



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 7. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — LESD 63. un 65. pants — Kapitāla brīva aprīte — Dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kuros ir liegta iespēja atskaitīt ar nekustamā īpašuma, kas atrodas citā dalībvalstī, pārdošanu saistītus zaudējumus no peļņas, kura ir gūta, atsavinot vērtspāpīrus dalībvalstī, kurā tiek uzlikts nodoklis

Lieta C-322/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 23. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 28. jūnijā, tiesvedībā, ko ierosinājis

K.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un E. Levits (referents),

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 10. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *K* vārdā – *M. Tiusanen, asianajaja*,
- Somijas valdības vārdā – *H. Leppo* un *S. Hartikainen*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *K. Petersen* un *T. Henze*, pārstāvji,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk* un *K. Petkovska*, pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *C. Murrell*, pārstāve, kurai palīdz *K. Bacon, barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *I. Koskinen*, *R. Lyal* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2013. gada 21. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – somu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. un 65. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, ko ir ierosinājis K, ienākuma nodokļa maksātājs ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu Somijā saistībā ar Somijas nodokļu administrācijas atteikumu atļaut viņam atskaitīt zaudējumus, kuri viņam ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā, no viņa ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā.

Atbilstošās tiesību normas

Somijas tiesības

- 3 1992. gada 30. decembra Likuma 1992/1535 par ienākuma nodokli (*tuloverolaki* (1992/1535)) redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktu rašanās laikā, proti, taksācijas periodā, kas atbilst 2004. gadam (turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”), 45. panta 1. punktā ir paredzēts, ka peļņa, kas ir gūta, atsavinot īpašumu, ir apliekamais ienākums no kapitāla.
- 4 Likuma par ienākuma nodokli 50. pants bija formulēts šādi:
“Zaudējumi, kas ir radušies, atsavinot īpašumu, var tikt atskaitīti no peļņas, kas ir gūta, atsavinot īpašumu, taksācijas gada, kurā ir radušies zaudējumi, un trīs nākamo taksācijas gadu laikā, un šie zaudējumi nevar tikt ņemti vērā, konstatējot negatīvu kapitāla pieaugumu.”
- 5 Likuma 1995/1552 par starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (*kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki* (1995/1552)) 6. pants ir formulēts šādi:
“Ienākumi, kas ir gūti ārvalstī, attiecībā uz kuru Somija starptautiskā nolīgumā ir atteikusies izmantot savas nodokļu uzlikšanas tiesības, tiek uztverti kā fiziskas personas apliekamais ienākums [...]. Daļa, kura atbilst ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļa ienākumu avota vai veida dēļ, tomēr tiek atskaitīta no nodokļa maksātāja ienākumiem piemērojamā nodokļa (progresīvā atbrīvošanas no nodokļa metode). Aprēķinot ārvalstī gūtos ienākumus, ar ienākumu gūšanu un saglabāšanu saistītie zaudējumi un procenti tiek atskaitīti, ja vien nav noteikts citādi. Zaudējumi un procenti tomēr nav atskaitāmi, ja tie pārsniedz ārvalstī gūto ienākumu summu [...]. Atskaitījums tiek veikts, ņemot vērā dažādos turpmāk piemērojamus nodokļus.”
- 6 Iesniedzējtiesa skaidro, ka Somijā nodokļi ienākumiem no kapitāla tiek uzlikti proporcionāli. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 124. panta 2. punktu ienākumiem no kapitāla piemērojamā nodokļa likme 2004. gadā bija 29 %.

Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencija

- 7 Saskaņā ar 1970. gada 11. septembrī Helsinkos Francijas Republikas valdības un Somijas Republikas valdības parakstītās konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ienākuma un īpašuma nodokļa jomā novēršanai (turpmāk tekstā – “Francijas un Somijas konvencija”) 6. panta 1. punktu ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem nodoklis tiek uzlikts konvencijas līgumslēdzējā valstī, kurā šie nekustamie īpašumi atrodas.
- 8 Francijas un Somijas konvencijas 13. panta 1. punktā ir paredzēts, ka no nekustamo īpašumu atsavināšanas gūtai peļņai nodokli uzliek konvencijas līgumslēdzējā valstī, kurā šie nekustamie īpašumi atrodas.

9 Francijas un Somijas konvencijas 23. pantā ir paredzēts šāds regulējums:

“Nodokļu dubulto uzlikšanu novērš šādi:

1. [..]

2. Somijas gadījumā:

- a) citi ienākumi vai īpašums, nevis šī punkta b) apakšpunktā minētais ir 2. panta trešās daļas b) apakšpunkta izpratnē atbrīvots no Somijas nodokļiem, ja attiecīgajiem ienākumiem vai īpašumam saskaņā ar šo konvenciju nodoklis tiek uzlikts Francijā;

[..]

