



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
PAOLO MENGOZZI  
prednesené 21. marca 2013<sup>1</sup>

Vec C-322/11

K

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Korkein hallinto-oikeus (Fínsko)]

„Články 56 ES a 58 ES — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava neumožňujúca osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou odpočítať príslušnú stratu z predaja nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte od zisku pochádzajúceho z prevodu cenných papierov v členskom štáte zdanenia — Rozdelenie daňovej právomoci — Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia — Proporcionalita“

### I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania predložený Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) bol podaný v rámci sporu medzi K, osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, a fínskym daňovým orgánom vo veci týkajúcej sa skutočnosti, že fínsky daňový orgán mu odmietol odpočítanie straty vzniknutej pri prevode nehnuteľnosti vo Francúzsku v roku 2004 od jeho kapitálových príjmov zdaňovaných vo Fínsku.
2. Toto odmietnutie sa zakladá na uplatnení ustanovení Zmluvy medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Fínskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov a z majetku, podpísanej v Helsinkách 11. septembra 1970 (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Fínskom a Francúzskom“), a ustanovení fínskeho zákona o dani z príjmov (tuloverolaki) v znení platnom v zdaňovacom období roka 2004, ako aj ustanovení zákona o zamedzení medzinárodného dvojitého zdanenia (kansainvällisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki).
3. Z fínskeho zákona o dani z príjmov vyplýva, že zisk dosiahnutý pri prevode majetku, vrátane nehnuteľného, je zdaniteľným kapitálovým príjmom a že strata vzniknutá pri prevode takéhoto majetku môže byť odpočítaná od zisku dosiahnutého pri prevode iného majetku v príslušnom zdaňovacom období a v troch bezprostredne po ňom nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Paušálna sadzba dane uplatňovaná v roku 2004 na kapitálové príjmy bola 29 %.
4. Pokiaľ však ide o nehnuteľnosti vo Francúzsku, zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom, ako aj z ustanovení zákona o zamedzení medzinárodného dvojitého zdanenia vyplýva, že príjmy pochádzajúce z takýchto majetkov sú zdaňované výlučne v zmluvnom štáte, kde sa tieto majetky nachádzajú. To na základe uplatnenia zásady symetrie tiež znamená, že straty, vrátane úrokov, vyplývajúce z prevodu nehnuteľností nachádzajúcich sa vo Francúzsku nie sú odpočítateľné vo Fínsku.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: francúzština.

5. Keďže K sa domnieval, že daňová výhoda, ktorej sa domáha, teda možnosť, aby strata vzniknutá pri prevode nehnuteľnosti vo Francúzsku, bola odpočítaná od zisku dosiahnutého pri prevode cenných papierov vo Fínsku, vyplýva najmä z výkonu voľného pohybu kapitálu, podal žalobu na Správny súd v Turku proti zamietnutiu vydanému fínskym daňovým orgánom.

6. Keďže táto žaloba bola zamietnutá, K podal odvolanie na vnútroštátny súd.

7. Pred vnútroštátnym súdom K tvrdil, že ak by sa jeho odvolaniu nevyhovelo, neodpočítateľnosť vzniknutej straty by bola konečná, lebo je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku a nemá vo Francúzsku iné príjmy alebo iné majetky. Takáto situácia by bola najmä v rozpore s článkom 56 ES a nemôže byť odôvodnená rozdelením daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

8. Vnútroštátny súd uvádza, že osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku tam môže odpočítať stratu vzniknutú pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Fínsku podľa spôsobov stanovených vo fínskom zákone o dani z príjmov, ale nemôže tam odpočítať stratu vzniknutú pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku. Tento súd spresňuje, že v analogickej veci už zamietol pripustiť, že straty vyplývajúce z predaja nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte budú odpočítané od príjmov zdaniteľných vo Fínsku, ale že o tejto veci sa rozhodovalo pred vyhlásením rozsudkov *Lidl Belgium*<sup>2</sup> a *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*<sup>3</sup>.

