



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 7ης Νοεμβρίου 2013*

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Φορολογική νομοθεσία κράτους μέλους μη επιτρέπουσα την έκπτωση ζημίας από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από το κέρδος που προέκυψε από την πώληση κινητών αξιών στο κράτος μέλος φορολογίας»

Στην υπόθεση C-322/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 23ης Ιουνίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιουνίου 2011, στο πλαίσιο της διαδικασίας που κίνησε ο

Κ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, E. Levits (εισηγητή), δικαστές, γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 10ης Ιανουαρίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Κ, εκπροσωπούμενος από τον M. Tiisanen, asianaajaja,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την H. Leppo και τον S. Hartikainen,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Petersen και τον T. Henze,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk και K. Petkovska,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. Murrell, επικουρούμενη από τον K. Bacon, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους I. Koskinen, R. Lyal και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 21ης Μαρτίου 2013,

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας την οποία κίνησε ο Κ, ο οποίος υπέχει γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος στην Φινλανδία, λόγω της αρνήσεως της φινλανδικής φορολογικής αρχής να του επιτρέψει να εκπέσει τις ζημίες που υπέστη από τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία, από τα φορολογούμενα στη Φινλανδία εισοδήματά του.

Το νομικό πλαίσιο

Το φινλανδικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 45, παράγραφος 1, του νόμου 1992/1535 περί του φόρου εισοδήματος [tuloverolaki (1992/1535)], της 30ής Δεκεμβρίου 1992, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ήτοι κατά το φορολογικό έτος 2004 (στο εξής: νόμος περί του φόρου εισοδήματος), ορίζει ότι η υπεραξία που αποκτάται κατά τη μεταβίβαση αγαθού αποτελεί φορολογητέο εισόδημα από κεφάλαια.
- 4 Το άρθρο 50 του νόμου περί του φόρου εισοδήματος είχε ως εξής:
«Η ζημία που υφίσταται ο ενδιαφερόμενος κατόπιν μεταβιβάσεως αγαθού μπορεί να εκπίπτει από το κέρδος λόγω υπεραξίας που κτάται κατόπιν μεταβιβάσεως αγαθού το φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια του οποίου σημειώθηκε η ζημία και τα τρία ακόλουθα φορολογικά έτη, ενώ δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των ελλείμματος κερδών από κεφάλαια.»
- 5 Το άρθρο 6 του νόμου 1995/1552 για την αποτροπή της διεθνούς διπλής φορολογίας [kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] έχει ως εξής:
«Το εισόδημα που αποκτάται σε κράτος της αλλοδαπής, στο οποίο η Φινλανδία, με διεθνή σύμβαση, έχει παραιτηθεί της ασκήσεως των φορολογικών της προνομίων, θεωρείται φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου [...]. Το μέρος που αντιστοιχεί στο τμήμα του απαλλασσόμενου εισοδήματος, αναλόγως της πηγής και του είδους εισοδήματος εκπίπτει πάντως από τους φόρους εισοδήματος του φορολογουμένου (μέθοδος της προοδευτικής απαλλαγής). Κατά τον υπολογισμό του προερχόμενου από άλλο κράτος εισοδήματος, οι ζημίες και οι τόκοι που συνδέονται με την κτήση ή τη διατήρηση εισοδήματος μπορούν να εκπίπτουν, εκτός αν ο νόμος ορίζει άλλως. Ωστόσο, δεν είναι δυνατή η έκπτωση ζημιών και σχετικών τόκων στον βαθμό που υπερβαίνουν το ποσό του προερχόμενου από άλλο κράτος εισοδήματος [...]. Η έκπτωση πραγματοποιείται σε συνάρτηση με τους εκάστοτε επιβλητέους φόρους.»
- 6 Το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ότι, στη Φινλανδία, η φορολογία των εισοδημάτων από κεφάλαια είναι αναλογική. Κατά το άρθρο 124, παράγραφος 2, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος, ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμοζόταν το 2004 στα εισοδήματα από κεφάλαια ήταν 29 %.

Η σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας

- 7 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της συμβάσεως μεταξύ της Κυβερνήσεως της Γαλλικής Δημοκρατίας και της Κυβερνήσεως της Δημοκρατίας της Φινλανδίας, με σκοπό την αποτροπή της διπλής φορολογίας και της φοροαποφυγής όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας, η οποία

υπογράφηκε στο Ελσίνκι στις 11 Σεπτεμβρίου 1970 (στο εξής: γαλλοφινλανδική σύμβαση), τα εισοδήματα από ακίνητα φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο κείται τα ακίνητα αυτά.

- 8 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της γαλλοφινλανδικής συμβάσεως προβλέπει ότι τα κέρδη που προέρχονται από τη μεταβίβαση ακινήτων φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο κείται τα ακίνητα αυτά.
- 9 Το άρθρο 23 της γαλλοφινλανδικής συμβάσεως ορίζει τα εξής:

«Η διπλή φορολογία αποτρέπεται ως ακολούθως

1. [...]

2. Όσον αφορά τη Φινλανδία:

- a) Τα εισοδήματα και τα περιουσιακά στοιχεία πέραν εκείνων περί των οποίων γίνεται λόγος στο εδάφιο b κατωτέρω απαλλάσσονται από τους φινλανδικούς φόρους μνεία των οποίων γίνεται στο τρίτο εδάφιο, b, του άρθρου 2, όταν τα εν λόγω εισοδήματα ή περιουσιακά στοιχεία φορολογούνται στη Γαλλία δυνάμει της παρούσας συμβάσεως.

[...]