- c) neskarot šī punkta a) un b) apakšpunkta noteikumus, Somijas nodoklis par daļu no ienākumiem, kuriem saskaņā ar šo konvenciju nodokli uzliek Somijā, var tikt aprēķināts saskaņā ar likmi, kas atbilst kopējā apliekamā ienākuma summai saskaņā ar Somijas tiesībām.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 10 *K* 2004. gadā pārdeva nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā un ko viņš bija iegādājies 2001. gadā. Viņš deklarēja šādi radušos zaudējumus EUR 172 623 apmērā. Saskaņā ar *K* norādīto viņš Francijā nebija guvis ienākumus, no kuriem viņš būtu varējis šos zaudējumus atskaitīt, turklāt 2004. gadā nebija Francijā iegādājies citu īpašumu, kas tam būtu ļāvis šī pēdējā minētā īpašuma atsavināšanas gadījumā kompensēt minētos zaudējumus. Tomēr šajā pašā 2004. gadā, atsavinot vērtspapīrus Somijā, *K* guva peļņu, kurai tiek uzlikts nodoklis Somijā un kuru viņš lūdza kompensēt ar zaudējumiem, kas izriet no Francijā esošā nekustamā īpašuma pārdošanas. *K* neveic profesionālo darbību, kas būtu saistīta ar nekustamo īpašumu vai vērtspapīriem.
- 11 Vietējā nodokļu dienesta (*verovirasto*) vērtējumā *K* nebija tiesību no saviem Somijā gūtajiem ienākumiem no kustamā īpašuma atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā.
- 12 Tā kā lūgums veikt atskaitījumu, ko *K* bija iesniedzis *Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta* (Dienvidrietumsomijas Nodokļu kontroles komisijai), 2006. gada 13. aprīlī tika noraidīts, *K* iesniedza pieteikumu *Turun hallinto-oikeus* (Turku Administratīvajā tiesā). Kad arī šis pieteikums ar 2007. gada 31. oktobra lēmumu tika noraidīts, *K* iesniedza apelācijas sūdzību *Korkein hallinto-oikeus* [Augstākajā administratīvajā tiesā].
- 13 *K* uzsver, ka, ja viņa sūdzība netikšot apmierināta, tad neiespējamība atskaitīt radušos zaudējumus kļūšot galīga, jo viņam esot neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums Somijā un Francijā viņam neesot citu ienākumu vai citu īpašumu. Tādējādi šāda atskaitīšanas neiespējamība esot brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites principa pārkāpums, kas neesot attaisnojams ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 14 Kā norāda *K*, ar nekustamā īpašuma, kas atrodas Francijā, atsavināšanu saistīto zaudējumu atskaitīšana no peļņas, kura ir gūta, atsavinot akcijas Somijā, neietekmējot paralēlas nodokļu kompetences īstenošanu. No Tiesas judikatūras – it īpaši 2005. gada 13. decembra sprieduma lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 40. punkts) un 2007. gada 29. marta sprieduma lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 69. punkts) – izrietot, ka tas vien, ka Somijas Republika neiekasē nodokļus no peļņas, kas ir gūta, atsavinot nekustamo īpašumu, kurš atrodas Francijā, pats par sevi nav pietiekams attaisnojums noteikumam, saskaņā ar kuru atskaitāmi ir tikai zaudējumi, kas attiecas uz nekustamo īpašumu, kurš atrodas Somijā.

- 15 Ņemot vērā, ka *K* nav īpašumu Francijā, ka viņš tur neveic saimniecisku darbību un negūst ienākumus, nevarot atsaukties arī uz zaudējumu dubultas atskaitīšanas novēršanu.
- 16 Iesniedzējtiesa norāda, ka ienākuma nodokļa maksātājs ar neierobežotu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu Somijā var tajā atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas Somijā, Somijas Likumā par ienākuma nodokli noteiktajā kārtībā, bet nevar tajā atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies nekustamā īpašuma, kas atrodas Francijā, atsavināšanas gadījumā. Šī tiesa precīzē, ka lietā, kas bija līdzīga pamatlītai, jau ir ticis nolemts neatļaut zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, atskaitīt no ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā, bet ka minētā lieta tika izlemta pirms Tiesas 2008. gada 15. maija sprieduma lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp.) un 2008. gada 23. oktobra sprieduma lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp.) pasludināšanas.
- 17 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka šī lieta ir atšķirīga no iepriekš minētajiem spriedumiem lietā *Lidl Belgium* un lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* ar to, ka *K* radušies zaudējumi nav saistīti ar profesionālo darbību, kas ir veikta ar pastāvīgu uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, starpniecību. Faktiski šādā kontekstā veikta darbība principā turpinās noteiktu laiku, tādējādi, ka varētu pamatoti sagaidīt, ka tās gaitā radīsies ienākumi, no kuriem zaudējumus varētu atskaitīt atkārtoti. Līdz ar to tamlīdzīgā gadījumā zaudējumu galīgais raksturs nebūtu droši noteikts un pastāvētu zaudējumu dubultas atskaitīšanas risks. Turpretim, ja nodokļu maksātājam citā dalībvalstī vairs nav ienākumu avota, kas dotu tam iespēju atskaitīt zaudējumus, tad situācija no zaudējumu galīgā rakstura skatupunkta būtu atšķirīga, pat tad, ja arī Francijas nodokļu režīms dotu iespēju zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot īpašumu, atskaitīt no nākamajos gados gūtajiem ienākumiem. Tādā situācijā – kā tā, uz kuru attiecas pamatlīta, – kas nav saistīta ar profesionālās darbības veikšanu, faktiski nebūtu pieļaujams uzskatīt, ka nodokļu maksātājs dalībvalstī, kurā atrodas īpašums, vēlāk gūs ienākumus, no kuriem viņš atkārtoti varēs atskaitīt zaudējumus.
- 18 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru personai, kas ir ienākuma nodokļa maksātāja ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu Somijā, ir liegts atskaitīt zaudējumus, kuri tai ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā, no peļņas, kura ir gūta, atsavinot akcijas, un kurai uzliek nodokli Somijā, lai gan persona, kas ir ienākuma nodokļa maksātāja ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu Somijā, var ar zināmiem nosacījumiem no sava kapitāla pieauguma atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot līdzvērtīgu nekustamo īpašumu, kas atrodas Somijā?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai ar LESD 63. un 65. pantu netiek pieļauts tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums – kā tas, uz ko attiecas pamatlīta –, ar kuru nodokļu maksātājam, kas dzīvo šajā dalībvalstī un kam tajā ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums, netiek atļauts atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, no ienākumiem no kustamā īpašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmajā dalībvalstī, lai gan tas ar zināmiem nosacījumiem būtu bijis iespējams, ja nekustamais īpašums būtu atradies pirmajā dalībvalstī.