9. Vnútroštátny súd sa však domnieva, že prejednávacia vec sa odlišuje od týchto dvoch citovaných rozsudkov tým, že strata vzniknutá K, ktorej odpočítanie požaduje vo Fínsku, nie je spojená so žiadnou podnikateľskou činnosťou vykonávanou v stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa vo Francúzsku. V tejto súvislosti uvádza, že pokiaľ sa takáto činnosť uskutočňuje, je prirodzené predpokladať, že stála prevádzkareň bude neskôr vytvárať príjem, z ktorého strata bude odpočítateľná, pričom konečnosť straty nie je istá a existuje riziko zdvojeného odpočítania strát. Naopak, pokiaľ daňovník v inom štáte nemá žiadny zdroj príjmov, od ktorého by mohli byť odpočítané straty, javí sa otázka posúdenia konečnosti strát do určitej miery inak, aj keby francúzska daňová úprava obsahovala možnosť odpočítať straty z prevodu majetku od príjmov v nasledujúcich rokoch.

10. Za týchto podmienok sa Korkein hallinto oikeus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články [56 ES] a [58 ES] vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku nesmie odpočítať stratu z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku od zisku z prevodu akcií zdaniteľného vo Fínsku, zatiaľ čo stratu z prevodu porovnateľnej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Fínsku môže za určitých podmienok odpočítať od kapitálových ziskov?“

11. Súdnemu dvoru predložili písomné pripomienky žalobca vo veci samej, fínska, nemecká, švédka vláda a vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia.

12. V rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania Súdny dvor položil oprávneným subjektom, ktoré sa zúčastnili na písomnej časti konania, otázku na písomné zodpovedanie o vplyve rozsudkov *Groot*<sup>4</sup>, *Lakebrink* a *Peters-Lakebrink*<sup>5</sup>, ako aj *Renneberg*<sup>6</sup>, týkajúcich sa zohľadnenia schopnosti daňovníkov platiť dane, na prejednanú vec. Zúčastnené osoby na uvedenú otázku odpovedali v stanovených lehotách.

2 — Rozsudok z 15. mája 2008 (C-414/06, Zb. s. I-3601).

3 — Rozsudok z 23. októbra 2008 (C-157/07, Zb. s. I-8061).

4 — Rozsudok z 12. decembra 2002 (C-385/00, Zb. s. I-11819).

5 — Rozsudok z 18. júla 2007 (C-182/06, Zb. s. I-6705).

6 — Rozsudok zo 16. októbra 2008 (C-527/06, Zb. s. I-7735).

13. Tieto osoby zúčastnené na konaní boli vypočítané pri prednesoch na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 10. januára 2013, s výnimkou vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, ktorá tam nebola zastúpená.

## II – Analýza

14. Opatrenia zakázané v článku 56 ods. 1 ES, akými sú obmedzenia voľného pohybu kapitálu, zahŕňajú najmä také opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby s bydliskom v členskom štáte od investovania v iných členských štátoch.<sup>7</sup>

15. V prejednávacom prípade z uplatnenia fínskej právnej úpravy a zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom nepochybne vyplýva, že straty vzniknuté K pri prevode jeho nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku – a v prípade ktorých zamietnutie fínskymi daňovými orgánmi odpočítať ich z dôvodu zdanenia ziskov z cenných papierov dosiahnutých K vo Fínsku je základom sporu vo veci samej – by boli odpočítané pri zdanení ziskov z cenných papierov vo Fínsku, ak by sa nehnuteľnosť nachádzala vo Fínsku.

16. Uplatnenie týchto vnútroštátnych daňových ustanovení a ustanovení zmlúv stanovuje rozdiel medzi daňovníkmi podľa miesta investície ich kapitálu v Európskej únii a môže odradiť fínskych rezidentov nadobudnúť nehnuteľnosť v inom členskom štáte než vo Fínskej republike. Predstavuje tak obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ods. 1 ES v zásade zakazuje.

17. Ako však vyplýva z judikatúry, daňová úprava členského štátu, ktorá predstavuje takéto obmedzenie pohybu kapitálu, môže byť považovaná za úpravu, ktorá je v súlade s ustanoveniami Zmluvy o ES týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, pokiaľ sa rozdiel v zaobchádzaní, ktoré pripúšťa, týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) ES, alebo pokiaľ je tento rozdiel v zaobchádzaní odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.<sup>8</sup>

18. K sa domnieva, že tieto podmienky nie sú splnené vo veci samej a že je neprijateľné, aby straty vzniknuté pri prevode jeho nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku nemohli byť odpočítateľné ani v tomto členskom štáte, ani vo Fínsku.