- c) Παρά τις διατάξεις των εδαφίων a και b, ο φινλανδικός φόρος μπορεί να υπολογίζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος στη Φινλανδία δυνάμει της παρούσας συμβάσεως, με τον συντελεστή που αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με τη φινλανδική νομοθεσία.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 10 Εντός του 2004, ο Κ πώλησε ένα ακίνητο κείμενο στη Γαλλία το οποίο είχε αγοράσει το 2001. Συναφώς, δήλωσε ζημία 172 623 ευρώ. Κατά τις δηλώσεις του, ο Κ δεν είχε εισόδημα στη Γαλλία από το οποίο θα μπορούσε να εκπέσει τη ζημία αυτή ούτε απέκτησε το 2004 άλλο αγαθό στη Γαλλία που θα του παρείχε τη δυνατότητα, κατά τη μεταβίβασή του, να αντισταθμίσει την εν λόγω ζημία. Πάντως, ο Κ αποκόμισε στη Φινλανδία, κατά το ίδιο αυτό έτος 2004, υπεραξίες προερχόμενες από τη μεταβίβαση φορολογουμένων στη Φινλανδία κινητών αξιών, τις οποίες ζήτησε να του επιτραπεί να αντισταθμίσει με τη ζημία από την πώληση του κειμένου στη Γαλλία ακινήτου. Ο Κ δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα σε σχέση με το ακίνητο ή με τις κινητές αξίες.
- 11 Η τοπική φορολογική υπηρεσία (verovirasto) έκρινε ότι ο Κ δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει από τα εισπραχθέντα στη Φινλανδία εισοδήματά του από κινητές αξίες τις ζημίες που προέκυψαν από την πώληση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία.
- 12 Δεδομένου ότι η αίτηση εκπτώσεως την οποία υπέβαλε ο Κ ενώπιον της Lounais-Suomen verotuksen oikaislautakunta (επιτροπής φορολογικού ελέγχου της νοτιοδυτικής Φινλανδίας) απορρίφθηκε στις 13 Απριλίου 2006, ο Κ άσκησε προσφυγή ενώπιον του Turun hallinto-oikeus (διοικητικού πρωτοδικείου του Turku). Επειδή και η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2007, ο Κ άσκησε αναίρεση ενώπιον του korkein hallinto-oikeus.
- 13 Ο Κ υποστηρίζει ότι, εάν η αναίρεσή του δεν γίνει δεκτή, η αδυναμία εκπτώσεως της ζημίας που υπέστη θα καταστεί οριστική, διότι υπέχει γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος στη Φινλανδία και δεν διαθέτει άλλα εισοδήματα ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στη Γαλλία. Αυτή η αδυναμία

εκπτώσεως αντιβαίνει προς τις αρχές της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και δεν δικαιολογείται από την κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

- 14 Κατά τον Κ, η έκπτωση, από την υπεραξία που εισπράχθηκε κατά τη μεταβίβαση μετοχών στη Φινλανδία, της ζημίας που ανέκυψε από τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία δεν έρχεται σε αντίθεση με την άσκηση παράλληλης φορολογικής αρμοδιότητας. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου και ιδίως από τις αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 40), και της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz (Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 69), προκύπτει ότι το γεγονός ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας δεν εισπράττει φόρους επί της υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία δεν επαρκεί, αφ' εαυτού, για να δικαιολογήσει κανόνα κατά τον οποίο εκπίπτουν μόνον οι ζημίες που αφορούν ακίνητα κείμενα στη Φινλανδία.
- 15 Ωσαύτως δεν μπορεί να προβληθεί η επιδίωξη της αποτροπής της διπλής εκπτώσεως των ζημιών, δεδομένου ότι ο Κ δεν έχει περιουσιακά στοιχεία στη Γαλλία, δεν ασκεί δραστηριότητα στη χώρα αυτή ούτε έχει εκεί εισόδημα.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ένα πρόσωπο που υπέχει γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος στη Φινλανδία μπορεί να εκπέσει στη χώρα αυτή τη ζημία που υπέστη από τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου στη Φινλανδία, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζει ο νόμος περί του φόρου εισοδήματος, αλλά δεν μπορεί να εκπέσει στη χώρα αυτή ζημία την οποία υπέστη λόγω της μεταβιβάσεως ακινήτου κειμένου στη Γαλλία. Το δικαστήριο αυτό διευκρινίζει ότι, σε υπόθεση παρεμφερή με την υπό κρίση στην κύρια δίκη, κρίθηκε ότι ζημίες που ανέκυψαν από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους δεν μπορούν να εκπέσουν από το φορολογητέο στη Φινλανδία εισόδημα, αλλά ότι η εν λόγω υπόθεση εκδικάσθηκε πριν από την έκδοση των αποφάσεων του Δικαστηρίου της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium (Συλλογή 2008, σ. I-3601), και της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (Συλλογή 2008, σ. I-8061).
- 17 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η υπό κρίση υπόθεση διακρίνεται από τις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι προπαρατεθείσες αποφάσεις Lidl Belgium και Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt λόγω του ότι η ζημία την οποία υπέστη ο Κ δεν συνδέεται προς επαγγελματική δραστηριότητα ασκούμενη από σταθερή εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, δραστηριότητα ασκούμενη εντός τέτοιου πλαισίου κατ' αρχήν έχει κάποια διάρκεια, οπότε θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται ότι μακροπρόθεσμα θα γεννήσει έσοδα από τα οποία θα μπορούσε και πάλι να εκπέσει η ζημία. Συνεπώς, σε παρόμοια περίπτωση, ο οριστικός χαρακτήρας της ζημίας δεν είναι βέβαιος και υπάρχει ενδεχόμενο διπλής εκπτώσεως των ζημιών. Αντιθέτως, όταν ένας φορολογούμενος δεν έχει πλέον πηγή εισοδήματος εντός άλλου κράτους μέλους η οποία να του παρέχει τη δυνατότητα εκπτώσεως των ζημιών, η κατάσταση, από την άποψη του οριστικού χαρακτήρα της ζημίας, είναι διαφορετική, ακόμη και αν το γαλλικό φορολογικό σύστημα προέβλεπε και αυτό τη δυνατότητα εκπτώσεως από τα εισοδήματα των μελλοντικών ετών της ζημίας που απορρέει από τη μεταβίβαση ακινήτου. Συγκεκριμένα, σε κατάσταση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν συνδέεται με επαγγελματική δραστηριότητα, δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι ο φορολογούμενος θα αποκτήσει στη συνέχεια, εντός του κράτους μέλους στο οποίο κείται το ακίνητο, εισόδημα από το οποίο θα μπορούσε στη συνέχεια να εκπέσει εκ νέου τη ζημία.
- 18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Korkein hallinto-oikeus αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά ένα πλέγμα εθνικών κανόνων κατά το οποίο πρόσωπο που υπέχει γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία δεν μπορεί να εκπέσει τη ζημία που υπέστη κατά τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία από το φορολογητέο στη Φινλανδία κέρδος που αποκόμισε λόγω υπεραξίας στο πλαίσιο μεταβιβάσεως