Par ierobežojuma pastāvēšanu

- 20 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, tā kā jēdziens “kapitāla aprīte” LESD 63. panta 1. punkta izpratnē LESD nav definēts, par vērtīgu norāžu avotu joprojām ir atzīstama Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants ir atcelts ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikumā ietvertā nomenklatūra, kaut arī šī direktīva ir tikusi pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (jaunajā redakcijā – EKL 69. pants un 70. panta 1. punkts, kuri ir atcelti ar Amsterdamas līgumu), ievērojot, ka saskaņā ar šī pielikuma ievaddaļas trešo daļu tajā ietvertā nomenklatūra nav izsmēloša attiecībā uz kapitāla aprītes jēdzienu (skat. it īpaši 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra; 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block*, Krājums, I-883. lpp., 19. punkts, un 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-35/08 *Busley* un *Cibrian Fernandez*, Krājums, I-9807. lpp., 17. lpp.).
- 21 Starp Direktīvas 88/361 I pielikumā uzskaitītajiem kapitāla aprītes tipiem II sadaļā ar nosaukumu “Ieguldījumi nekustamajā īpašumā” ir minēti rezidentu ieguldījumi nekustamajā īpašumā, kas atrodas ārvalstīs.
- 22 Attiecībā uz kapitāla aprītes ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratnē pastāvēšanu ir jāatgādina, ka pie pasākumiem, kas ir aizliegti ar šo tiesību normu, pieder pasākumi, kuri var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai atturēt minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs (skat. 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts; 2009. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-377/07 *STEKO Industriemontage*, Krājums, I-299. lpp., 23. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Busley* un *Cibrian Fernandez*, 20. punkts).
- 23 Par tādiem ierobežojumiem var tikt uzskatīti valsts pasākumi, kas var traucēt vai ierobežot nekustamā īpašuma, kas atrodas citā dalībvalstī, iegādi (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Busley* un *Cibrian Fernandez*, 21. punkts).
- 24 Saistībā ar nodokļu režīmu, uz kuru attiecas pamatlīnija, ir jānorāda, ka Likuma par ienākuma nodokli 50. panta 1. punktā ir paredzēts, ka nodokļu maksātāji rezidenti var atskaitīt zaudējumus, kas ir radušies, atsavinot kustamo vai nekustamo īpašumu no peļņas, kas ir gūta, atsavinot citu kustamo vai nekustamo īpašumu taksācijas gada, kurā ir radušies zaudējumi, un nākamo trīs taksācijas gadu laikā.
- 25 Tomēr šāda atskaitīšanas iespēja ir nodokļu priekšrocība, kas tiek piešķirta attiecībā uz nekustamo īpašumu, tikai tad, kad zaudējumi izriet no šāda īpašuma atsavināšanas, ja tas atrodas nodokļu maksātāja rezidences dalībvalsts teritorijā, bet ne tad, ja nekustamais īpašums atrodas citā dalībvalstī.
- 26 Faktiski saskaņā ar Likuma 1995/1552 6. panta 1. punktu citā dalībvalstī radušies zaudējumi nav atskaitāmi, ja tie pārsniedz šajā valstī gūto ienākumu summu.
- 27 Līdz ar to nodokļu maksātājs rezidents nevar zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, atskaitīt no, atsavinot vērtspapīrus, gūtas peļņas, kurai nodokļus uzliek Somijā.
- 28 Šādos apstākļos tāda nodokļu maksātāja rezidenta situācija nodokļu ziņā, kuram ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums Somijā un kuram ir radušies zaudējumi, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, ir mazāk labvēlīga nekā tāda nodokļu maksātāja situācija, kuram ir radušies zaudējumi, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas Somijā.

