



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

7. studenoga 2013.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 63. UFEU-a i članak 65. UFEU-a – Sloboda kretanja kapitala – Porezno zakonodavstvo države članice koje ne dozvoljava odbitak gubitka koji proizlazi iz prodaje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici, od dobiti koja proizlazi iz prijenosa vrijednosnih papira u državi članici oporezivanja“

U predmetu C-322/11,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska), odlukom od 23. lipnja 2011., koju je Sud zaprimio 28. lipnja 2011., u postupku koji je pokrenuo

**K,**

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet, E. Levits (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. siječnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za K, M. Tiusanen, *asianajaja*,
- za finsku vladu, H. Leppo i S. Hartikainen, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, K. Petersen i T. Henze, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, A. Falk i K. Petkovska, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, C. Murrell, u svojstvu agenta, uz asistenciju K. Bacon, *barrister*,
- za Europsku komisiju, I. Koskinen, R. Lyal i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. ožujka 2013.,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: finski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. i 65. UFEU-a.
- 2 Taj je zahtjev podnesen u okviru postupka koji je pokrenuo K, neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj, jer mu finska porezna uprava nije dozvolila da od svojeg dohotka koji se oporezuje u Finskoj odbije gubitke nastale zbog prijenosa nekretnine koja se nalazi u Francuskoj.

### Pravni okvir

#### *Finsko pravo*

- 3 Člankom 45. stavkom 1. Zakona 1992/1535 o porezu na dohodak (tuloverolaki (1992/1535)) od 30. prosinca 1992., koji je bio na snazi u trenutku nastanka činjenica iz glavnog postupka, odnosno tijekom poreznog razdoblja za 2004. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak), predviđa se da je kapitalni dobitak ostvaren prilikom prijenosa imovine oporezivi dohodak od kapitala.
- 4 Članak 50. Zakona o porezu na dohodak glasi kako slijedi:  
„Gubitak nastao zbog prijenosa imovine može se odbiti od kapitalnog dobitka ostvarenog prilikom prijenosa imovine tijekom porezne godine u kojoj je gubitak nastao i naredne tri porezne godine te se neće uzeti u obzir pri utvrđivanju gubitka kapitalne dobiti.”
- 5 Članak 6. Zakona 1995/1552 o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)) glasi kako slijedi:  
„Dohodak ostvaren u drugoj državi, u pogledu kojeg se Finska u međunarodnom sporazumu odrekla svojih poreznih ovlasti, smatra se oporezivim dohotkom fizičke osobe [...]. Dio koji odgovara dijelu dohotka koji se izuzima na temelju izvora i vrste dohotka ipak se odbija od poreza na dohodak poreznog obveznika (metoda progresivnog izuzimanja). Pri izračunu dohotka ostvarenog u drugoj državi odbijaju se gubitci i kamate povezani sa stjecanjem ili očuvanjem dohotka ako nije drukčije propisano. Gubitci i kamate ipak se ne odbijaju ako premašuju iznos dohotka ostvarenog u drugoj državi [...]. Odbitci se vrše na temelju različitih budućih poreza.”
- 6 Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je oporezivanje dohodaka od kapitala u Finskoj proporcionalno. U skladu s člankom 124. stavkom 2. Zakona o porezu na dohodak, stopa oporezivanja koja se tijekom 2004. primjenjivala na dohotke od kapitala iznosila je 29 %.

#### *Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*

- 7 U skladu s člankom 6. stavkom 1. Ugovora između vlade Francuske Republike i vlade Republike Finske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i imovinu, potpisanog 11. rujna 1970. u Helsinkiju (u daljnjem tekstu: Francusko-finski ugovor), dohodci koji proizlaze iz nekretnina oporezuju se u državi ugovornici u kojoj se te nekretnine nalaze.
- 8 Člankom 13. stavkom 1. Francusko-finskog ugovora predviđa se da se dobiti koje proizlaze iz otuđenja nekretnina oporezuju u državi ugovornici u kojoj se te nekretnine nalaze.

9 Člankom 23. Francusko-finskog ugovora predviđa se sljedeće:

„Dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

1. [...]

2. U slučaju Finske:

(a) Dohodci i elementi imovine, osim onih navedenih u točki (b) u nastavku, izuzeti su od finskog poreza navedenog u članku 2. stavku 3. točki (b) ako su ti dohodci ili ti elementi imovine na temelju ovog ugovora oporezivi u Francuskoj.

[...]

(c) Bez obzira na odredbe točaka (a) i (b), finski porez na dohodak koji se u Finskoj oporezuje na temelju ovog ugovora može se izračunati po stopi koja odgovara ukupnom iznosu oporezivog dohotka u skladu s finskim zakonodavstvom.”

### Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 Tijekom 2004. K je prodao nekretninu koja se nalazi u Francuskoj, koju je stekao 2001. Na temelju toga prijavio je gubitak od 172 623 eura. Prema K-ovim izjavama, on u Francuskoj nije ostvario dohodak od kojeg bi mogao odbiti taj gubitak niti je u 2004. u Francuskoj stekao drugu imovinu na temelju koje bi, prilikom prijenosa te potonje imovine, mogao nadoknaditi navedeni gubitak. Međutim, K je u Finskoj tijekom te iste 2004. godine ostvario kapitalne dobitke koji proizlaze iz prijenosa vrijednosnih papira koji se oporezuju u Finskoj te je zatražio da mu se omogući prijeboj tih dobitaka s gubitkom povezanim s prodajom francuske nekretnine. K ne obavlja profesionalnu djelatnost u pogledu nekretnina ili vrijednosnih papira.
- 11 Područni ured porezne uprave (verovirasto) smatrao je da K od svojih prihoda od pokretne imovine ostvarenih u Finskoj nema pravo odbiti gubitke koji proizlaze iz prodaje nekretnine koja se nalazi u Francuskoj.
- 12 Budući da je zahtjev za odbitak koji je K podnio pred Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (odbor za poreznu kontrolu za jugozapadnu Finsku) bio odbijen 13. travnja 2006., K je podnio tužbu pred Turun hallinto-oikeus (upravni sud u Turkuu). Budući da je i ta tužba bila odbijena odlukom od 31. listopada 2007., K. je podnio žalbu pred korkein hallinto-oikeus.
- 13 K tvrdi da će, ako se njegova tužba ne prihvati, nemogućnost odbitka nastalog gubitka postati konačna jer je neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj te u Francuskoj ne raspolaže drugim dohodcima ni drugom imovinom. Takva nemogućnost odbitka predstavlja povredu načela slobode poslovnog nastana i slobodnog kretanja kapitala koja se ne može opravdati raspodjelom ovlasti oporezivanja među državama članicama.
- 14 Prema mišljenju K-a, odbitak gubitka povezanog s prijenosom nekretnine koja se nalazi u Francuskoj od kapitalnog dobitka ostvarenog prilikom prijenosa dionica u Finskoj ne dovodi u pitanje usporedno izvršavanje porezne nadležnosti. Iz sudske prakse Suda, osobito iz presuda od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, Zb., str. I-10837., t. 40.), i od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Zb., str. I-2647., t. 69.), proizlazi da činjenica da Republika Finska ne ubire porez na kapitalni dobitak ostvaren prilikom prijenosa nekretnine koja se nalazi u Francuskoj sama po sebi nije dovoljna da bi se opravdalo pravilo prema kojem se mogu odbiti samo gubitci povezani s nekretninama koje se nalaze u Finskoj.
- 15 Nije se moguće pozvati ni na izbjegavanje dvostrukog odbitka gubitaka s obzirom na to da K ne posjeduje imovinu u Francuskoj, tamo ne obavlja djelatnost ni ne prima dohodak.

- 16 Sud koji je uputio zahtjev ističe da neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj u toj državi može odbiti gubitak nastao zbog prijenosa imovine koja se nalazi u Finskoj, u skladu s pravilima utvrđenima Zakonom o porezu na dohodak, ali ne može odbiti gubitak nastao prilikom prijenosa nekretnine koja se nalazi u Francuskoj. Taj sud pojašnjava da se u predmetu sličnom onomu u glavnom postupku odlučilo da se od dohodaka koji se oporezuju u Finskoj ne mogu odbiti gubitci koji proizlaze iz prodaje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici, ali da se o navedenom predmetu odlučilo prije donošenja presuda Suda od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, Zb., str. I-3601.), i od 23. listopada 2008., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Zb., str. I-8061.).
- 17 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da se ovaj predmet razlikuje od gore navedenih presuda Lidl Belgium i Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt jer gubitak koji je pretrpio K nije povezan s profesionalnom djelatnošću koja se obavlja putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici. Naime, djelatnost koja se obavlja u takvim okolnostima načelno traje, tako da se razumno može očekivati da će u konačnici ostvariti dohotke od kojih bi se gubitak ponovno mogao odbiti. Stoga u takvom primjeru nije sigurno da će gubitak biti konačan te postoji rizik od dvostrukog odbitka gubitaka. Suprotno tome, ako porezni obveznik više nema izvora dohotka u drugoj državi članici od kojeg bi mogao odbiti gubitak, situacija je drukčija sa stajališta konačne naravi gubitka, iako i francuski porezni sustav omogućuje da se od dohodaka u narednim godinama odbije gubitak nastao zbog prijenosa imovine. Naime, u situaciji kao što je ona u glavnom postupku, koja nije povezana s obavljanjem profesionalne djelatnosti, ne može se smatrati da će porezni obveznik kasnije u državi članici u kojoj se nalazi imovina ostvariti dohodak od kojeg bi ponovno mogao odbiti gubitak.
- 18 U tim je uvjetima Korkein hallinto-oikeus odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protive sva nacionalna pravila prema kojima osoba koja je neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj od kapitalnih dobitaka koji se oporezuju u Finskoj, ostvarenih prilikom prijenosa dionica, ne može odbiti gubitak nastao prilikom prijenosa nekretnine koja se nalazi u Francuskoj, dok osoba koja je neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj pod određenim uvjetima može od svoje kapitalne dobiti odbiti gubitke nastale prilikom prijenosa jednakovrijedne nekretnine koja se nalazi u Finskoj?”