μετοχών, ενώ τα πρόσωπα που υπέχουν γενική φορολογική υποχρέωση στη Φινλανδία μπορούν να εκπέττουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, τις ζημίες που υφίστανται λόγω μεταβιβάσεως αντιστοίχου ακινήτου ευρισκομένου στη Φινλανδία από τα κέρδη τους;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά φορολογική κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν επιτρέπει στον φορολογούμενο που κατοικεί εντός του κράτους μέλους αυτού και που υπέχει εκεί γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος να εκπέσει τις ζημίες που απορρέουν από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από το φορολογητέο εντός του πρώτου κράτους μέλους εισόδημά του από κινητές αξίες, ενώ τούτο θα ήταν δυνατό, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αν το ακίνητο βρισκόταν εντός του πρώτου κράτους μέλους.

Επί της υπάρξεως περιορισμού

- 20 Κατά πάγια νομολογία, ελλείπει ορισμού στη Συνθήκη ΛΕΕ της έννοιας του όρου «κινήσεις κεφαλαίων» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η ονοματολογία η οποία αποτελεί το παράρτημα I της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρου καταργηθέντος με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5), διατηρεί τη σημασία της ως ένδειξη περί του περιεχομένου της έννοιας αυτής, μολονότι η εν λόγω οδηγία εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (τα οποία στη συνέχεια κατέστησαν άρθρα 69 ΕΚ και 70, παράγραφος 1, ΕΚ και καταργήθηκαν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), υπό την επιφύλαξη βεβαίως ότι, όπως προκύπτει από το τρίτο εδάφιο της εισαγωγής του παραρτήματος αυτού, η ονοματολογία που περιλαμβάνει το εν λόγω παράρτημα δεν εξαντλεί το περιεχόμενο της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block, Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψη 19, και της 15ης Οκτωβρίου 2009, C-35/08, Busley και Cibrian Fernandez, Συλλογή 2009, σ. I-9807, σκέψη 17).
- 21 Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361, περιλαμβάνονται, στο τμήμα II που επιγράφεται «Επενδύσεις σε ακίνητα», οι επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό από κατοίκους ημεδαπής.
- 22 Όσον αφορά την ύπαρξη περιορισμών στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, υπενθυμίζεται ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από την εν λόγω διάταξη συγκαταλέγονται και εκείνα που είναι ικανά είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους της αλλοδαπής να επενδύουν εντός κράτους μέλους είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους να επενδύουν εντός άλλων κρατών (βλ. αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, C-370/05, Festersen, Συλλογή 2007, σ. I-1129, σκέψη 24, της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 40, της 22ας Ιανουαρίου 2009, C-377/07, STEKO Industriemontage, Συλλογή 2009, σ. I-299, σκέψη 23, καθώς και Busley και Cibrian Fernandez, προπαρατεθείσα, σκέψη 20).
- 23 Ως μέτρα που αποτελούν τέτοιους περιορισμούς μπορούν να θεωρηθούν τα εθνικά μέτρα που ενδεχομένως κωλύουν ή περιορίζουν την κτήση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Busley και Cibrian Fernandez, σκέψη 21).

- 24 Όσον αφορά το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό σύστημα, επισημαίνεται ότι το άρθρο 50, παράγραφος 1, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος προβλέπει ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής μπορούν να εκπίπτουν τη ζημία που υπέστησαν κατά τη μεταβίβαση αγαθού, κινητού ή ακινήτου, από την υπεραξία που εισέπραξαν από τη μεταβίβαση άλλου αγαθού, κινητού ή ακινήτου, κατά το φορολογικό έτος κατά το οποίο σημειώθηκε η ζημία και κατά τα τρία επόμενα φορολογικά έτη.
- 25 Εντούτοις, μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως συνιστά φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο χορηγείται, όταν πρόκειται για ακίνητο, μόνον εφόσον οι ζημίες προέρχονται από τη μεταβίβαση τέτοιου αγαθού κειμένου στο έδαφος του κράτους μέλους κατοικίας του φορολογουμένου, αλλά όχι όταν το ακίνητο κείται σε άλλο κράτος μέλος.
- 26 Πράγματι, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου 1995/1552, οι ζημίες που σημειώνονται εντός άλλου κράτους μέλους δεν εκπίπτουν κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των εισοδημάτων που αποκτώνται εντός του κράτους αυτού.
- 27 Συνεπώς, ένας φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής δεν μπορεί να εκπέσει τις ζημίες που υπέστη λόγω της μεταβιβάσεως ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από τις υπεραξίες που αποκομίστηκαν κατά τη μεταβίβαση φορολογητέων στη Φινλανδία κινητών αξιών.
- 28 Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική κατάσταση ενός φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής και υπέχοντος γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος στη Φινλανδία ο οποίος υφίσταται ζημία λόγω της πώλησεως ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους είναι λιγότερο ευνοϊκή από αυτήν του φορολογουμένου ο οποίος υφίσταται ζημία λόγω της πώλησεως ακινήτου κειμένου στη Φινλανδία.
- 29 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Φινλανδική Κυβέρνηση, η αδυναμία ενός φορολογουμένου κατοίκου κράτους μέλους να εκπέσει τις ζημίες που υπέστη λόγω της πώλησεως ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από τα φορολογητέα κέρδη εντός του πρώτου κράτους μέλους δεν απορρέει από την παράλληλη άσκηση από τα αμφότερα τα κράτη μέλη της φορολογικής τους αρμοδιότητας.
- 30 Πράγματι, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, η Δημοκρατία της Φινλανδίας επέλεξε, αφενός, να επιτρέψει στους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής να εκπίπτουν τις ζημίες λόγω της μεταβιβάσεως αγαθού από τις υπεραξίες που εισπράττουν λόγω της μεταβιβάσεως άλλου αγαθού και, αφετέρου, να περιορίσει τον συνυπολογισμό τέτοιων ζημιών και, ιδίως, να μην επιτρέψει την αντιστάθμιση των φορολογητέων στη Φινλανδία υπεραξιών με ζημίες που σημειώθηκαν εντός άλλου κράτους μέλους.
- 31 Μια τέτοια διαφορά μεταχειρίσεως αναλόγως του τόπου στον οποίο κείται το ακίνητο είναι ικανή να αποτρέψει έναν φορολογούμενο από τις επενδύσεις σε ακίνητα εντός άλλου κράτους μέλους και συνιστά, συνεπώς, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 32 Πάντως, πρέπει να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ.

Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- 33 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, «[ο]ι διατάξεις του άρθρου 63 [ΣΛΕΕ] δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».

- 34 Η διάταξη αυτή, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, δεν μπορεί να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι οποιαδήποτε φορολογική νομοθεσία διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους στο οποίο επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι άνευ ετέρου συμβατή με τη Συνθήκη (βλ. αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, *Eckelkamp* κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 57, της 22ας Απριλίου 2010, C-510/08, *Mattner*, Συλλογή 2010, σ. I-3553, σκέψη 32, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, C-436/08 και C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, Συλλογή 2011, σ. I-305, σκέψη 56).
- 35 Πράγματι, η παρέκκλιση που προβλέπει η εν λόγω διάταξη περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63» (προπαρατεθείσα απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 57).
- 36 Οι διαφορές μεταχείρισεως τις οποίες επιτρέπει το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ πρέπει, επομένως, να διακρίνονται από τις απαγορευόμενες από την παράγραφο 3 του ίδιου αυτού άρθρου διακρίσεις. Ωστόσο, από τη νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση την οποία προβλέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (προπαρατεθείσα απόφαση *Haribo Lakritzen Hans Riegel* και *Österreichische Salinen*, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Συναφώς, η Φινλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος επένδυσε σε ακίνητα εντός άλλου κράτους μέλους διαφέρει αντικειμενικώς από την κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος προέβη σε τέτοια επένδυση εντός του κράτους μέλους κατοικίας του.
- 38 Κατά τη Φινλανδική Κυβέρνηση, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση στηρίζεται σε σύμμετρη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων και των ζημιών, δεδομένου ότι η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για τις ζημίες που συνδέονται με φορολογητέα στη Φινλανδία εισοδήματα. Συνεπώς, δεν αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης η διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής οι οποίοι επένδυσαν σε ακίνητα εντός άλλου κράτους μέλους, απ' όπου αποκτούν εισοδήματα φορολογητέα αποκλειστικώς και μόνον εντός του άλλου κράτους μέλους αυτού, σύμφωνα με την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων η οποία καθορίζεται στη σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, σε σχέση με τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής οι οποίοι επένδυσαν σε ακίνητα εντός του κράτους μέλους κατοικίας τους, εκ των οποίων αποκτούν εισοδήματα φορολογητέα εντός του δεύτερου αυτού κράτους μέλους.
- 39 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο κύριος ακινήτου κειμένου στην εθνική επικράτεια και ο κύριος ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους δεν βρίσκονται σε αντικειμενικώς ανάλογη κατάσταση, στο μέτρο που ο πρώτος θα υποβληθεί στον εθνικό φόρο, ενώ ο δεύτερος θα φορολογηθεί εντός του άλλου αυτού κράτους μέλους, δεδομένου ότι, όταν υπάρχει σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, οι ζημίες και τα κέρδη που απορρέουν από τη μεταβίβαση ακινήτων εμπίπτουν αποκλειστικώς στη φορολογική εξουσία τους κράτους μέλους στο οποίο κείται το μεταβιβαζόμενο αγαθό.
- 40 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι, όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως της ζημίας που ανέκυψε από την μεταβίβαση ακινήτου, οι Φινλανδοί κύριοι κειμένου στη Γαλλία ή στη Φινλανδία ακινήτου βρίσκονται σε ανάλογη

κατάσταση. Συγκεκριμένα, στο γαλλικό φορολογικό δίκαιο δεν υφίσταται ούτε κατ' αρχήν μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως, αντιθέτως προς το φινλανδικό φορολογικό δίκαιο, οπότε η άρνηση εκπτώσεως εκ μέρους του Φινλανδικού Δημοσίου δικαιολογείται από αυτή τη διαφορά καταστάσεως.

