ne pobira davkov na dobiček, ustvarjen z odsvojitvijo nepremičnine v Franciji, samo po sebi ne zadošča za utemeljitev pravila, da je kot odbitek mogoče uveljavljati le izgube v zvezi z nepremičninami na Finskem.

15 Prav tako naj se ne bi bilo mogoče sklicevati na izogibanje dvojnemu odbitku izgub, ker K nima premoženja, ne izvaja dejavnosti in ne prejema dohodka v Franciji.

16 Predložitveno sodišče navaja, da lahko neomejeni davčni zavezanec za dohodnino na Finskem v tej državi odbije izgubo, nastalo pri odsvojitvi nepremnine na Finskem, v skladu s pravili, ki jih določa zakon o dohodnini, vendar pa v tej državi ne more odbiti izgube, ki je nastala ob odsvojitvi nepremnine v Franciji. To sodišče pojasnjuje, da je bilo v zadevi, ki je podobna tej v postopku v glavni stvari, odločeno, da izgube, nastale ob prodaji nepremnine v drugi državi članici, ni dovoljeno odbiti od dohodka, ki je obdavčljiv na Finskem, vendar je bilo v tej zadevi odločeno, še preden je Sodišče razglasilo sodbi z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601) in z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061).

17 Dalje predložitveno sodišče meni, da se ta zadeva razlikuje od zgoraj navedenih sodb Lidl Belgium in Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt v tem, da izguba, ki je nastala K, ni povezana s poslovno dejavnostjo, ki se opravlja prek stalne poslovne enote v drugi državi članici. Načeloma naj bi bila namreč dejavnost, ki se opravlja v takem okviru, trajajoča, tako da naj bi bilo razumno pričakovati, da bo na koncu ustvarila dohodek, od katerega se bo lahko pozneje odbila izguba. Zato naj v takem primeru dokončnost izgube ne bi bila gotova in naj bi obstajalo tveganje dvojnega odbitka izgube. Če pa davčni zavezanec v drugi državi članici nima več vira dohodka, od katerega bi bilo mogoče odbiti izgubo, naj bi bil položaj z vidika dokončnosti izgube drugačen, čeprav naj bi tudi francoska davčna ureditev vsebovala možnost, da se izguba, nastala pri odsvojitvi premoženja, odbije od dohodkov, ki bodo nastali v prihodnjih letih. V položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ki ni povezan z opravljanjem poslovne dejavnosti, naj namreč ne bi bilo dopustno šteti, da bo davčni zavezanec pozneje v državi članici, v kateri je nepremnina, prejel dohodek, od katerega bi lahko znova odbil izgubo.

18 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 63 PDEU in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, v skladu s katero neomejeni davčni zavezanec [za dohodnino] na Finskem izgube pri odsvojitvi nepremnine v Franciji ne sme odbiti od dobička od odsvojitve delnic, obdavčljivega na Finskem, izgubo pri odsvojitvi ustrezne nepremnine na Finskem pa lahko pod nekaterimi pogoji odbije od dobičkov od odsvojitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 63 PDEU in 65 PDEU nasprotujeta davčni ureditvi države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu, ki prebiva v tej državi in je v njej neomejeni davčni zavezanec za dohodnino, ne dovoljuje, da bi izgube, nastale pri odsvojitvi nepremnine v drugi državi članici, odbil od dohodka iz finančnega kapitala, ki je obdavčljiv v prvi državi članici, medtem ko bi bilo to pod nekaterimi pogoji mogoče, če bi bila nepremnina v prvi državi članici.

Obstoje omejitve

20 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da ker v PDEU pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 63(1) PDEU ni opredeljen, ima nomenklatura iz Priloge I k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) [člen je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) informativno vrednost, čeprav je bila ta direktiva sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (postala člena 69 ES in 70(1) ES, ki sta bila razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo), pri čemer v skladu s tretjim odstavkom uvoda te priloge nomenklatura, ki jo vsebuje, glede pojma pretoka kapitala ni izčrpna (glej zlasti sodbe z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str.