- 29 Pretēji Somijas valdības apgalvojumam neiespējamība nodokļu maksātājam vienas dalībvalsts rezidentam atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, no peļņas, kurai nodokļi tiek uzlikti pirmajā dalībvalstī, neizriet no abu attiecīgo dalībvalstu paralēlas nodokļu kompetences īstenošanas.
- 30 Faktiski ir jānorāda, ka šajā lietā Somijas Republika ir izvēlējusies, pirmkārt, atļaut nodokļu maksātājiem rezidentiem atskaitīt zaudējumus, kas ir radušies, atsavinot īpašumu, no peļņas, kura ir gūta, atsavinot citu īpašumu, un, otrkārt, ierobežot šādu zaudējumu ņemšanu vērā, un it īpaši nepieļaut peļņas, kurai uzliek nodokļus Somijā, kompensēšanu ar zaudējumiem, kas ir radušies citā dalībvalstī.
- 31 Šāda atšķirīga attieksme atkarībā no nekustamā īpašuma atrašanās vietas var atturēt nodokļu maksātāju no ieguldījumu veikšanas nekustamajā īpašumā citā dalībvalstī un tādējādi ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ar LESD 63. pantu principā ir aizliegts.
- 32 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt attaisnojams, ņemot vērā LESD normas.

Par brīvas kapitāla aprites ierobežojuma attaisnojumu

- 33 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu [LESD] “63. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.
- 34 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēts atšķirīgs regulējums attiecībā uz nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 56. punkts).
- 35 Faktiski minētajā tiesību normā paredzētā atkāpe ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētie valstu pasākumi “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants” (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 57. punkts).
- 36 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu atļautā atšķirīgā attieksme tādējādi ir jānošķir no diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, tajā paredzētajai atšķirīgajai attieksmei ir jābūt saistītai ar situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Šajā ziņā Somijas un Vācijas valdības, kā arī Eiropas Komisija uzsver, ka nodokļu maksātāja, kurš ir veicis ieguldījumu nekustamajā īpašumā citā dalībvalstī, situācija ir objektīvi atšķirīga no tāda nodokļu maksātāja situācijas, kas ir veicis šādu ieguldījumu savā rezidences valstī.
- 38 Somijas valdība norāda, ka tiesiskais regulējums, uz kuru attiecas pamatlieta, ir pamatots ar simetriska nodokļu režīma piemērošanu ienākumiem un zaudējumiem, ciktāl atskaitīšanas tiesības ir piešķirtas tikai attiecībā uz zaudējumiem, kas ir saistīti ar ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā. Līdz ar to neesot pretrunā Savienības tiesībām attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem, kuri citā dalībvalstī

ir veikuši ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kas rada ienākumus, kuriem saskaņā ar nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijā noteikto kompetences nodokļu jomā sadalījumu nodokli uzliek vienīgi šajā citā dalībvalstī, piemērot atšķirīgu attieksmi nekā attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem, kas savā rezidences dalībvalstī ir veikuši ieguldījumus nekustamajā īpašumā, kuri rada ienākumus, kam nodokļus uzliek šajā pēdējā minētajā dalībvalstī.

- 39 Vācijas valdība uzsver, ka nekustamā īpašuma, kas atrodas valsts teritorijā, īpašnieks un nekustamā īpašuma, kurš atrodas citas dalībvalsts teritorijā, īpašnieks neatrodas objektīvi salīdzināmās situācijās, jo pirmais īpašnieks ar nodokli tiks aplikts šajā valstī, kamēr otrajam īpašniekam nodoklis tiks piemērots citā dalībvalstī, tādējādi, pastāvot konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, uz zaudējumiem un peļņu, kas ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, attiecas vienīgi tās dalībvalsts suverenitāte nodokļu jomā, kurā atrodas atsavinātais īpašums.
- 40 Komisija savukārt norāda, ka tādā gadījumā kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, nevar apgalvot, ka attiecībā uz zaudējumu, kas ir saistīti ar nekustamā īpašuma atsavināšanu, atskaitīšanas iespēju nekustamo īpašumu, kuri atrodas Francijā vai [nekustamo īpašumu, kuri atrodas] Somijā, īpašnieki somi ir salīdzināmās situācijās. Faktiski Francijas nodokļu tiesībās atšķirībā no Somijas nodokļu tiesībām neesot pat šādas atskaitāmības principa, tādēļ Somijas valsts izteiktais atskaitīšanas atteikums esot attaisnojams šo atšķirīgo situāciju dēļ.
- 41 Pirmkārt, runājot par Somijas un Vācijas valdību argumentiem, ar kuriem ir mēģināts pierādīt, ka tāds nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījums attiecībā uz ienākumiem no nekustamā īpašuma kā tas, kas izriet no nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas, nostāda atšķirīgā situācijā nodokļu maksātāju, kurš ir veicis ieguldījumu citā dalībvalstī, un nodokļu maksātāju, kas ir veicis ieguldījumu savā rezidences valstī, ir jāatgādina, ka, ja Eiropas Savienības līmenī nav veikti unificēšanas vai saskaņošanas pasākumi, dalībvalstis saglabā kompetenci noteikt kritērijus ienākuma un īpašuma nodokļa uzlikšanai, lai vajadzības gadījumā, noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Krājums, I-9461. lpp., 54. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 52. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-231/05 Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 52. lpp., kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 48. punkts).
- 42 Ar Francijas un Somijas konvencijas 6. panta 1. punktu dalībvalstij, kurā atrodas nekustamais īpašums, tiek piešķirta kompetence uzlikt nodokļus ienākumiem, kas no šī īpašuma rodas nodokļu maksātājam. Turklāt šīs konvencijas 13. panta 1. punktā ir paredzēts, ka no nekustamo īpašumu atsavināšanas gūtai peļņai nodokli uzliek konvencijas līgumslēdzējā valstī, kurā šis nekustamais īpašums atrodas.
- 43 Tomēr, kā ir norādījusi arī iesniedzējtiesa, saskaņā ar Francijas un Somijas konvenciju Francijas Republikai ir atļauts piemērot progresīvo atbrīvošanas no nodokļa procedūru, tā novēršot nodokļu dubulto uzlikšanu. Šīs konvencijas 23. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka Somijas nodoklis, ko saskaņā ar minēto konvenciju piemēro ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā, var tikt aprēķināts saskaņā ar likmi, kas atbilst Somijas tiesību aktos noteiktajai kopējā aplikamā ienākuma summai.
- 44 No iesniedzējtiesas, kā arī *K* un Somijas valdības tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka, lai gan Francijas un Somijas konvencijā, īstenojot progresīvo nodokļu uzlikšanu, ir atļauts, aprēķinot nodokli ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā, ņemt vērā ienākumus, kam uzliek nodokli Francijā, šī iespēja tomēr netiek izmantota attiecībā uz ienākumiem no kapitāla, kuriem nodokli uzliek atbilstoši fiksētai likmei.