- 41 Όσον αφορά, πρώτον, τα επιχειρήματα της Φινλανδικής και της Γερμανικής Κυβερνήσεως με τα οποία σκοπεύεται να αποδειχθεί ότι η κατανομή της αρμοδιότητας φορολογήσεως των εισοδημάτων από ακίνητα, όπως προκύπτει από σύμβαση για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, καθιστά την κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος προέβη σε επένδυση εντός άλλου κράτους μέλους διαφορετική από την κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος προέβη σε επένδυση εντός του κράτους κατοικίας του, υπενθυμίζεται ότι, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως θεσπισθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να ορίζουν τα κριτήρια φορολογήσεως του εισοδήματος και της περιουσίας, προκειμένου να αποκλείσουν, ενδεχομένως συμβατικώς, τις διπλές φορολογήσεις (βλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Συλλογή 2006, σ. I-9461, σκέψη 54, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 52, της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 52, καθώς και *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, προπαρατεθείσα, σκέψη 48).
- 42 Η γαλλοφινλανδική σύμβαση απονέμει, με το άρθρο της 6, παράγραφος 1, στο κράτος μέλος στο οποίο κείται το ακίνητο την αρμοδιότητα φορολογήσεως των εισοδημάτων που ο φορολογούμενος αντλεί από το ακίνητο αυτό. Επιπλέον, το άρθρο 13, παράγραφος 1, της συμβάσεως αυτής προβλέπει ότι τα κέρδη που προέρχονται από τη μεταβίβαση ακινήτων φορολογούνται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο κείνται τα ακίνητα αυτά.
- 43 Πάντως, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η γαλλοφινλανδική σύμβαση επιτρέπει στη Δημοκρατία της Φινλανδίας να εφαρμόζει τη διαδικασία της προοδευτικής απαλλαγής, αποτρέποντας τη διπλή φορολογία. Συγκεκριμένα, το άρθρο 23, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της συμβάσεως αυτής ορίζει ότι ο φινλανδικός φόρος μπορεί να υπολογίζεται επί του φορολογητέου εισοδήματος στη Φινλανδία δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως, με τον συντελεστή που αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος σύμφωνα με τη φινλανδική νομοθεσία.
- 44 Από τις εξηγήσεις του αιτούντος δικαστηρίου, καθώς και του Κ και της Φινλανδικής Κυβερνήσεως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι, μολονότι η γαλλοφινλανδική σύμβαση επιτρέπει τον συνυπολογισμό του φορολογητέου στη Γαλλία εισοδήματος για τον υπολογισμό του φόρου επί του φορολογητέου στη Φινλανδία εισοδήματος προκειμένου να τεθεί σε εφαρμογή η προοδευτική φορολόγηση, η δυνατότητα αυτή δεν χρησιμοποιείται ωστόσο για τα εισοδήματα από κεφάλαια, τα οποία φορολογούνται με σταθερό συντελεστή.
- 45 Εντούτοις, από τη δυνατότητα αυτή προκύπτει ότι, καθόσον η γαλλοφινλανδική σύμβαση, κατά την οποία εναπόκειται στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου κείται το ακίνητο να φορολογεί τα εισοδήματα που απορρέουν από το ακίνητο αυτό, δεν αποκλείει τον συνυπολογισμό, στο πλαίσιο του καθορισμού του φορολογητέου εισοδήματος φορολογουμένου ο οποίος κατοικεί στη φινλανδική επικράτεια, των εισοδημάτων από κείμενο στη Γαλλία ακίνητο, η επιλογή αυτή ωσαύτως δεν μπορεί να αποκλείσει τον συνυπολογισμό μιας ζημίας που υπέστη ο εν λόγω φορολογούμενος από την πώληση του αγαθού αυτού.
- 46 Κατά συνέπεια, η απονομή της φορολογικής αρμοδιότητας από τη γαλλοφινλανδική σύμβαση προς το κράτος μέλος στο οποίο κείται το ακίνητο δεν καθιστά οπωσδήποτε την κατάσταση ενός τέτοιου φορολογουμένου διαφορετική όσον αφορά τον συνυπολογισμό των εισοδημάτων, περιλαμβανομένων των αρνητικών εισοδημάτων, εντός του κράτους μέλους κατοικίας από την κατάσταση ενός φορολογουμένου του οποίου όλα τα εισοδήματα αποκτώνται εντός του κράτους μέλους κατοικίας.

- 47 Όσον αφορά, δεύτερον, την περίπτωση στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή κατά την οποία το κράτος μέλος στο οποίο κείται το ακίνητο δεν προβλέπει το δικαίωμα εκπτώσεως των ζημιών που απορρέουν από την πώληση ακινήτου, τούτο ωσαύτως δεν καθιστά διαφορετική την κατάσταση ενός φορολογουμένου έναντι της νομοθεσίας του κράτους κατοικίας του, στο μέτρο που, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 30 και 45 της παρούσας αποφάσεως, η άρνηση συνυπολογισμού τέτοιων ζημιών απορρέει από την επιλογή στην οποία προέβη το κράτος μέλος κατοικίας του φορολογουμένου και που η γαλλοφινλανδική σύμβαση δεν απαγορεύει τον συνυπολογισμό των ζημιών αυτών.
- 48 Συνεπώς, η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τις ζημίες που ανέκυψαν από την πώληση ακινήτου, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από διαφορετική κατάσταση η οποία αφορά τον τόπο στον οποίο κείται το εν λόγω ακίνητο.
- 49 Ως εκ τούτου, πρέπει ακόμη να εξετασθεί αν ο επίμαχος στην κύρια δίκη περιορισμός μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος τους οποίους επικαλέσθηκαν οι διάφορες κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου καθώς και η Επιτροπή, αφορώντες την ανάγκη ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας και την αποτροπή του διπλού συνυπολογισμού των ζημιών, την αποτροπή της φοροδιαφυγής, καθώς και τη διασφάλιση της συνοχής του φινλανδικού φορολογικού συστήματος.
- 50 Όσον αφορά, πρώτον, την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών, την οποία επικαλέσθηκαν όλες οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις καθώς και η Επιτροπή, υπενθυμίζεται ότι πρόκειται για θεμιτό σκοπό, αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, C-371/10, National Grid Indus, Συλλογή 2011, σ. I-12273, σκέψη 45, και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, C-18/11, Philips Electronics, σκέψη 23), ο οποίος ενδέχεται να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή, στις οικονομικές δραστηριότητες των φορολογουμένων που κατοικούν εντός ενός από τα κράτη αυτά, μόνον των φορολογικών κανόνων του κράτους αυτού, τόσο ως προς τα κέρδη όσο και ως προς τις ζημίες (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 45, Oy AA, σκέψη 54, καθώς και Lidl Belgium, σκέψη 31).
- 51 Ο σκοπός αυτός, όπως έχει υπογραμμίσει το Δικαστήριο, έγκειται ιδίως στη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της ευχέρειας εκπτώσεως των ζημιών (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Lidl Belgium, σκέψη 33, και Philips Electronics UK, σκέψη 24), ιδίως προκειμένου να μην παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να επιλέγει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο δηλώνει αυτά τα κέρδη ή τις ζημίες (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Oy AA, σκέψη 56, και Lidl Belgium, σκέψη 34).
- 52 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν δεν υπήρχε η γαλλοφινλανδική σύμβαση, η Δημοκρατία της Φινλανδίας θα είχε το δικαίωμα να φορολογεί τα κέρδη φορολογουμένου που κατοικεί στη Φινλανδία από την πώληση ενός ακινήτου κειμένου στη Γαλλία.
- 53 Η εφαρμογή της γαλλοφινλανδικής συμβάσεως περί αποτροπής της διπλής φορολογίας σε συνδυασμό με τη φινλανδική φορολογική νομοθεσία συνεπάγεται ότι η Δημοκρατία της Φινλανδίας δεν διαθέτει φορολογική αρμοδιότητα επί των κερδών που προέρχονται από τη μεταβίβαση ακινήτων ευρισκομένων στη Γαλλία, δεδομένου ότι τα κέρδη αυτά δεν φορολογούνται ούτε λαμβάνονται κατ' άλλον τρόπο υπόψη στη Φινλανδία.
- 54 Αν γινόταν δεκτό ότι οι ζημίες που απορρέουν από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους μπορούν να εκπίπτουν εντός του κράτους μέλους κατοικίας του φορολογουμένου, ανεξαρτήτως της συμφωνηθείσας μεταξύ των κρατών μελών κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας, η συνέπεια θα ήταν να παρέχεται στον εν λόγω φορολογούμενο η δυνατότητα να