I?8203, to?ka 22 in navedena sodna praksa; z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block, C?67/08, ZOdl., str. I?883, to?ka 19, in z dne 15. oktobra 2009 v zadevi Busley in Cibrian Fernandez, C?35/08, ZOdl., str. I?9807, to?ka 17).

21 Med pretoki kapitala, našteti v Prilogi I k Direktivi 88/361, so v Delu II z naslovom Naložbe v nepremi?nine omenjene naložbe rezidentov v nepremi?nine v tujini.

22 V zvezi z omejitvami pretoka kapitala v smislu ?lena 63(1) PDEU je treba spomniti, da ukrepi, ki so v skladu s tem ?lenom prepovedani, obsegajo ukrepe, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi ?lanici ali bi lahko odvrnili rezidente omenjene države ?lanice, da to storijo v drugih državah (glej sodbe z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C?370/05, ZOdl., str. I?1129, to?ka 24; z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C?101/05, ZOdl., str. I?11531, to?ka 40; z dne 22. januarja 2009 v zadevi STEKO Industriemontage, C?377/07, ZOdl., str. I?299, to?ka 23, in zgoraj navedeno sodbo Busley in Cibrian Fernandez, to?ka 20).

23 Nacionalni ukrepi, ki bi lahko bili ozna?eni kot take omejitve, obsegajo ukrepe, ki bi lahko prepre?evali ali omejevali pridobivanje nepremi?nin v drugi državi ?lanici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Busley in Cibrian Fernandez, to?ka 21).

24 V zvezi z dav?nim sistemom, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, je treba navesti, da ?len 50(1) zakona o dohodnini dolo?a, da lahko dav?ni zavezanci rezidenti izgubo, nastalo pri odsvojitvi premi?nega ali nepremi?nega premoženja, odbijejo od dobi?ka, ustvarjenega z odsvojitvijo drugega premi?nega ali nepremi?nega premoženja med dav?nim letom, ko je nastala izguba, in v naslednjih treh letih.

25 Vendar taka odbitnost pomeni dav?no ugodnost, ki se v primeru nepremi?nine prizna le, ?e je izguba nastala pri odsvojitvi takega premoženja, ki je na ozemlju države ?lanice, v kateri prebiva dav?ni zavezanec, ne pa, kadar je nepremi?nina v drugi državi ?lanici.

26 V skladu s ?lenom 6(1) zakona št. 1995/1552 namre? izgube, ki nastane v drugi državi ?lanici, ni mogo?e odbiti, ?e presega znesek dohodka, prejetega v tej državi.

27 Zato dav?ni zavezanec rezident izgube, nastale pri odsvojitvi nepremi?nine v drugi državi ?lanici, ne more odbiti od dobi?ka, ki je nastal pri odsvojitvi vrednostnih papirjev in je obdav?ljiv na Finskem.

28 V teh okoliš?inah je rezident, ki je neomejeni dav?ni zavezanec za dohodnino na Finskem in ki ima izgubo pri prodaji nepremi?nine v drugi državi ?lanici, v slabšem položaju kot dav?ni zavezanec, ki ima izgubo pri prodaji nepremi?nine na Finskem.

29 V nasprotju s trditvijo finske vlade to, da dav?ni zavezanec, ki je rezident ene države ?lanice, od svojega obdav?ljivega dobi?ka v prvi državi ?lanici ne more odbiti izgube, nastale pri prodaji nepremi?nine v drugi državi ?lanici, ni posledica vzporednega izvrševanja dav?ne pristojnosti obeh zadevnih držav ?lanic.