### **O prethodnom pitanju**

- 19 Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita protivi li se porezni propis države članice, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji poreznom obvezniku koji prebiva u toj državi članici i koji je u njoj neograničeni obveznik poreza na dohodak ne dozvoljava da odbije gubitke koji proizlaze iz prijenosa nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici od prihoda od pokretne imovine koji su oporezivi u prvoj državi članici, dok bi to, pod određenim uvjetima, bilo moguće kad bi se nekretnina nalazila u prvoj državi članici, članku 63. UFEU-a i članku 65. UFEU-a.

### *Postojanje ograničenja*

- 20 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, zbog nepostojanja definicije pojma „kretanja kapitala” u UFEU-u, u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a, nomenklatura koju predstavlja Prilog I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora (članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.) i dalje ima indikativnu vrijednost, iako je ta direktiva donesena na temelju članka 69. i članka 70. stavka 1. Ugovora o EEZ-u (koji su postali članak 69. UEZ-a i članak 70. stavak 1. UEZ-a, članci stavljeni izvan snage Ugovorom iz Amsterdama), s obzirom na to da nomenklatura koju

sadržava taj prilog, u skladu s trećom alinejom njegova uvoda, nije taksativna u pogledu pojma kretanja kapitala (vidjeti osobito presude od 14. rujna 2006., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Zb., str. I-8203., t. 22. i navedenu sudsku praksu; od 12. veljače 2009., *Block*, C-67/08, Zb., str. I-883., t. 19., i od 15. listopada 2009., *Busley i Cibrian Fernandez*, C-35/08, Zb., str. I-9807., t. 17.).

- 21 Među kretanjima kapitala navedenima u Prilogu I. Direktivi 88/361 nalaze se, u rubrici II., naslovljenoj „Ulaganja u nekretnine”, ulaganja rezidenata u nekretnine u inozemstvu.
- 22 Što se tiče postojanja ograničenja kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a, valja podsjetiti da mjere koje su zabranjene tom odredbom uključuju mjere koje su takve prirode da odvrćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili da odvrćaju rezidente navedene države članice od ulaganja u drugim državama (vidjeti presude od 25. siječnja 2007., *Festersen*, C-370/05, Zb., str. I-1129., t. 24.; od 18. prosinca 2007., *A*, C-101/05, Zb., str. I-11531., t. 40.; od 22. siječnja 2009., *STEKO Industriemontage*, C-377/07, Zb., str. I-299., t. 23., kao i gore navedenu presudu *Busley i Cibrian Fernandez*, t. 20.).
- 23 Može se smatrati da takva ograničenja predstavljaju nacionalne mjere koje mogu spriječiti ili ograničiti stjecanje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu *Busley i Cibrian Fernandez*, t. 21.).
- 24 Što se tiče poreznog sustava o kojemu je riječ u glavnom postupku, valja istaknuti da se člankom 50. stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak predviđa da porezni obveznici rezidenti mogu odbiti gubitak nastao zbog prijenosa imovine, pokretne ili nepokretne, od kapitalnog dobitka ostvarenog prilikom prijenosa druge imovine, pokretne ili nepokretne, tijekom porezne godine u kojoj je gubitak nastao i naredne tri porezne godine.
- 25 Međutim, takav odbitak predstavlja poreznu prednost koja se, u slučaju nekretnine, odobrava samo ako gubitci proizlaze iz prijenosa takve nekretnine koja se nalazi na području države članice u kojoj porezni obveznik boravi, ali ne i ako se nekretnina nalazi u drugoj državi članici.
- 26 Naime, u skladu s člankom 6. stavkom 1. Zakona 1995/1552, gubitci nastali u drugoj državi članici ne mogu se odbiti ako premašuju iznos dohodaka ostvarenih u toj državi.
- 27 Stoga porezni obveznik rezident ne može od kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom prijenosa vrijednosnih papira oporezivih u Finskoj odbiti gubitke nastale prilikom prijenosa nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici.
- 28 U tim je okolnostima porezna situacija poreznog obveznika rezidenta koji je neograničeni obveznik poreza na dohodak u Finskoj i koji trpi gubitak zbog prodaje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici nepovoljnija od situacije poreznog obveznika koji trpi gubitak zbog prodaje nekretnine koja se nalazi u Finskoj.
- 29 Suprotno tvrdnjama finske vlade, nemogućnost da porezni obveznik koji boravi u državi članici od dobiti koja se oporezuje u toj državi članici odbije gubitke nastale prilikom prodaje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici ne proizlazi iz usporednog izvršavanja poreznih nadležnosti dviju predmetnih država članica.
- 30 Naime, valja istaknuti da je Republika Finska u ovom slučaju odlučila da će, s jedne strane, poreznim obveznicima rezidentima odobriti da gubitke nastale prilikom prijenosa imovine odbiju od kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom prijenosa druge imovine te da će, s druge strane, ograničiti uzimanje u obzir takvih gubitaka i da osobito neće priznati prijeboj kapitalnih dobitaka koji se oporezuju u Finskoj s gubiticima nastalima u drugoj državi članici.