επιλέγει ελεύθερα το κράτος μέλος στο οποίο ο συνυπολογισμός των εν λόγω ζημιών είναι πλεονεκτικότερος από φορολογικής απόψεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση *Lidl Belgium*, σκέψη 34).

- 55 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως επισημαίνει κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 40 των προτάσεών του, η άρνηση εκπτώσεως των ζημιών που απορρέουν από τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία καθιστά δυνατή τη διαφύλαξη της συμμετρίας μεταξύ του δικαιώματος φορολογήσεως των κερδών και της ευχέρειας εκπτώσεως των ζημιών. Επιπλέον, το μέτρο αυτό εξυπηρετεί τον σκοπό της διασφάλισης της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.
- 56 Όσον αφορά, δεύτερον, το δικαιολογητικό στοιχείο που αφορά την ανάγκη αποτροπής του διπλού συνυπολογισμού των ζημιών, το οποίο επικαλέστηκαν η Γερμανική και η Σουηδική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να αποτρέπουν τον κίνδυνο αυτό (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις *Marks & Spencer*, σκέψη 47, *Rewe Zentralfinanz*, σκέψη 47, και *Lidl Belgium*, σκέψη 35).
- 57 Εντούτοις, επισημαίνεται ότι, υπό συνθήκες όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, ο κίνδυνος να επικαλεσθεί ο φορολογούμενος την ίδια ζημία δύο φορές είναι, κατά τα φαινόμενα, ανύπαρκτος.
- 58 Πράγματι, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 32 των προτάσεών του, οι ζημίες από ακίνητα οι οποίες απορρέουν στη Γαλλία από ακίνητο κείμενο στο εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορούν να εκπέσουν είτε από το συνολικό εισόδημα είτε από υπεραξία που αποκομίζεται από την πώληση άλλου αγαθού.
- 59 Τρίτον, κατά τη Σουηδική Κυβέρνηση και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η επίμαχη στην κύρια δίκη φινλανδική κανονιστική ρύθμιση σκοπεί στην αποτροπή του κινδύνου φοροαποφυγής τον οποίο θα συνεπαγόταν η δυνατότητα μεταφοράς μεταξύ δύο κρατών μελών των απωλειών εισοδήματος που υφίσταται ένα φυσικό πρόσωπο, δεδομένου ότι η δυνατότητα αυτή μπορεί να έχει ως συνέπεια τη μεταφορά των ζημιών αυτών προς το κράτος μέλος στο οποίο η φορολογική έκπτωσης τους είναι πλεονεκτικότερη.
- 60 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής αγοράζει ακίνητο κείμενο εντός άλλου κράτους μέλους, το οποίο στη συνέχεια μεταβιβάζει, δεν μπορεί να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο το οποίο θίγει την άσκηση θεμελιώδους ελευθερίας την οποία κατοχυρώνει η Συνθήκη (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Y, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 62, της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas*, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 50, της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 73, της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleeff*, Συλλογή 2008, σ. I-173, σκέψη 27, της 4ης Δεκεμβρίου 2008, C-330/07, *Jobra*, Συλλογή 2008 σ. I-9099, σκέψη 37, καθώς και της 5ης Ιουλίου 2012, C-318/10, *SIAT*, σκέψη 38).
- 61 Προκειμένου εθνικό μέτρο το οποίο περιορίζει την άσκηση μιας ελευθερίας κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη να μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, πρέπει ο περιορισμός αυτός να σκοπεί ειδικά στην παρεμπόδιση συμπεριφορών που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην εθνική επικράτεια (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Cadbury Schweppes* και *Cadbury Schweppes Overseas*, σκέψη 55, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 74, καθώς και *SIAT*, σκέψη 40).