30 Navesti je namre? treba, da se je v zadevnem primeru Republika Finska na eni strani odlo?ila, da dav?nim zavezancem rezidentom dovoli, da izgubo, nastalo pri prodaji premoženja, odbijejo od dobi?ka, ustvarjenega pri prodaji drugega premoženja, in na drugi strani, da upoštevanje take izgube omeji in zlasti, da ne dovoli kompensacije dobi?ka, ki je obdav?ljiv na Finskem, z izgubo, ki nastane v drugi državi ?lanici.

31 Tako razli?no obravnavanje glede na kraj nepremi?nine lahko dav?nega zavezanca odvrne od tega, da bi investiral v nepremi?nine v drugi državi ?lanici, in zato pomeni omejitev prostega

pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU na celoma prepovedana.

32 Vendar je treba preužiti, ali je tako omejitev prostega pretoka kapitala mogoče utemeljiti glede na določbe PDEU.

Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

33 V skladu s členom 65(1)(a) PDEU „določbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

34 Ker ta določba pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, jo je treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da je vsaka davčna zakonodaja, ki davčne zavezance obravnava različno glede na kraj prebivališča ali državo članico, v kateri je naložen njihov kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (glej sodbe z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 57; z dne 22. aprila 2010 v zadevi Mattner, C-510/08, ZOdl., str. I-3553, točka 32, in z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 56).

35 Odstopanje, določeno v tej določbi, je namreč omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalni ukrepi iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikrita omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“ (zgoraj navedena sodba Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 57).

36 Različno obravnavanje, ki je dovoljeno s členom 65(1)(a) PDEU, je torej treba razlikovati od diskriminacije, ki je prepovedana z odstavkom 3 istega člena. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča sicer izhaja, da se mora različno obravnavanje – da bi bilo mogoče nacionalno davčno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala – nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali mora biti utemeljeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (zgoraj navedena sodba Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 58 in navedena sodna praksa).

37 Glede tega finska in nemška vlada ter Evropska komisija navajajo, da je davčni zavezanec, ki je investiral v nepremičnino v drugi državi članici, v objektivno drugačem položaju od davčnega zavezanca, ki je investiral v nepremičnino v državi članici, katere rezident je.

38 Po mnenju finske vlade ureditev iz postopka v glavni stvari temelji na simetrični davčni obravnavi dohodkov in izgub, ker se odbitek prizna le za izgube, ki so povezane z na Finskem obdavčljivimi dohodki. Zato naj ne bi bilo v nasprotju s pravom Unije, da se davčni zavezanci rezidenti, ki so investirali v nepremičnine v drugi državi članici in so na tej podlagi pridobili dohodke, ki so obdavčljivi le v tej drugi državi članici, v skladu z delitvijo davčnih pristojnosti, ki je določena v konvenciji o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, obravnavajo drugače kot davčni zavezanci rezidenti, ki so investirali v nepremičnino v svoji državi članici, katere rezidenti so, in so na podlagi tega pridobili dohodke, ki so obdavčljivi v tej zadnji državi članici.

39 Nemška vlada navaja, da lastnik nepremičnine na nacionalnem ozemlju in lastnik nepremičnine v drugi državi članici nista v objektivno primerljivem položaju, ker bo prvi lastnik obdavčen z nacionalnim davkom, drugi pa bo obdavčen v tej drugi državi članici, ker so v primeru sklenjene konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju izgube in dobički, nastali pri odsvojitvi nepremičnine, v izključni davčni pristojnosti države članice, v kateri je odsvojeno premoženje.

40 Komisija navaja, da v primeru, kakršen se obravnava v zadevi o glavni stvari, ni mogoče trditi, da so finski lastniki nepremičnin v Franciji ali na Finskem glede odbitnosti izgube, nastale pri prodaji nepremičnine, v primerljivem položaju. Francosko davčno pravo naj namreč, v nasprotju s finskim davčnim pravom, ne bi poznalo načela take odbitnosti, tako da naj bi bila zavrnitev odbitka s strani finske države utemeljena s tem različnim položajem.