31 Takva razlika u tretmanu na temelju mjesta u kojem se nalazi nekretnina može odvratiti poreznog obveznika od ulaganja u nekretnine u drugoj državi članici te stoga predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

32 Međutim, valja ispitati može li se takvo ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdati s obzirom na odredbe UFEU-a.

#### *Opravdanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala*

33 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, „[o]dredbe članka 63. ne dovode u pitanje pravo država članica [...] da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala”.

34 Ta se odredba, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnoga kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (vidjeti presude od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, Zb., str. I-6845, t. 57.; od 22. travnja 2010., Mattner, C-510/08, Zb., str. I-3553, t. 32., kao i od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, Zb., str. I-305, t. 56.).

35 Naime, iznimka predviđena navedenom odredbom je sama ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, koji predviđa da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63.” (gore navedena presuda Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, t. 57.).

36 Razlike u tretmanu dopuštene člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a moraju se tako razlikovati od diskriminacija zabranjenih stavkom 3. tog istog članka. Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis kao što je onaj u pitanju u glavnom postupku mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u tretmanu koju predviđa mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (gore navedena presuda Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, t. 58. i navedena sudska praksa).

37 Finska i njemačka vlada te Europska komisija u tom pogledu tvrde da je situacija poreznog obveznika koji je uložio u nekretnine u drugoj državi članici objektivno različita od situacije poreznog obveznika koji je uložio u nekretnine u državi u kojoj boravi.

38 Prema mišljenju finske vlade, propis o kojemu je riječ u glavnom postupku temelji se na jednakom poreznom tretmanu dohodaka i gubitaka, pri čemu se odbitak odobrava samo za gubitke povezane s dohodcima koji se oporezuju u Finskoj. Stoga nije protivno pravu Unije da se prema poreznim obveznicima rezidentima koji su uložili u nekretnine u drugoj državi članici i tako ostvarili dohotke koji se oporezuju isključivo u toj drugoj državi članici, u skladu s raspodjelom poreznih nadležnosti utvrđenih u Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, postupa drukčije nego prema poreznim obveznicima rezidentima koji su uložili u nekretnine u državi članici u kojoj borave i tako ostvarili dohotke koji se oporezuju u toj potonjoj državi članici.

39 Njemačka vlada tvrdi da se vlasnik nekretnine koja se nalazi na nacionalnom području i vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici ne nalaze u objektivno usporedivoj situaciji jer će prvi vlasnik biti obveznik nacionalnog poreza, dok će drugi vlasnik biti obveznik poreza u toj drugoj državi

članici s obzirom na to da su, u slučaju postojanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, gubitci i dobiti koji proizlaze iz prijenosa nekretnina u isključivoj poreznoj nadležnosti države članice u kojoj se nalazi prenesena imovina.