- 45 No šīs iespējas tomēr izriet, ka, ja ar Francijas un Somijas konvenciju, atbilstoši kurai dalībvalstij, kuras teritorijā atrodas nekustamais īpašums, ir jāapliek ar nodokli no šī īpašuma gūtie ienākumi, netiek liegts, aprēķinot nodokļu maksātājam, kas dzīvo Somijas teritorijā, piemērojamo nodokli, ņemt vērā ar īpašumu, kurš atrodas Francijā, saistītus ienākumus, tad šīs izvēles dēļ nevar tikt liegts arī ņemt vērā zaudējumus, kas šim nodokļu maksātājam ir radušies, minēto īpašumu pārdodot.
- 46 Līdz ar to tas, ka Francijas un Somijas konvencijā kompetence uzlikt nodokļus ir tikusi piešķirta dalībvalstij, kurā atrodas nekustamais īpašums, noteikti nenostāda šādu nodokļu maksātāju atšķirīgā situācijā attiecībā uz ienākumu – tostarp negatīvo ienākumu – ņemšanu vērā rezidences dalībvalstī salīdzinājumā ar nodokļu maksātāju, kura visi ienākumi ir saistīti vienīgi ar rezidences dalībvalsts teritoriju.
- 47 Otrkārt, runājot par Komisijas minēto apstākli, ka dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, nav paredzētas tiesības atskaitīt zaudējumus no nekustamā īpašuma pārdošanas, arī tas nevar izmainīt nodokļu maksātāja situāciju attiecībā uz tā rezidences valsts tiesību aktiem, ja, kā tika norādīts šī sprieduma 30. un 45. punktā, atteikums ņemt vērā šādus zaudējumus izriet no nodokļu maksātāja rezidences dalībvalsts izdarītās izvēles un ar Francijas un Somijas konvenciju šādu zaudējumu ņemšana vērā netiek liegta.
- 48 No minētā izriet, ka atšķirīga attieksme saistībā ar iespēju atskaitīt no nekustamā īpašuma pārdošanas radušos zaudējumus nevar tikt attaisnota atšķirīgās situācijas dēļ, kas ir saistīta ar minētā īpašuma atrašanās vietu.
- 49 Līdz ar to vēl ir jāpārbauda, vai ierobežojums, uz ko attiecas pamatliesa, var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, uz kuriem atsaucas dažādās valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesai, kā arī Komisija, un kuri attiecas uz vajadzību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp Somijas Republiku un Francijas Republiku, novērst dubultu zaudējumu ņemšanu vērā, novērst krāpšanu nodokļu jomā, kā arī nodrošināt Somijas nodokļu režīma saskaņotību.
- 50 Pirmkārt, attiecībā uz līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, uz kuru atsaucas visas valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesai, kā arī Komisija, ir jāatgādina, ka tas ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis (it īpaši skat. 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 45. punkts, un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-18/11 *Philips Electronics UK*, 23. punkts), kas var pamatot vajadzību vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu nodokļu maksātāju saimnieciskajām darbībām piemērot tikai šīs valsts nodokļu tiesību noteikumus gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts, un lietā *Oy AA*, 54. punkts, kā arī lietā *Lidl Belgium*, 31. punkts).
- 51 Saskaņā ar šo mērķi, kā jau ir uzvērusi Tiesa, ir jāsaglabā simetrija starp tiesībām uzlikt nodokļus peļņai un iespēju atskaitīt zaudējumus (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Lidl Belgium*, 33. punkts, un lietā *Philips Electronics UK*, 24. punkts), konkrēti tādēļ, lai novērstu to, ka nodokļu maksātājs brīvi izvēlas, kurā dalībvalstī ņemt vērā šādu peļņu vai šādus zaudējumus (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 56. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 34. punkts).
- 52 Pamatlietā, ja nevajadzētu ņemt vērā Francijas un Somijas konvenciju, Somijas Republikai būtu tiesības uzlikt nodokli peļņai, kuru ir guvis nodokļu maksātājs, kas dzīvo Somijā, atsavinot nekustamo īpašumu, kurš atrodas Francijā.
- 53 Taču, kopīgi piemērojot Francijas un Somijas konvenciju un Somijas nodokļu tiesību aktus, Somijas Republika vispār neīsteno kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz peļņu, kura ir gūta, atsavinot nekustamos īpašumus, kas atrodas Francijā, jo šai peļņai Somijā netiek uzlikts nodoklis, un tā arī nekā citādi netiek ņemta vērā.