41 Prvič, glede trditev, ki sta jih navedli finska in nemška vlada, da bi dokazali, da je zaradi delitve pristojnosti za obdavčitev dohodkov iz nepremičnin, kot izhaja iz konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, davčni zavezanec, ki je investiral v drugo državo članico, v drugačem položaju kot davčni zavezanec, ki je investiral v državi, katere rezident je, je treba opozoriti, da ne ni ukrepov za poenotenje in usklajitev, ki jih sprejme Evropska unija, države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju (glej sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 54; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 52, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 52, ter zgoraj navedeno sodbo v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 48).

42 Člen 6(1) francosko-finske konvencije državi članici, v kateri je nepremičnina, daje pristojnost obdavčenja dohodkov, ki jih davčni zavezanec pridobi na podlagi te nepremičnine. Poleg tega je v členu 13(1) te konvencije določeno, da se dohodki, ustvarjeni z odsvojitvijo nepremičnin, obdavčijo v državi podpisnici, v kateri je ta nepremičnina.

43 Vendar kot je navedlo predložitveno sodišče, francosko-finska konvencija Republiki Finski dovoljuje, da uporabi postopek progresivne oprostitve in se izogne dvojni obdavčitvi. Tako člen 23(2)(c) te konvencije določa, da se lahko finski davek na dohodek, ki je v skladu s tem sporazumom na Finskem obdavčen, določi po davčni stopnji, ki ustreza skupnemu znesku dohodka, obdavčljivega v skladu s finsko zakonodajo.

44 Iz pojasnil predložitvenega sodišča je razvidno, kot sta K in finska vlada navedla na obravnavi, da čeprav francosko-finska konvencija dovoljuje, da se dohodek, ki je obdavčljiv v Franciji, upošteva pri izračunu davka na dohodek, ki je obdavčljiv na Finskem, da se tako uveljavi progresivna obdavčitev, pa te možnosti vendarle ni v zvezi z dohodki iz kapitala, ki so obdavčeni po fiksni davčni stopnji.

45 Iz te možnosti sicer izhaja, da ker mora v skladu s francosko-finsko konvencijo država članica, na ozemlju katere je nepremičnina, obdavčiti dohodek, ki nastane v zvezi s to nepremičnino, to ne nasprotuje temu, da se pri izračunu davka davčnega zavezanca, ki prebiva na finskem ozemlju, upošteva dohodek v zvezi s premoženjem v Franciji, ta izbira pa tudi ne nasprotuje temu, da se upošteva izguba, ki temu davčnemu zavezancu nastane pri prodaji tega premoženja.

46 Zato dejstvo, da francosko-finska konvencija pristojnost obdavčitve daje državi članici, v kateri je nepremičnina, nujno ne pripelje do tega, da je položaj takega davčnega zavezanca glede upoštevavanja dohodka, vključno z negativnimi dohodki, v državi članici, v kateri prebiva, drugačen od položaja davčnega zavezanca, ki ima vse dohodke na ozemlju države članice, v kateri prebiva.

47 Drugič, položaj davčnega zavezanca glede na zakonodajo države, katere rezident je, tudi ne postane drugačen zaradi okoliščin – na katero se sklicuje Komisija – da država članica, v kateri je nepremičnina, ne določa pravice do odbitka izgube, ki izhaja iz prodaje nepremičnine, ker je – kot je bilo navedeno v točkah 30 in 45 te sodbe – zavrnitev upoštevavanja take izgube posledica odločitve države članice, katere rezident je davčni zavezanec, francosko-finska konvencija pa

upoštevanju takih izgub ne nasprotuje.

48 Iz tega sledi, da razli?no obravnavanje, kar zadeva možnost odbitka izgub, nastalih pri prodaji nepremi?nine, ne more biti utemeljeno z razli?nostjo položajev, ki izhaja iz kraja te nepremi?nine.