- 40 Komisija pak ističe da se, u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku, ne može tvrditi da se, što se tiče odbitka gubitka povezanog s prijenosom nekretnine, finski vlasnici nekretnine koja se nalazi u Francuskoj ili Finskoj nalaze u usporedivoj situaciji. Naime, francusko porezno pravo, za razliku od finskog poreznog prava, ni ne poznaje načelo takvog odbitka, tako da je odbijanje Finske da prizna odbitak opravdano tom razlikom u situaciji.
- 41 Kao prvo, što se tiče argumenata finske i njemačke vlade kojima se želi dokazati da se zbog raspodjele nadležnosti oporezivanja dohodaka od nepokretne imovine, koja proizlazi iz Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, situacija poreznog obveznika koji je uložio u drugoj državi članici razlikuje od situacije poreznog obveznika koji je uložio u državi u kojoj boravi, valja podsjetiti da, u nedostatku mjera za ujednačavanje ili usklađivanje koje donosi Europska unija, države članice ostaju nadležne utvrditi kriterije oporezivanja dohodaka i imovine kako bi, po potrebi putem ugovora, uklonile dvostruko oporezivanje (vidjeti presude od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb., str. I-9461., t. 54.; od 12. prosinca 2006., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb., str. I-11673., t. 52.; od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, Zb., str. I-6373., t. 52., kao i gore navedenu presudu Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, t. 48.).
- 42 Člankom 6. stavkom 1. Francusko-finskog ugovora državi članici u kojoj se nalazi nekretnina dodjeljuje se nadležnost za oporezivanje dohodaka koje porezni obveznik ostvaruje na temelju te nekretnine. Osim toga, člankom 13. stavkom 1. tog ugovora predviđa se da se dobiti koje proizlaze iz otuđenja nekretnina oporezuju u državi ugovornici u kojoj se ta nekretnina nalazi.
- 43 Međutim, kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev, Francusko-finski ugovor ovlašćuje Republiku Finsku da primijeni postupak progresivnog izuzimanja i izbjegne dvostruko oporezivanje. Tako se člankom 23. stavkom 2. točkom (c) tog ugovora propisuje da se finski porez na dohodak koji se u Finskoj oporezuje na temelju navedenog ugovora može izračunati po stopi koja odgovara ukupnom iznosu oporezivog dohotka u skladu s finskim zakonodavstvom.
- 44 Iz objašnjenja koja su sud koji je uputio zahtjev, K i finska vlada dali na raspravi proizlazi da, iako se Francusko-finskim ugovorom dopušta da se pri izračunu poreza na dohodak koji se oporezuje u Finskoj uzme u obzir dohodak koji se oporezuje u Francuskoj kako bi se provelo progresivno oporezivanje, ta se mogućnost ipak ne primjenjuje u pogledu dohodaka od kapitala koji se oporezuju po fiksnoj stopi.
- 45 Iz te mogućnosti ipak proizlazi da, s obzirom na to da se Francusko-finskom ugovoru, u skladu s kojim je na državi članici na čijem se području nalazi nekretnina da oporezuje dohotke ostvarene na temelju te nekretnine, ne protivi činjenica da se za izračun poreza poreznog obveznika koji boravi na području Finske uzmu u obzir dohodci koji se odnose na imovinu koja se nalazi u Francuskoj, ni tom se izboru ne može protiviti činjenica da se uzme u obzir gubitak koji je taj porezni obveznik pretrpio u okviru prodaje te imovine.
- 46 Stoga se, zbog toga što se Francusko-finskim ugovorom državi članici u kojoj se nalazi nekretnina dodjeljuje nadležnost oporezivanja, situacija takvog poreznog obveznika, u pogledu uzimanja u obzir dohodaka, uključujući negativne dohotke, u državi članici u kojoj boravi, nužno ne razlikuje od situacije poreznog obveznika koji sve dohotke ostvaruje samo na području države članice u kojoj boravi.
- 47 Kao drugo, što se tiče okolnosti, koju je navela Komisija, da država članica u kojoj se nalazi nekretnina ne predviđa pravo na odbitak gubitaka koji proizlaze iz prodaje nekretnine, ni zbog te okolnosti situacija poreznog obveznika nije drukčija s obzirom na zakonodavstvo države u kojoj boravi jer, kao

što je navedeno u točkama 30. i 45. ove presude, odbijanje uzimanja u obzir takvih gubitaka proizlazi iz izbora države članice u kojoj porezni obveznik boravi te se uzimanje u obzir takvih gubitaka ne protivi Francusko-finskom ugovoru.

- 48 Iz toga slijedi da se razlika u tretmanu, u pogledu mogućnosti odbitka gubitaka nastalih zbog prodaje nekretnine, ne može opravdati razlikom u situaciji povezanoj s mjestom u kojem se nalazi navedena imovina.
- 49 Stoga tek valja provjeriti može li se ograničenje o kojemu je riječ u glavnom postupku opravdati važnim razlozima u općem interesu na koje se pozivaju Komisija i različite vlade koje su podnijele očitovanja pred Sudom te koji se odnose na potrebu očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između Republike Finske i Francuske Republike, nužnost izbjegavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka, nužnost sprečavanja utaje poreza kao i nužnost osiguranja usklađenosti finskog poreznog sustava.
- 50 Kao prvo, što se tiče uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, na koju se pozivaju sve vlade koje su podnijele očitovanja i Komisija, valja podsjetiti da se radi o legitimnom cilju koji je Sud priznao (vidjeti osobito presude od 29. studenoga 2011., *National Grid Indus*, C-371/10, Zb., str. I-12273., t. 45., i od 6. rujna 2012., *Philips Electronics UK*, C-18/11, t. 23.) zbog kojeg bi moglo biti nužno da se na gospodarske djelatnosti poreznih obveznika sa sjedištem u jednoj od navedenih država članica primijene samo porezna pravila te države, kako u pogledu dobiti, tako i u pogledu gubitaka (vidjeti u tom smislu gore navedene presude *Marks & Spencer*, t. 45.; *Oy AA*, t. 54., kao i *Lidl Belgium*, t. 31.).
- 51 Tim se ciljem, kao što je Sud već istaknuo, osobito želi očuvati ravnoteža između prava na oporezivanje dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka (vidjeti gore navedene presude *Lidl Belgium*, t. 33., i *Philips Electronics UK*, t. 24.), osobito radi sprečavanja toga da porezni obveznik slobodno odabere državu članicu u kojoj želi prijaviti tu dobit ili te gubitke (vidjeti u tom smislu gore navedene presude *Oy AA*, t. 56., i *Lidl Belgium*, t. 34.).
- 52 Ako se u glavnom predmetu Francusko-finski ugovor ne bi uzeo u obzir, Republika Finska imala bi pravo oporezivati dobit koju bi porezni obveznik koji boravi u Finskoj ostvario prijenosom nekretnine koja se nalazi u Francuskoj.
- 53 Međutim, zajednička primjena Francusko-finskog ugovora i finskog poreznog zakonodavstva dovodi do toga da Republika Finska nema nikakvu poreznu nadležnost u pogledu dobiti koja proizlazi iz prijenosa nekretnina koje se nalaze u Francuskoj jer se ta dobit u Finskoj ne oporezuje niti se na koji drugi način uzima u obzir.
- 54 Kad bi se priznalo da se gubitci nastali prilikom prodaje nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici trebaju odbiti u državi članici u kojoj porezni obveznik boravi, neovisno o raspodjeli nadležnosti oporezivanja koja je dogovorena među državama članicama, navedenom bi se poreznom obvezniku omogućilo da slobodno odabere državu članicu u kojoj je uzimanje u obzir navedenih gubitaka s poreznog stajališta najpovoljnije (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu *Lidl Belgium*, t. 34.).
- 55 U tim se okolnostima, kao što nezavisni odvjetnik u biti ističe u točki 40. svojeg mišljenja, odbijanjem odobrenja odbitka gubitaka koji proizlaze iz prijenosa nekretnine koja se nalazi u Francuskoj omogućuje očuvanje ravnoteže između prava na oporezivanje dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka. Osim toga, tom se mjerom pridonosi cilju kojim se želi osigurati uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja među državama članicama.