19. Ostatné osoby zúčastnené na konaní majú opačný názor.

20. Presnejšie fínska, nemecká a švédka vláda, ako aj Komisia sa predovšetkým domnievajú, že rozdiel v zaobchádzaní vyplýva z objektívneho rozdielu situácií. Rovnako ako vláda Spojeného kráľovstva zastávajú tieto zúčastnené osoby subsidiárne názor, že takýto rozdiel v zaobchádzaní je odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, a to hlavne vyváženým rozdelením daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako to vyplýva z uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom. Nemecká a švédka vláda tiež tvrdia, že toto obmedzenie je odôvodnené potrebou predchádzať zdvojenému zohľadneniu strát.

21. V podstate súhlasím s tvrdením predloženým týmito zúčastnenými osobami.

7 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. decembra 2007, A (C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40), ako aj z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50).

8 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 10. mája 2012, FIM Santander Top 25 Euro Fi a i. (C-338/11 až C-347/11, bod 23 a citované judikatúry).

22. Je nesporné, že na základe uplatnenia článku 58 ods. 1 písm. a) ES nemôže byť každé rozlišovanie medzi daňovníkmi na základe členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, automaticky zlučiteľné so Zmluvou o ES.<sup>9</sup> V tejto súvislosti sú teda prípustné jedine rozdiely v daňovom zaobchádzaní spočívajúce na objektívnom rozdiel situácií.

23. V prejednávacom prípade sa zamietnutie odpočítania straty vzniknutej pri prevode nehnuteľnosti, ktorej bol K vlastníkom vo Francúzsku, od jeho kapitálových ziskov dosiahnutých vo Fínsku zo strany fínskeho daňového orgánu zakladá na kritériu zemepisného umiestnenia tejto nehnuteľnosti.

24. Overeniu objektivity tohto kritéria rozlišovania nevyhnutne predchádza identifikácia jeho pôvodu a účelu, ktorý je základom jeho prijatia, teda zmluvného rozdelenia daňových právomocí medzi predmetnými členskými štátmi. Je teda možné pochopiť zamietnutie fínskych daňových orgánov vykonať svoju daňovú právomoc vo veci samej len s odkazom na ustanovenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom.

25. Toto preskúmanie sa zamieňa s preskúmaním uskutočneným v kontexte odôvodnenia obmedzení voľného pohybu kapitálu z dôvodu existencie naliehavého dôvodu všeobecného záujmu.

26. Navrhujem teda z tohto hľadiska prioritne preskúmať súlad zamietnutia zo strany fínskych daňových orgánov s voľným pohybom kapitálu.

27. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že za súčasného stavu judikatúry môže vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi samostatne platne neutralizovať obmedzenia výkonu slobôd pohybu stanovených v Zmluve o ES.<sup>10</sup>

28. Za súčasného stavu práva Únie navyše právo Únie nestanovuje, okrem niektorých prípadov irelevantných v prejednávanej veci<sup>11</sup>, kritériá rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi s cieľom najmä vylúčiť dvojité zdanenie. Členské štáty majú teda v prípade neexistencie zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení na úrovni Únie právomoc definovať takéto kritériá, najmä prostredníctvom zmluvy.<sup>12</sup>

29. V prejednávacom prípade, pokiaľ ide o zdanenie príjmu z nehnuteľností, článok 6 ods. 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom stanovuje, že spadá do právomoci zmluvného členského štátu, na ktorého území sa tieto nehnuteľnosti nachádzajú.

30. Je nesporné, že ak prevod nehnuteľnosti K nachádzajúcej sa vo Francúzsku vytvoril zisk, mal byť zdanený vo Francúzsku na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom a v súlade so základom dane a sadzbou, ktoré sa uplatňujú v tomto členskom štáte v okamihu jeho uskutočnenia.

31. Zo spisu a z pripomienok predložených Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že v tomto prípade by podľa fínskej daňovej právnej úpravy Fínska republika úplne oslobodila takýto zisk v rámci dane z príjmov K v tomto členskom štáte bez toho, aby bol zohľadnený z iného titulu.

9 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 17. januára 2008, Jäger (C-256/06, Zb. s. I-123, bod 40), a z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 32).