49 Zato je treba še preveriti, ali je omejitev iz postopka v glavni stvari mogo?e utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih uveljavljajo razli?ne vlade, ki so pred Sodiš?em predložile stališ?a, in Komisija in ki se navezujejo na nujnost, da se zagotovi uravnotežena delitev dav?ne pristojnosti med Republiko Finsko in Francosko republiko, izogne dvojno upoštevanje izgube, prepre?ijo dav?ne goljufije in zagotovi usklajenost finskega dav?nega sistema.

50 Prvi?, glede uravnotežene delitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami, na katero se sklicujejo vse vlade, ki so predložile stališ?a, in Komisija, je treba opozoriti, da gre za legitimen cilj, ki ga Sodiš?e priznava (glej zlasti sodbi z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C?371/10, ZOdl., str. I?12273, to?ka 45, in z dne 6. septembra 2012 v zadevi Philips Electronics UK, C?18/11, to?ka 23) in ki lahko povzro?i, da je treba za gospodarske dejavnosti dav?nih zavezancev s sedežem v eni od teh držav ?lanic uporabljati samo dav?na pravila te države tako glede dobi?kov kot tudi izgub (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, to?ka 45, Oy AA, to?ka 54, in Lidl Belgium, to?ka 31).

51 Kot je že poudarilo Sodiš?e, gre pri tem cilju zlasti za to, da se ohranja simetrija med pravico do obdav?evanja dobi?kov in možnostjo odbitka izgub (glej zgoraj navedeni sodbi Lidl Belgium, to?ka 33, in Philips Electronics UK, to?ka 24), zlasti da se prepre?i, da bi dav?ni zavezanec svobodno izbral državo ?lanico, v kateri bi uveljavljal te dobi?ke ali izgube (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Oy AA, to?ka 56, in Lidl Belgium, to?ka 34).

52 ?e v zadevi iz postopka v glavni stvari ne bi upoštevali francosko-finske konvencije, bi imela Republika Finska pravico obdav?iti dobi?ke, ki bi jih dav?ni zavezanec, ki prebiva na Finskem, ustvaril z odsvojitvijo nepremi?nine v Franciji.

53 Kombinirana uporaba francosko-finske konvencije in finske dav?ne zakonodaje pa pripelje do tega, da Republika Finska ne izvršuje nobene dav?ne pristojnosti glede dobi?kov, ki nastanejo pri odsvojitvi nepremi?nin v Franciji, ker ti na Finskem niso niti obdav?eni niti se jih ne upošteva kako druga?e.

54 ?e bi se priznalo, da je treba izgubo, ki nastane pri prodaji nepremi?nine v drugi državi ?lanici, odbiti v državi ?lanici, katere rezident je dav?ni zavezanec, neodvisno od delitve dav?ne pristojnosti, o kateri so se dogovorile države ?lanice, bi tako ta dav?ni zavezanec lahko svobodno izbral državo ?lanico, v kateri je upoštevanje te izgube z dav?nega vidika najugodnejše (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium, to?ka 34).

55 V teh okoliš?inah, kot je v bistvu navedel generalni pravobranilec v to?ki 40 sklepnih predlogov, zavrnitev priznanja odbitnosti izgube, ki izhaja iz odsvojitve nepremi?nine v Franciji, omogo?a ohranitev simetrije med pravico do obdav?enja dobi?ka in možnostjo odbitka izgube. Ta ukrep poleg tega prispeva k cilju, da se med državami ?lanicami zagotovi uravnotežena delitev dav?ne pristojnosti.

56 Drugi?, glede dejavnika utemeljitve v zvezi z nujnostjo prepre?itve dvojnega upoštevanja izgube, ki ga uveljavljata nemška in švedska vlada, je Sodiš?e potrdilo, da morajo biti države ?lanice to tveganje sposobne prepre?iti (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, to?ka 47, Rewe Zentralfinanz, to?ka 47, in Lidl Belgium, to?ka 35).

57 Vendarle je treba navesti, da se v okoliščinah, kakršne so v sporu o glavni stvari, ne zdi, da obstaja tveganje, da bi davčni zavezanec dvakrat uveljavljal isto izgubo.