- 56 Kao drugo, što se tiče elementa opravdanja koji se odnosi na potrebu izbjegavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka, na koji se pozivaju njemačka i švedska vlada, Sud je priznao da države članice moraju moći spriječiti taj rizik (vidjeti gore navedene presude Marks & Spencer, t. 47.; Rewe Zentralfinanz, t. 47., i Lidl Belgium, t. 35.).
- 57 Međutim, valja istaknuti da se u okolnostima kao što su one u glavnom postupku ne čini da postoji rizik od toga da porezni obveznik dvaput prijavi isti gubitak.
- 58 Naime, kao što nezavisni odvjetnik ističe u točki 32. svojeg mišljenja, gubitci koji nastanu u Francuskoj zbog prodaje nekretnine koja se nalazi u toj državi članici ne mogu se odbiti ni od ukupnog dohotka ni od kapitalnog dobitka ostvarenog prilikom prodaje druge imovine.
- 59 Kao treće, prema mišljenjima švedske vlade i vlade Ujedinjene Kraljevine, cilj je finskog propisa o kojemu je riječ u glavnom postupku spriječiti rizik od izbjegavanja plaćanja poreza do kojeg bi moglo doći zbog mogućnosti prijenosa izgubljenih dohodaka fizičke osobe između dvije države članice jer bi takva mogućnost mogla dovesti do toga da se takvi gubitci prenesu u državu članicu u kojoj je njihov porezni odbitak najpovoljniji.
- 60 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da se opća pretpostavka utaje poreza ne može temeljiti samo na okolnosti da porezni obveznik rezident kupi nekretninu u drugoj državi članici, koju potom proda uz gubitak, niti se time može opravdati mjera kojom se ugrožava ostvarivanje temeljne slobode zajamčene ugovorom (vidjeti po analogiji presude od 21. studenoga 2002., X i Y, C-436/00, Zb., str. I-10829., t. 62.; od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb., str. I-7995., t. 50.; od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb., str. I-2107., t. 73.; od 17. siječnja 2008., Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Zb., str. I-173., t. 27.; od 4. prosinca 2008., Jobra, C-330/07, Zb., str. I-9099., t. 37., kao i od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, t. 38.).
- 61 Da bi se nacionalna mjera kojom se ograničava sloboda kretanja zajamčena Ugovorom mogla opravdati razlozima borbe protiv utaje ili izbjegavanja poreza, poseban cilj takvog ograničenja mora biti sprečavanje stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću s ciljem izbjegavanja plaćanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit iz djelatnosti koje su obavljane na nacionalnom teritoriju (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, t. 55.; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, t. 74., kao i SIAT, t. 40.).
- 62 Što se tiče relevantnosti takvog opravdanja s obzirom na okolnosti kao što su one u glavnom postupku, dovoljno je istaknuti da posebni cilj finskog poreznog propisa koji se primjenjuje u tom predmetu nije izbjegnuti da se potpuno umjetnim konstrukcijama dodijeli porezna prednost, nego se taj propis općenito odnosi na svaku situaciju u kojoj gubitci proizlaze iz nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici.
- 63 Stoga se potrebom sprečavanja izbjegavanja i utaje poreza ne može opravdati porezni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku.
- 64 Kao četvrto, finska i njemačka vlada smatraju da je finski propis o kojemu je riječ u glavnom postupku opravdan potrebom osiguranja usklađenosti poreznog sustava čije je temeljno načelo jednaki tretman dobiti i gubitaka. U Finskoj se dohodci od rada i dohodci od kapitala tretiraju odvojeno. Dohodci od rada oporezuju se po progresivnoj poreznoj stopi jer se pri njihovu oporezivanju osobito uzima u obzir osobna situacija poreznog obveznika, dok se dohodci od kapitala oporezuju po jedinstvenoj stopi. Iz toga proizlazi da su, kada se ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja drugoj državi članici dodjeljuje nadležnost za oporezivanje tih dohodaka od kapitala, ti dohodci u Finskoj potpuno

izuzeti od oporezivanja te ni na koji način ne utječu na finsku poreznu stopu ili poreznu osnovicu. Stoga u finskom sustavu postoji izravna povezanost između neoporezivanja dobiti i nemogućnosti odbijanja gubitaka.