10 — Pozri, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (už citovaný, bod 121), ako aj v tomto zmysle rozsudok FIM Santander Top 25 Euro Fi a i. (už citovaný, bod 47). Pozri tiež, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, Zb. p. I-1215, body 27 až 33); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, Zb. s. I-2273, bod 45), a zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, bod 23).

11 — Pozri smernicu Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) a smernicu Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369).

12 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 16. júla 2009, Damseaux (C-128/08, Zb. s. I-6823, body 29 a 30 a citovanú judikatúru), ako aj z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko (C-284/09, Zb. s. I-9879, bod 46 a citovanú judikatúru).

32. Keďže K utrpel pokles hodnoty alebo stratu pri prevode jeho nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku a táto strata sa javí v tomto členskom štáte konečná – buď z dôvodu okolností uvedených vnútroštátnym súdom alebo všeobecnejšie z dôvodu skutočnosti, ako uviedla Komisia, že majetkové straty vzniknuté vo Francúzsku z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto členskom štáte nemôžu byť nikdy predmetom odpočítania ani z celkového príjmu, ani zo zisku dosiahnutého pri prevode iného majetku<sup>13</sup> -, K žiada fínske orgány vo veci samej o odpočítanie tejto straty od ziskov dosiahnutých z hnutel'ného majetku vo Fínsku.

33. Je pravda, ako to K uviedol na pojednávaní pred Súdny dvorom, že článok 6 ods. 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom sa explicitne netýka situácie majetkovej straty.

34. Treba uviesť, že toto ustanovenie ani neodkazuje, na rozdiel od ďalších ustanovení tejto zmluvy, na „výnosy“, ale všeobecne priznáva právomoc zdaňovať „príjmy“ pochádzajúce z nehnuteľnosti v členskom štáte, kde sa nachádza tento majetok. Takéto príjmy môžu byť kladné (výnosy alebo zisky) alebo záporné (straty alebo poklesy hodnoty).

35. V konečnom dôsledku, ako to Súdny dvor uznal v kontexte zdaňovania spoločností, zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi môže vyžadovať uplatnenie daňových pravidiel iba jedného z týchto štátov, pokiaľ ide o zisky, ako aj straty.<sup>14</sup>

36. Ako uviedol Súdny dvor, priznaním spoločnostiam možnosť zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte svojho sídla alebo v inom členskom štáte by sa citelne ohrozil cieľ vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom členskom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty.<sup>15</sup>

37. Cieľom vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ktoré sa môže odraziť v ustanoveniach zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, je najmä zabezpečenie symetrie medzi právom zdaňovať zisky a možnosťou odpočítavať straty.<sup>16</sup>

38. Tento zásadný prístup prijatý vo vzťahu k spoločnostiam je podľa môjho názoru platný aj vo vzťahu k daňovníkom, ktorí sú fyzickými osobami, lebo jednak spočíva na rozdelení daňových právomocí medzi členskými štátmi a jednak sa zdá, že žiadny objektívny dôvod v zásade nemôže odôvodniť rozlišovanie medzi daňovníkmi podľa toho, či ide o právnické alebo fyzické osoby.

39. Tento prístup uplatňovaný na situáciu daňovníka, akým je K, má za následok, že zamietnutie fínskych daňových orgánov pripustiť odpočítanie spornej majetkovej straty, ktoré vyplýva predovšetkým z uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom, je v zásade v súlade s článkami 56 ES a 58 ES.

40. Toto zamietnutie spočíva na zachovaní zásady symetrie vo Fínsku, ako to vyplýva z uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom a fínskej daňovej právnej úpravy, medzi oslobodením dosiahnutých ziskov a neodpočítaním strát, ktoré vznikli fínskemu daňovníkovi pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku, alebo naopak medzi právom Francúzskej republiky zdaňovať zisky vyplývajúce z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na jeho území a právomocou, ktorá je jej priznaná, pripustiť odpočítanie majetkových strát vzniknutých pri takomto prevode nehnuteľnosti.

13 — Pozri tiež oficiálne informácie francúzskeho správneho orgánu týkajúce sa zdaňovania ziskov z nehnuteľností, ktoré sú k dispozícii na stránke <http://vosdroits.service-public.fr/F10864.xhtml>.