- 54 Atzīt, ka zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, ir jābūt iespējai atskaitīt nodokļu maksātāja rezidences dalībvalstī neatkarīgi no tā, par kādu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu dalībvalstis ir vienojušās, nozīmētu atļaut minētajam nodokļu maksātājam brīvi izvēlēties dalībvalsti, kurā minēto zaudējumu ņemšana vērā ir no nodokļu skatupunkta visizdevīgākā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 34. punkts).
- 55 Šajos apstākļos, kā būtībā ir norādīts ģenerālvokāta secinājumu 40. punktā, atteikums piešķirt tiesības atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā, ļauj saglabāt simetriju starp tiesībām uzlikt nodokļus peļņai un iespēju atskaitīt zaudējumus. Šis pasākums piedevām veicina mērķa nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm sasniegšanu.
- 56 Otrkārt, attiecībā uz attaisnojošo apstākli, kas ir saistīts ar vajadzību novērst dubultu zaudējumu ņemšanu vērā, uz kuru atsaucas Vācijas un Zviedrijas valdības, Tiesa ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir jābūt iespējai šim riskam pretoties (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 47. punkts; lietā *Rewe Zentralfinanz*, 47. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 35. punkts).
- 57 Tomēr ir jānorāda, ka tādos apstākļos, kā tie, kuri ir izraisījuši pamatlietas situāciju, nešķiet, ka pastāvētu risks, ka nodokļu maksātājs tos pašus zaudējumus izmantos divreiz.
- 58 Faktiski, kā ir norādīts ģenerālvokāta secinājumu 32. punktā, zaudējumi no nekustamā īpašuma pārdošanas Francijā, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas šajā dalībvalstī, nevar tikt atskaitīti ne no kopējiem ienākumiem, ne arī no peļņas, kura ir gūta, pārdodot citu īpašumu.
- 59 Treškārt, kā norāda Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības, Somijas tiesiskā regulējuma, uz kuru attiecas pamatlietā, mērķis ir novērst izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, kuru izraisītu iespējamība ar ienākumiem saistītus zaudējumus, kas ir radušies fiziskai personai, pārnest no vienas dalībvalsts uz otru, jo tādas iespējamības dēļ šādi zaudējumi var tikt pārnesti uz dalībvalsti, kurā iespēja tos atskaitīt nodokļu vajadzībām ir visizdevīgākā.
- 60 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka ar to vien, ka nodokļu maksātājs rezidents iegādājas citā dalībvalstī atrodošos nekustamo īpašumu, kuru tas pēc tam ar zaudējumiem atsavina, nevar pamatot vispārēju prezumpciju, ka ir notikusi krāpšana nodokļu jomā, un attaisnot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (pēc analogijas skat. 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 62. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 50. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 73. punkts; 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Krājums, I-173. lpp., 27. punkts; 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-330/07 *Jobra*, Krājums, I-9099. lpp., 37. punkts, kā arī 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 *SIAT*, 38. punkts).
- 61 Lai valsts pasākumu, kas ierobežo Līgumā garantētu aprites brīvību, varētu attaisnot krāpšanas apkarošanas un cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas dēļ, konkrētajam šāda ierobežojuma mērķim ir jābūt radīt šķēršļus rīcībai, ar kuru tiek izveidoti pilnīgi fiktīvi mehānismi, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, lai izvairītos no nodokļiem, kuri parasti ir jāmaksā par peļņu, kas ir gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts; lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts, kā arī lietā *SIAT*, 40. punkts).