- 65 Valja podsjetiti da je Sud već utvrdio da potreba za očuvanjem usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje izvršavanja slobode kretanja koja je zajamčena Ugovorom (presuda od 28. siječnja 1992., *Bachmann*, C-204/90, Zb., str. I-249., t. 21.; presuda od 7. rujna 2004., *Manninen*, C-319/02, Zb., str. I-7477., t. 42.; gore navedena presuda *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, t. 43.; presuda od 1. prosinca 2011., Komisija/Belgija, C-250/08, još neobjavljena u Zborniku, t. 70.; presuda od 1. prosinca 2011., Komisija/Mađarska, C-253/09, još neobjavljena u Zborniku, t. 71., kao i presuda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, još neobjavljena u Zborniku, t. 57.).
- 66 Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti uspješan, potrebno je pokazati postojanje izravne veze između porezne prednosti u pitanju i prijetoja te prednosti s pojedinim poreznim predumom (gore navedena presuda Komisija/Belgija, t. 71. i navedena sudska praksa), dok se izravnost te veze mora ocijeniti u odnosu na cilj propisa u pitanju (presude od 27. studenoga 2008., *Papillon*, C-418/07, Zb., str. I-8947., t. 44.; od 18. lipnja 2009., *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb., str. I-5145., t. 72., kao i gore navedena presuda *Test Claimants in the FII Group Litigation*, t. 58.).
- 67 Kao što je navedeno u točkama 52. i 53. ove presude, ako se Francusko-finski ugovor ne bi primijenio, Republika Finska imala bi pravo oporezivati dobit koju bi porezni obveznik koji boravi u Finskoj ostvario prijenosom nekretnine koja se nalazi u Francuskoj. Međutim, zajednička primjena tog ugovora i finskog poreznog zakonodavstva dovodi do toga da dobit koja proizlazi iz prijenosa nekretnina koje se nalaze u Francuskoj nije obuhvaćena nijednim oblikom oporezivanja u Finskoj jer se navedena dobit u toj državi članici ne oporezuje niti se na koji drugi način uzima u obzir.
- 68 U tim okolnostima finski sustav, time što predviđa da porezni obveznik rezident koji pretrpi gubitak prilikom prodaje nekretnine koja se nalazi u Francuskoj ne može taj gubitak prijaviti u Finskoj, odražava logiku ravnoteže (vidjeti u tom smislu gore navedene presude *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, t. 42.; Komisija/Belgija, t. 73., i Komisija/Mađarska, t. 74.).
- 69 Stoga, s obzirom na cilj koji se želi postići propisom o kojemu je riječ u glavnom postupku, u pogledu istog poreznog obveznika i istog poreza postoji izravna povezanost između, s jedne strane, priznate porezne prednosti, odnosno uzimanja u obzir gubitaka nastalih zbog ulaganja u kapital, i, s druge strane, oporezivanja dobiti ostvarene navedenim ulaganjem.
- 70 U tom okviru valja podsjetiti da je Sud ta dva uvjeta, u ovom slučaju identičnost poreznog obveznika i identičnost poreza, smatrao dovoljnima kako bi se utvrdilo postojanje takve povezanosti (vidjeti osobito presudu od 6. lipnja 2000., *Verkooijen*, C-35/98, Zb., str. I-4071., t. 58., kao i gore navedene presude *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, t. 42.; Komisija/Belgija, t. 76., i Komisija/Mađarska, t. 77.).
- 71 Stoga valja utvrditi da se zakonodavstvo kao što je ono u glavnom postupku može opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se odnose na potrebu očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i nužnost osiguranja usklađenosti finskog poreznog sustava te je prikladno za ostvarivanje navedenih ciljeva.
- 72 Međutim, tek treba provjeriti ne prekoračuje li navedeno zakonodavstvo ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva, čiji se zahtjevi, kao što je Sud već istaknuo, mogu preklapati (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu *National Grid Indus*, t. 80.).