- 62 Όσον αφορά τη λυσιτέλεια μιας τέτοιας δικαιολογήσεως υπό το πρίσμα περιστάσεων όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, αρκεί η επισήμανση ότι η εφαρμοστέα στην υπόθεση αυτή φινλανδική φορολογική ρύθμιση δεν σκοπεύει ειδικά στη μη παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος σε αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία οι ζημίες απορρέουν από ακίνητο κείμενο εντός άλλου κράτους μέλους.
- 63 Κατά συνέπεια, η ανάγκη αποτροπής της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής δεν δικαιολογεί την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική κανονιστική ρύθμιση.
- 64 Τέταρτον, η Φινλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση εκτιμούν ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη φινλανδική κανονιστική ρύθμιση δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος το οποίο έχει ως θεμελιώδη αρχή τη σύμμετρη μεταχείριση των κερδών και των ζημιών. Στη Φινλανδία τα εισοδήματα από την εργασία και τα εισοδήματα από κεφάλαια τυγχάνουν αυτοτελούς μεταχείρισης. Τα πρώτα υπόκεινται σε προοδευτικό φορολογικό συντελεστή, δεδομένου ότι η φορολόγησή τους λαμβάνει μεταξύ άλλων υπόψη την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου, ενώ τα εισοδήματα από κεφάλαια φορολογούνται με ενιαίο συντελεστή. Εντεύθεν συνάγεται ότι, όταν μια σύμβαση για την πρόληψη της διπλής φορολογίας παρέχει την αρμοδιότητα φορολόγησής αυτών των εισοδημάτων από κεφάλαια σε άλλο κράτος μέλος, τα εν λόγω εισοδήματα τυγχάνουν πλήρους φορολογικής απαλλαγής στη Φινλανδία και δεν ασκούν καμία επιρροή στον φινλανδικό φορολογικό συντελεστή ή στη βάση επιβολής του φόρου. Συνεπώς, υφίσταται άμεση σχέση στο φινλανδικό σύστημα μεταξύ της μη φορολόγησής των κερδών και της αδυναμίας εκπτώσεως των ζημιών.
- 65 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 21, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 42, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, προπαρατεθείσα, σκέψη 43, της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-250/08, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2011, σ. I-12341, σκέψη 70, της 1ης Δεκεμβρίου 2011, C-253/09, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-12391, σκέψη 71, καθώς και της 13ης Νοεμβρίου 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, σκέψη 57).
- 66 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολόγηση αυτή, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση συνάφεια μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), η δε αμεσότητα της συνάφειας αυτής πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα τον σκοπό της επίμαχης ρυθμίσεως (αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, *Papillon*, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 44, της 18ης Ιουνίου 2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Συλλογή 2009, σ. I-5145, σκέψη 72, καθώς και *Test Claimants in the FII Group Litigation*, προπαρατεθείσα, σκέψη 58).
- 67 Όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 52 και 53 της παρούσας αποφάσεως, αν δεν υπήρχε η γαλλοφινλανδική σύμβαση, η Δημοκρατία της Φινλανδίας θα είχε το δικαίωμα να φορολογεί τα κέρδη ενός φορολογουμένου που κατοικεί στη Φινλανδία από την πώληση ενός ακινήτου κειμένου στη Γαλλία. Η εφαρμογή της συμβάσεως αυτής σε συνδυασμό με τη φινλανδική φορολογική νομοθεσία συνεπάγεται ότι τα κέρδη που προέρχονται από τη μεταβίβαση ακινήτων ευρισκομένων στη Γαλλία, δεν υπόκεινται σε κανενός είδους φορολογική επιβάρυνση στη Φινλανδία, δεδομένου ότι αυτά δεν φορολογούνται ούτε λαμβάνονται κατ' άλλον τρόπο υπόψη στο κράτος μέλος αυτό.
- 68 Υπό τις συνθήκες αυτές, το φινλανδικό φορολογικό σύστημα, προβλέποντας ότι φορολογούμενος κάτοικος ημεδαπής ο οποίος υφίσταται ζημία από την πώληση ακινήτου κειμένου στη Γαλλία δεν μπορεί να επικαλεσθεί τη ζημία αυτή στη Φινλανδία, αποτελεί έκφραση μιας σύμμετρης λογικής (βλ.,

υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, σκέψη 42, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 73 και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 74).

- 69 Συνεπώς, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση, υφίσταται άμεση συνάφεια, εφόσον πρόκειται για τον ίδιο φορολογούμενο και για τον ίδιο φόρο, μεταξύ, αφενός, του παρασχεθέντος φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή του συνυπολογισμού των ζημιών που απορρέουν από επένδυση σε κεφάλαια, και, αφετέρου, της φορολογήσεως των κερδών που αποφέρει η εν λόγω επένδυση.
- 70 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις, ήτοι, εν προκειμένω, να πρόκειται για τον ίδιο φορολογούμενο και την ίδια φορολογία, έχουν κριθεί επαρκείς από το Δικαστήριο προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη τέτοιας συνάφειας (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 58, καθώς και προπαρατεθείσες αποφάσεις *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, σκέψη 42, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 76, και Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 77).
- 71 Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αφορώντες την ανάγκη διαφυλάξεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και διασφάλισης της συνοχής του φινλανδικού φορολογικού συστήματος και είναι πρόσφορη για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών.
- 72 Εντούτοις, πρέπει να εξεταστεί αν η εν λόγω νομοθεσία βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών αυτών, των οποίων οι επιταγές, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, είναι δυνατό να αλληλεπικαλύπτονται (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση *National Grid Indus*, σκέψη 80).
- 73 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί ποια σημασία έχει το γεγονός ότι η ζημία που σημειώθηκε δεν συνδέεται προς επαγγελματική δραστηριότητα ασκούμενη από σταθερή εγκατάσταση εντός άλλου κράτους μέλους και ότι, αφού ο φορολογούμενος δεν έχει πλέον πηγές εισοδήματος εντός του εν λόγω κράτους μέλους, από τις οποίες να μπορεί να εκπέσει τη ζημία αυτή, η εν λόγω ζημία θα μπορούσε να είναι οριστική.
- 74 Συναφώς, ο Κ υποστηρίζει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ότι οι απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας δεν πληρούνται άπαξ η ζημία καθίσταται οριστική.
- 75 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μέτρο το οποίο αποκλείει τη δυνατότητα μητρικής εταιρίας που εδρεύει στην ημεδαπή να εκπίπτει από τα φορολογητέα κέρδη της τις ζημίες που υπέστη εντός άλλου κράτους μέλους θυγατρική εγκατεστημένη στο έδαφος του κράτους αυτού, ενώ παρέχει τέτοια δυνατότητα για τις ζημίες που υπέστη εδρεύουσα στην ημεδαπή θυγατρική, ή το οποίο αποκλείει, στο πλαίσιο συγχωνεύσεως, τη δυνατότητα της μητρικής εταιρίας που είναι εγκατεστημένη σε κράτος μέλος να εκπίπτει από τα φορολογητέα έσοδά της τις ζημίες της απορροφώμενης θυγατρικής, η οποία είναι εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους, μπορεί να δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών και της αποτροπής του ενδεχομένου διπλού υπολογισμού των ζημιών ή της φοροαποφυγής (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *Marks & Spencer*, προπαρατεθείσα, σκέψεις 44 έως 51, και της 21ης Φεβρουαρίου 2013, C-123/11, Α, σκέψεις 40 έως 46), αλλά βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του ουσιώδους μέρους των επιδιωκόμενων σκοπών σε μια κατάσταση όπου η εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική έχει εξαντλήσει τις παρεχόμενες εντός του κράτους εγκαταστάσεώς της δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις *Marks & Spencer*, σκέψη 55, και Α, σκέψη 49).