58 Kot je namreč generalni pravobranilec navedel v točki 32 sklepnih predlogov, se izguba od odsvojitve nepremičnin, ki nastane v Franciji v zvezi z nepremičnino, ki je v tej državi članici, ne more odbiti niti od skupnega dohodka niti od dobička, ustvarjenega s prodajo drugega premoženja.

59 Tretjič, švedska vlada in vlada Združenega kraljestva menita, da je namen finske zakonodaje iz postopka v glavni stvari preprečevanje tveganja davčnih utaj, ki bi lahko nastale zaradi možnosti prenosa izgube iz dohodka fizične osebe med državama članicama, saj bi taka možnost lahko pripeljala do tega, da bi se taka izguba prenesla v državo članico, v kateri je njihova davčna odbitnost najugodnejša.

60 Glede tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da le okoliščina, da davčni zavezanec rezident pridobi nepremičnino v drugi državi članici, ki jo nato z izgubo odsvoji, ne more ustvariti splošne domneve o davčni goljufiji in ne upravičuje ukrepa, ki posega v izvrševanje temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo (glej po analogiji sodbe z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 62; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 50; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 73; z dne 17. januarja 2008 v zadevi Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ZOdl., str. I-173, točka 27; z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra, C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 37, in z dne 5. julija 2012 v zadevi SIAT, C-318/10, točka 38).

61 Da bi bil nacionalni ukrep, ki omejuje prost pretok, ki ga zagotavlja Pogodba, lahko utemeljen z bojem proti zlorabam, mora biti poseben namen takega omejevanja oviranje ravnanj, ki ustvarjajo umetne konstrukte, brez gospodarske stvarnosti, z namenom, da se obide davek na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je po navadi treba plačati (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 55; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 74, in SIAT, točka 40).

62 Glede upoštevnosti take utemeljitve v okoliščinah, kakršne so te v zadevi iz postopka v glavni stvari, zadošča navedba, da poseben namen finske davčne ureditve, ki se uporablja v tej zadevi, ni preprečiti, da bi povsem umetni konstrukti pridobili davčno ugodnost, temveč se na splošno nanaša na vse položaje, v katerih so izgube povezane z nepremičnino v drugi državi članici.

63 Zato nujnost, da se prepreči obid davka in davčne goljufije, ne more utemeljiti davčne ureditve iz postopka v glavni stvari.

64 Četrto, finska in nemška vlada menita, da finsko ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljuje nujnost zagotovitve usklajenosti davčnega sistema, katerega temeljno načelo je simetrična obravnava dobička in izgub. Na Finskem naj bi bili dohodki iz dela in dohodki iz kapitala obravnavani ločeno. Prvi naj bi bili obdavčeni po progresivni davčni stopnji, ker se pri njihovi obdavčitvi upošteva predvsem osebni položaj davčnega zavezanca, medtem ko naj bi bil dohodek iz kapitala obdavčen po enotni davčni stopnji. Iz tega naj bi izhajalo, da kadar konvencija o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pristojnost za obdavčenje teh dohodkov iz kapitala daje drugi državi članici, naj bi bili ti dohodki na Finskem popolnoma izvzeti iz obdavčitve in naj ne bi vplivali na finsko davčno stopnjo ali davčno osnovo. Zato naj bi v finskem sistemu obstajala neposredna povezava med neobdavčitvijo dobičkov in nemogočnostjo odbitka izgub.

65 Opozoriti je treba, da je Sodišče že priznalo, da lahko nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema utemelji omejitve prostega pretoka, zagotovljenega s Pogodbo (sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 21; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42; zgoraj navedeni sodbi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 43; sodbi z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-250/08, ZOdl., str. I-12341, točka 70; in v zadevi Komisija proti Madžarski, C-253/09, ZOdl., str. I-12391, točka 71, ter sodba z dne 13. novembra 2012 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, točka 57).