- 73 Sud koji je uputio zahtjev u tom se pogledu pita o doseg koji valja priznati okolnosti da nastali gubitak nije povezan s profesionalnom djelatnošću koja se obavlja putem stalne poslovne jedinice u drugoj državi članici i da bi taj gubitak, s obzirom na to da porezni obveznik više ne raspolaže izvorima dohodaka u predmetnoj državi članici od kojih bi ga mogao odbiti, mogao biti konačan.
- 74 K je u tom pogledu pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdio da se zahtjevi načela proporcionalnosti ne ispunjavaju kada gubitak postane konačan.
- 75 Valja podsjetiti da je Sud već presudio da se mjera, kojom se društvu majci rezidentu isključuje mogućnost da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici, nastale u toj državi, ali se takva mogućnost odobrava za gubitke društva kćeri rezidenta, ili kojom se u okviru spajanja društvu majci sa sjedištem u jednoj državi članici isključuje mogućnost da od svojih oporezivih dohodaka odbije gubitke preuzetog društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici, može opravdati potrebom očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i potrebom sprečavanja rizika od dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka kao i od izbjegavanja poreza (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Marks & Spencer, t. 44. do 51., i presudu od 21. veljače 2013., A, C-123/11, t. 40. do 46.), ali da prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje biti postavljenih ciljeva u situaciji u kojoj je društvo kći nerezident iscrpilo mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka koje postoje u državi članici u kojoj je rezident (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Marks & Spencer, t. 55., i A, t. 49.).
- 76 Međutim, ne može se u situaciji kao što je ona u glavnom postupku smatrati, neovisno o činjeničnim okolnostima koje je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, da je porezni obveznik, kao što je K, iscrpio mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka u državi članici u kojoj se nalazi nekretnina.
- 77 Naime, s obzirom na to da država članica u kojoj se nalazi nekretnina ne predviđa mogućnost uzimanja u obzir gubitaka nastalih prilikom prodaje nekretnine, takva mogućnost nikad nije postojala.
- 78 U takvim bi se okolnostima državu članicu u kojoj boravi porezni obveznik, kad bi se priznalo da ona ipak mora omogućiti da se gubitci koji proizlaze iz nekretnina odbiju od dobiti koja se oporezuje u toj državi članici, obvezalo da snosi nepovoljne posljedice koje proizlaze iz primjene poreznog zakonodavstva koje je donijela država članica na čijem se području nalazi nekretnina.
- 79 Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da za potrebe svojeg vlastitog poreznog zakonodavstva, država članica ne može biti obvezna uzeti u obzir moguće nepovoljne učinke koji proizlaze iz posebnosti propisa druge države koji se primjenjuje na nekretninu koja se nalazi u navedenoj državi i pripada poreznom obvezniku koji boravi u prvoj državi (vidjeti po analogiji presude od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services, C-298/05, Zb., str. I-10451., t. 51.; od 28. veljače 2008., Deutsche Shell, C-293/06, Zb., str. I-1129., t. 42., i gore navedenu presudu Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, t. 49.).
- 80 Slobodno kretanje kapitala nije moguće razumjeti na način da je država članica dužna prilagoditi svoja porezna pravila ovisno o poreznim pravilima druge države članice kako bi u svim situacijama zajamčila nepostojanje različitosti koja proizlazi iz nacionalnih zakonodavstava jer odluke koje porezni obveznik donese u pogledu ulaganja u inozemstvu za njega mogu biti, ovisno o slučaju, više ili manje povoljne, odnosno nepovoljne (vidjeti po analogiji gore navedene presude Deutsche Shell, t. 43., i Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, t. 50.).
- 81 Stoga valja utvrditi da, kada zakonodavstvo države članice na čijem se području nalazi nekretnina ne predviđa uzimanje u obzir gubitaka nastalih prilikom prodaje nekretnine, činjenične okolnosti na koje se pozivaju sud koji je uputio zahtjev i K, koji navodi da bi gubitak mogao biti konačan, ne utječu na proporcionalnost mjere ograničavanja o kojoj je riječ u glavnom postupku.

- 82 S obzirom na sve prethodno navedeno, treba smatrati da porezni sustav o kojemu je riječ u glavnom postupku ne prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva koji su njime postavljeni.
- 83 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da se članku 63. UFEU-a i članku 65. UFEU-a ne protivi porezni propis države članice, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji poreznom obvezniku koji prebiva u toj državi članici i koji je u njoj neograničeni obveznik poreza na dohodak ne dozvoljava da odbije gubitke koji proizlaze iz prijenosa nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici od prihoda od pokretne imovine koji su oporezivi u prvoj državi članici, dok bi to, pod određenim uvjetima, bilo moguće kad bi se nekretnina nalazila u prvoj državi članici.

### **Troškovi**

- 84 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

**Članku 63. UFEU-a i članku 65. UFEU-a ne protivi se porezni propis države članice, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji poreznom obvezniku koji prebiva u toj državi članici i koji je u njoj neograničeni obveznik poreza na dohodak ne dozvoljava da odbije gubitke koji proizlaze iz prijenosa nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici od prihoda od pokretne imovine koji su oporezivi u prvoj državi članici, dok bi to, pod određenim uvjetima, bilo moguće kad bi se nekretnina nalazila u prvoj državi članici.**

Potpisi