- 62 Saistībā ar to, cik šāds attaisnojums ir atbilstīgs, ņemot vērā tādus apstākļus kā pamatlietā, pietiek norādīt, ka šajā lietā piemērojamā Somijas nodokļu tiesiskā regulējuma konkrētais mērķis nav novērst to, ka uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem tiek attiecināta nodokļu priekšrocība, bet tas attiecas vispārīgi uz jebkuru situāciju, kurā zaudējumi ir radušies saistībā ar nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī.
- 63 Līdz ar to vajadzība novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā nevar būt attaisnojums nodokļu tiesiskajam regulējumam, uz kuru attiecas pamatlieta.
- 64 Ceturtkārt, Somijas un Vācijas valdības uzskata, ka Somijas tiesiskais regulējums, uz kuru attiecas pamatlieta, ir attaisnojams ar vajadzību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību, kura pamatprincips ir simetriska nodokļu režīma piemērošana peļņai un zaudējumiem. Somijā ienākumiem no darba un ienākumiem no kapitāla tiek piemērots atsevišķs režīms. Pirmajiem tiek piemērota progresīva nodokļa likme, jo, uzliekot tiem nodokli, it īpaši tiek ņemta vērā nodokļu maksātāja personīgā situācija, kamēr ienākumiem no kapitāla savukārt nodoklis tiek uzlikts atbilstoši vienotai likmei. No tā izrietot, ka, ja konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nodokļu uzlikšanas kompetence attiecībā uz šiem ienākumiem no kapitāla tiek piešķirta citai dalībvalstij, Somijā uz tiem tiek attiecināts pilnīgs atbrīvojums no nodokļa un tie nekādi neiespaidojot Somijas nodokļa likmi vai aprēķina bāzi. Līdz ar to Somijas sistēmā pastāvot tieša saikne starp nodokļu neuzlikšanu peļņai un neiespējamību atskaitīt zaudējumus.
- 65 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var attaisnot Līgumā garantēto aprītes brīvību ierobežojumu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 21. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, I-7477. lpp., 42. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 43. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedums lietā C-250/08 Komisija/Belģija, Krājums, I-12341. lpp., 70. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedums lietā C-253/09 Komisija/Ungārija, Krājums, I-12391. lpp., 71. punkts, kā arī 2012. gada 13. novembra spriedums lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 57. punkts).
- 66 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arguments, kas ir pamatots ar šādu attaisnojumu, būtu atbalstāms, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Belģija, 71. punkts un tajā minētā judikatūra), turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts; 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 72. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 58. punkts).
- 67 Kā tika atgādināts šī sprieduma 52. un 53. punktā, ja nevajadzētu ņemt vērā Francijas un Somijas konvenciju, Somijas Republikai būtu tiesības uzlikt nodokli peļņai, kuru ir guvis Somijā dzīvojošs nodokļu maksātājs, atsavinot nekustamo īpašumu, kurš atrodas Francijā. Tomēr, kopīgi piemērojot šo konvenciju un Somijas nodokļu tiesību aktus, uz peļņu, kura ir gūta, atsavinot nekustamos īpašumus, kas atrodas Francijā, Somijā neattiecas nekāda veida nodokļu ieturējumi, jo minētajai peļņai šajā dalībvalstī netiek uzlikts nodoklis, un tā arī nekā citādi netiek ņemta vērā.
- 68 Šajos apstākļos Somijas sistēma, kurā ir paredzēts, ka nodokļu maksātājs rezidents, kuram rodas zaudējumi, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā, nevar šos zaudējumus ņemt vērā Somijā, atspoguļo simetrijas loģiku (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts; lietā Komisija/Belģija, 73. punkts, un lietā Komisija/Ungārija, 74. punkts).

- 69 Tātad, ja ņem vērā tiesiskajā regulējumā, uz kuru attiecas pamatlieta, izvirzīto mērķi, attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju un to pašu nodokli pastāv tieša saikne starp piešķirto nodokļu priekšrocību, proti, iespēju ņemt vērā no kapitālieguldījuma radušos zaudējumus, no vienas puses, un nodokļu uzlikšanu no minētā ieguldījuma gūtai peļņai, no otras puses.
- 70 Šajā kontekstā ir jāatgādina, ka Tiesa ir uzskatījusi, ka šie abi nosacījumi – tas pats nodokļu maksātājs un tā paša nodokļa uzlikšana – ir pietiekami, lai, pierādītu šādas saiknes pastāvēšanu (it īpaši skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā *C-35/98 Verkooijen, Recueil*, I-4071. lpp., 58. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 42. punkts; lietā Komisija/Belģija, 76. punkts, un lietā Komisija/Ungārija, 77. punkts).
- 71 Līdz ar to ir jāsecina, ka tāds tiesību akts kā tas, kas ir aplūkots pamatlietā, var būt attaisnots primāru vispārējo interešu apsvērumu dēļ, kuri attiecas uz vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un garantēt Somijas nodokļu režīma saskaņotību, un ir piemērots minēto mērķu sasniegšanai.
- 72 Tomēr vēl ir jāpārbauda, vai minētais tiesību akts nepārsniedz šo mērķu – ar kuriem saistītās prasības, kā Tiesa jau ir norādījusi, var sakrist – sasniegšanai nepieciešamo (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, 80. punkts).
- 73 Iesniedzējtiesai šajā ziņā nav skaidrības par nozīmi, kas būtu jāpiešķir apstāklim, ka radušies zaudējumi nav saistīti ar profesionālo darbību, kura ir veikta ar pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, starpniecību, un ka, tā kā nodokļu maksātājam attiecīgajā dalībvalstī vairs nav tādu ienākumu avotu, no kuriem tas varētu atskaitīt šos zaudējumus, tie varētu kļūt galīgi.
- 74 Šajā ziņā *K* iesniedzējtiesā ir uzsvēris, ka, ja zaudējumi kļūst galīgi, samērīguma principa prasības nav izpildītas.
- 75 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka pasākums, ar kuru mātesuzņēmumam rezidentam tiek liegts atskaitīt no tā peļņas, kurai uzliek nodokli, zaudējumus, kas citā dalībvalstī ir radušies tās teritorijā dibinātam meitasuzņēmumam, lai gan šāda iespēja tiek piešķirta attiecībā uz zaudējumiem, kuri ir radušies meitasuzņēmumam rezidentam, vai arī ar ko apvienošanās gadījumā dalībvalstī dibinātam mātesuzņēmumam tiek liegta iespēja atskaitīt no tā apliekamajiem ienākumiem citā dalībvalstī dibināta pievienojamā meitasuzņēmuma zaudējumus, var tikt attaisnots ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un nepieļaut dubultu zaudējumu izmantošanu, kā arī izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 44.–51. punkts, un 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-123/11 A*, 40.–46. punkts), bet situācijā, kad meitasuzņēmums nerezidents ir izmantojis visas iespējas ņemt vērā zaudējumus savā rezidences valstī, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai pēc būtības sasniegtu izvirzītos mērķus (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 55. punkts, un lietā *A*, 49. punkts).
- 76 Taču tādā situācijā kā tā, uz kuru attiecas pamatlieta, neatkarīgi no iesniedzējtiesas norādītajiem faktiskajiem apstākļiem nevar tikt uzskatīts, ka tāds nodokļu maksātājs kā *K* ir izmantojis visas iespējas ņemt vērā zaudējumus nekustamā īpašuma atrašanās dalībvalstī.
- 77 Faktiski, tā kā dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, nav paredzēta iespēja ņemt vērā saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu radušos zaudējumus, šāda iespēja vispār nav pastāvējusi.
- 78 Šādos apstākļos atzīt, ka nodokļu maksātāja rezidences dalībvalstij tomēr ir jāatļauj ar nekustamo īpašumu saistītus zaudējumus atskaitīt no peļņas, kurai uzliek nodokli šajā dalībvalstī, nozīmētu noteikt šai pēdējai pienākumu atbildēt par nelabvēlīgajām sekām, kas izriet no dalībvalsts, kuras teritorijā atrodas nekustamais īpašums, pieņemtā nodokļu tiesību akta piemērošanas.