- 76 Εντούτοις, σε κατάσταση όπως η υπό κρίση στην κύρια δίκη, δεν μπορεί να κριθεί, ανεξαρτήτως των πραγματικών περιστάσεων τις οποίες επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, ότι ένας φορολογούμενος όπως ο Κ έχει εξαντλήσει όλες τις δυνατότητες συνυπολογισμού των ζημιών εντός του κράτους μέλους στο οποίο κείται το ακίνητο.
- 77 Πράγματι, στο μέτρο που το κράτος μέλος στο οποίο κείται το ακίνητο δεν προβλέπει τη δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών από την πώληση ακινήτου, η δυνατότητα αυτή ουδέποτε υπήρξε.
- 78 Υπό τις συνθήκες αυτές, αν γινόταν δεκτό ότι το κράτος μέλος κατοικίας του φορολογούμενου πρέπει παρά ταύτα να επιτρέψει την έκπτωση των ζημιών από ακίνητα από τα φορολογητέα εντός του κράτους μέλους αυτού κέρδη, η συνέπεια θα ήταν ότι το τελευταίο αυτό κράτος θα υποχρεωνόταν να φέρει τις δυσμενείς συνέπειες που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία που έχει θεσπισθεί εντός του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου κείται το ακίνητο.
- 79 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι κράτος μέλος δεν μπορεί να είναι υποχρεωμένο να λαμβάνει υπόψη, κατά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας του, τις ενδεχομένως δυσμενείς συνέπειες που απορρέουν από τις ιδιομορφίες μιας κανονιστικής ρυθμίσεως άλλου κράτους μέλους η οποία έχει εφαρμογή επί ακινήτου κειμένου στο έδαφος του τελευταίου αυτού κράτους και ανήκοντος σε φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί στο έδαφος του πρώτου κράτους μέλους (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services, Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 51, της 28ης Φεβρουαρίου 2008, C-293/06, Deutsche Shell, Συλλογή 2008, σ. I-1129, σκέψη 42, και Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προπαρατεθείσα, σκέψη 49).
- 80 Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να διαμορφώνουν τις φορολογικές διατάξεις τους σε συνάρτηση με τις φορολογικές διατάξεις των άλλων κρατών μελών, ώστε να διασφαλίζουν σε κάθε περίπτωση ότι ο επιβαλλόμενος φόρος θα εξαλείφει οποιαδήποτε διαφορά οφειλόμενη στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις, δεδομένου ότι οι αποφάσεις ενός φορολογούμενου ως προς την επένδυση στην αλλοδαπή μπορούν να αποβαίνουν, ανάλογα με την περίπτωση, περισσότερο ή λιγότερο επωφελείς ή επιζήμιες για τον εν λόγω φορολογούμενο (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσες αποφάσεις Deutsche Shell, σκέψη 43, και Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, σκέψη 50).
- 81 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι, όταν η νομοθεσία κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου κείται το ακίνητο δεν προβλέπει τον συνυπολογισμό των ζημιών που ανέκυψαν από την πώληση του ακινήτου, οι πραγματικές περιστάσεις τις οποίες επικαλέστηκαν το αιτούν δικαστήριο και ο Κ, από τις οποίες προκύπτει ότι η ζημία θα μπορούσε να είναι οριστική, δεν ασκούν επιρροή ως προς την αναλογικότητα του επιμάχου στην κύρια δίκη περιοριστικού μέτρου.
- 82 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να κριθεί ότι το επίμαχο στην κύρια δίκη φορολογικό σύστημα δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει.
- 83 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι δεν αντιβαίνει στα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ η φορολογική κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν επιτρέπει σε φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί εντός του κράτους μέλους αυτού και υπέχει εκεί γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος να εκπίπτει τις ζημίες που απορρέουν από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από τα φορολογητέα εντός του πρώτου κράτους μέλους εισοδήματα από κινητές αξίες, ενώ τούτο θα ήταν δυνατό, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αν το ακίνητο βρισκόταν εντός του πρώτου κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 84 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Δεν αντιβαίνει στα άρθρα 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ η φορολογική κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία δεν επιτρέπει σε φορολογούμενο ο οποίος κατοικεί εντός του κράτους μέλους αυτού και υπέχει εκεί γενική υποχρέωση φορολογίας εισοδήματος να εκπίπτει τις ζημίες που απορρέουν από την πώληση ακινήτου κειμένου εντός άλλου κράτους μέλους από τα φορολογητέα εντός του πρώτου κράτους μέλους εισοδήματα από κινητές αξίες, ενώ τούτο θα ήταν δυνατό, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αν το ακίνητο βρισκόταν εντός του πρώτου κράτους μέλους.

(υπογραφές)