66 Vendar je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso, da bi bilo mogoče sprejeti trditve, ki se opira na tako utemeljitev, dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (zgoraj navedena sodba Komisija proti Belgiji, točka 71 in navedena sodna praksa), pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (sodbi z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 44, in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 72, ter zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 58).

67 Kot je bilo opozorjeno v točkah 52 in 53 te sodbe, bi Republika Finska, če se ne bi upoštevala francosko-finska konvencija, imela pravico do obdavčenja dobičkov, ki bi jih davčni zavezanec, ki prebiva na Finskem, ustvaril z odsvojitvijo nepremičnine v Franciji. Kombinirana uporaba te konvencije in finske davčne zakonodaje pa pripelje do tega, da se dobički, ki nastanejo pri odsvojitvi nepremičnin v Franciji, na Finskem izognejo vsakršni obdavčitvi, ker ti dobički v tej državi plačniki niso niti obdavčeni niti se kako drugače ne upoštevajo.

68 V teh okoliščinah finski sistem, ki določa, da davčni zavezanec rezident, ki ima izgubo pri prodaji nepremičnine v Franciji, te ne more uveljavljati na Finskem, izraža logiko simetrije (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42; Komisija proti Belgiji, točka 73, in Komisija proti Madžarski, točka 74).

69 Glede na cilj, ki mu sledi zakonodaja iz postopka v glavni stvari, obstaja torej v zvezi z istim davčnim zavezancem in istim davkom neposredna povezava med na eni strani priznано davčno ugodnostjo, in sicer upoštevanjem izgube, nastale s kapitalsko naložbo, in na drugi strani obdavčenjem dobička, ustvarjenega s to naložbo.

70 V tem kontekstu je treba opozoriti, da je ta pogoja, in sicer identičnost davkoplačevalca in identičnost obdavčenja, Sodišče štelo za zadostna, da se dokaže obstoj take povezave (glej zlasti sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, ZOdl., str. I-4071, točka 58, in zgoraj navedene sodbe Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42; Komisija proti Belgiji, točka 76, in Komisija proti Madžarski, točka 77).

71 Zato je treba ugotoviti, da je zakonodaja, kakršna je v postopku v glavni stvari, mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v javnem interesu v zvezi z nujnostjo ohranitve uravnotežene delitve davčne pristojnosti med državami plačniki in zagotovitvijo usklajenosti finskega davčnega sistema in je primerna za doseg navedenih ciljev.

72 Vendar je treba še preveriti, ali navedena zakonodaja ne presega tega, kar je nujno za doseg teh ciljev, med katerimi se zahteve, kot je Sodišče že navedlo, lahko prekrivajo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 80).

73 Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sprašuje o pomenu, ki ga je treba priznati okoliščinam, da nastala izguba ni povezana s poslovno dejavnostjo, ki jo stalna poslovna enota izvaja v drugi

državi članici, in da bi bila izguba, ker davčni zavezanec v zadevni državi članici tudi nima virov dohodka, od katerih bi jo lahko odbil, lahko dokonna.

74 V zvezi s tem je K pred predložitvenim sodiščem navedel, da zahteve načela sorazmernosti niso izpolnjene, ker izguba postane dokonna.

75 Opozoriti je treba, da je Sodišče že presodilo, da je ukrep, ki izključuje možnost, da bi mati na družba rezidentka od svojega obdavčljivega dobička odbila izgubo, ki je hčerinski družbi, ki ima sedež v drugi državi članici, nastala na ozemlju te države, medtem ko tako možnost priznava za izgubo, ki nastane hčerinski družbi rezidentki, ali ki v okviru združitve izključuje možnost, da bi mati na družba, ki ima sedež v eni državi članici, od svojega obdavčljivega dohodka odbila izgubo prevzete hčerinske družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, mogoče utemeljiti z nujnostjo, da se ohrani delitev davčne pristojnosti med državami članicami in se prepreči tveganje dvojne uporabe izgub in izogibanje davkom (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točke od 44 do 51, in sodbo z dne 21. februarja 2013 v zadevi A, C-123/11, točke od 40 do 46), vendar pa presega to, kar je nujno za dosego bistva ciljev, ki se jim sledi, v položaju, v katerem je hčerinska družba nerezidentka izrpala možnosti, da se upoštevajo izgube, ki obstajajo v državi članici, katere rezidentka je (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 55, in A, točka 49).