- 79 Taču no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstij nevar noteikt pienākumu, savu nodokļu tiesību aktu piemērošanas vajadzībām ņemt vērā iespējami negatīvās sekas, kas izriet no tāda citas dalībvalsts tiesiskā regulējuma īpatnībām, kurš ir piemērojams attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas atrodas pēdējās minētās valsts teritorijā un pieder pirmās valsts teritorijā dzīvojošam nodokļu maksātājam (pēc analogijas skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā *C-298/05 Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 51. punkts; 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā *C-293/06 Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 49. punkts).
- 80 Kapitāla brīvu apriti nevar saprast tādējādi, ka dalībvalstij ir pienākums pielāgot savus nodokļu tiesību noteikumus atbilstoši citas dalībvalsts nodokļu tiesību noteikumiem, lai ikvienā gadījumā garantētu nodokļu uzlikšanu, ar kuru tiek novērstas jebkādas atšķirības, kas izriet no valstu nodokļu tiesiskajiem regulējumiem, ņemot vērā, ka lēmumi, ko nodokļu maksātājs ir pieņēmis attiecībā uz ieguldījumu ārvalstī, katrā attiecīgajā gadījumā var būt šādam nodokļu maksātājam vairāk vai mazāk izdevīgi vai neizdevīgi (pēc analogijas skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Deutsche Shell*, 43. punkts, un lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 50. punkts).
- 81 Līdz ar to ir jāsecina, ka, ja tās dalībvalsts tiesību aktos, kuras teritorijā atrodas nekustamais īpašums, nav paredzēta iespēja ņemt vērā saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu radušos zaudējumus, tad iesniedzējtiesas un *K* minētajiem faktiskajiem apstākļiem, kas norāda uz to, ka zaudējumi varētu būt galīgi, nav nozīmes saistībā ar ierobežojošā pasākuma, uz kuru attiecas pamatlieta, samērīgumu.
- 82 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka nodokļu režīms, uz kuru attiecas pamatlieta, nepārsniedz tajā izvirzīto mērķu sasniegšanai nepieciešamo.
- 83 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pantam nav pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums – kā tas, uz ko attiecas pamatlieta –, ar kuru nodokļu maksātājam, kas dzīvo šajā dalībvalstī un kam tajā ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums, netiek atļauts atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, no ienākumiem no kustamā īpašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmajā dalībvalstī, lai gan tas ar zināmiem nosacījumiem būtu bijis iespējams, ja nekustamais īpašums būtu atradies pirmajā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 84 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamatlietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 63. un 65. pantam nav pretrunā tāds dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums – kā tas, uz ko attiecas pamatlieta –, ar kuru nodokļu maksātājam, kas dzīvo šajā dalībvalstī un kam tajā ir neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums, netiek atļauts atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, no ienākumiem no kustamā īpašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmajā dalībvalstī, lai gan tas ar zināmiem nosacījumiem būtu bijis iespējams, ja nekustamais īpašums būtu atradies pirmajā dalībvalstī.

[Paraksti]