76 Vendar v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ni mogoče šteti, neodvisno od dejanskih okoliščin, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, da je davčni zavezanec, kot je K, izrpal možnosti, da se upoštevajo izgube v državi članici, v kateri je nepremičnina.

77 Ker namreč država članica, v kateri je nepremičnina, ne določa možnosti, da se upoštevajo izgube, nastale pri prodaji nepremičnine, taka možnost nikoli ni obstajala.

78 V teh okoliščinah bi priznanje, da mora država članica, katere rezident je davčni zavezanec, vseeno dovoliti, da se izgube od nepremičninskih odsvojitvev odbijejo od dobička, obdavčljivega v tej državi članici, pripeljalo do tega, da bi slednjo državo zavezali k prevzemanju odgovornosti za neugodne posledice, ki izhajajo iz uporabe davčne zakonodaje, ki jo je sprejela država članica, na ozemlju katere je nepremičnina.

79 Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da država članica pri uporabi svoje davčne zakonodaje ni zavezana upoštevati morebitno neugodnih posledic ureditve druge države članice, ki se uporablja za nepremičnino, ki se nahaja na ozemlju te druge države članice in katere lastnik je davčni zavezanec, ki prebiva na ozemlju prve države (glej po analogiji sodbi z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 51, in z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 42, ter zgoraj navedeno sodbo Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 49).

80 Prostega pretoka kapitala namreč ni mogoče razumeti tako, da je država članica svoja davčna pravila zavezana prilagajati pravilom druge države članice, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost nacionalnih davčnih ureditev, ker lahko odločitve davčnega zavezanca, ki jih ta sprejme v zvezi z naložbo v tujini, zanj glede na posamezen primer pomenijo večjo ali manjšo prednost ali slabost (glej po analogiji zgoraj navedeni sodbi Deutsche Shell, točka 43, in Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 50).

81 Zato je treba ugotoviti, da kadar zakonodaja države članice, na ozemlju katere je nepremičnina, ne določa upoštevanja izgub, nastalih pri prodaji nepremičnine, dejanske okoliščine, ki jih navajata predložitveno sodišče in K, ki meni, da bi lahko bila izguba dokončna, ne vplivajo na sorazmernost omejitvenega ukrepa iz postopka v glavni stvari.

82 Glede na vse navedeno je treba šteti, da davčna ureditev iz postopka v glavni stvari ne presega tega, kar je potrebno za uresničenje ciljev, ki jim sledi.

83 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člena 63 PDEU in 65 PDEU ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu, ki prebiva v tej državi članici in je v njej neomejeni davčni zavezanec za dohodnino, ne dovoljuje, da bi izgube, nastale pri odsvojitvi nepremičnine v drugi državi članici, odbil od dohodka iz finančnega kapitala, ki je obdavčljiv v prvi državi članici, medtem ko bi bilo to pod nekaterimi pogoji mogoče, če bi bila nepremičnina v prvi državi članici.

Stroški

84 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člena 63 PDEU in 65 PDEU ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki davčnemu zavezancu, ki prebiva v tej državi članici in je v njej neomejeni davčni zavezanec za dohodnino, ne dovoljuje, da bi izgube, nastale pri odsvojitvi nepremičnine v drugi državi članici, odbil od dohodka iz finančnega kapitala, ki je obdavčljiv v prvi državi članici, medtem ko bi bilo to pod nekaterimi pogoji mogoče, če bi bila nepremičnina v prvi državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.