14 — Pozri najmä rozsudky z 13 decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 45); Lidl Belgium (už citovaný, bod 31) a X Holding (už citovaný, bod 28).

15 — Pozri najmä rozsudky Lidl Belgium (už citovaný, bod 32) a X Holding (už citovaný, bod 29).

16 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium (už citovaný, bod 33). Pozri tiež rozsudok Philips Electronic UK (už citovaný, bod 24).

41. Inými slovami, keďže najmä na základe uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom nevykonáva Fínska republika žiadnu daňovú právomoc voči príjmom pochádzajúcim z prevodu nehnuteľnosti vo Francúzsku, v zásade od nej nemožno požadovať, aby prekročila toto bilaterálne rozdelenie daňových právomocí a súhlasila s tým, že sa zohľadnia výlučne straty vzniknuté jednému z jeho daňovníkov pri prevode takéhoto majetku vo Francúzsku.

42. Takéto riešenie neodporuje riešeniu uvedenému v už citovanom rozsudku Renneberg.

43. Pripomínam, že v tej veci sa pán Renneberg, ktorý bol rezidentom v Belgicku, ale ktorý dostával celý svoj príjem z pracovnej činnosti (výkon verejnej služby) v Holandsku, bránil proti zamietnutiu holandského daňového orgánu zohľadniť straty na nájomnom týkajúce sa nehnuteľnosti, ktorú vlastnil v Belgicku, na účely určenia základu dane z príjmov v Holandsku. Na účely vysvetlenia tohto obmedzenia jednej zo slobôd pohybu stanovenej Zmluvou o ES, v prejednávacom prípade pracovníkov, sa holandská vláda dovoľavala ustanovení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá ju viazala s Belgickým kráľovstvom, ktoré poskytovali Belgickému kráľovstvu právomoc zdaníť príjmy pochádzajúce z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na jeho území, zatiaľ čo Holandskému kráľovstvu priznávali zdanenie mzdy úradníka holandskej verejnej služby.

44. Súdny dvor po preskúmaní dôvodu rozdelenia daňových právomocí medzi týmito dvoma členskými štátmi uvedeného holandskou vládou v kontexte veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Renneberg, konštatoval, že využitie svojej slobody stanoviť hraničné ukazovatele na účely stanovenia svojich daňových právomocí zmluvnými stranami daňovej dohody však neznamená, že Holandské kráľovstvo by bolo zbavené akejkolvek právomoci zohľadniť na účely určenia základu dane z príjmov daňovníka nerezidenta, ktorý podstatnú časť alebo celý svoj zdaniteľný príjem poberá v Holandsku, záporné príjmy z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Belgicku.<sup>17</sup>

45. Vzhľadom na informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom, ako aj odpovede holandskej vlády na písomné otázky Súdneho dvora sa ukázalo, ako to Súdny dvor uviedol v nadväznosti na moje návrhy, že záporné príjmy spojené s nehnuteľnosťou nachádzajúcou sa v Belgicku boli zohľadnené holandským daňovým orgánom na určenie zdaňovaného príjmu daňovníkov rezidentov<sup>18</sup>, takže zamietnutie zohľadnenia záporných príjmov daňovníkov, ako je pán Renneberg, vyplýva nie z hraničných ukazovateľov vybraných zmluvnými stranami daňovej dohody, teda členského štátu, na ktorého území sa nachádzala nehnuteľnosť, ale v skutočnosti záviselo od neexistencie postavenia rezidentov týchto daňovníkov v Holandsku.<sup>19</sup>

46. Inými slovami, na rozdiel od situácie vo veci samej, zamietnutie odpočítania strát pána Rennberga spočívalo nie na kritériu geografického umiestnenia nehnuteľnosti určenom spoločnou dohodou zmluvných strán daňovej dohody, ale na mieste bydliska daňovníka prijatom jednostranne holandskými orgánmi.

47. V tomto štádiu úvah treba tiež preskúmať, či je zamietnutie zo strany fínskych daňových orgánov voči K primerané sledovanému cieľu<sup>20</sup>, keďže, ako to uviedol vnútroštátny súd, straty, ktoré utrpel tento daňovník pri prevode svojej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku, by boli konečné, ak by neboli odpočítané zo ziskov, ktoré dosiahol vo Fínsku. Toto preskúmanie sa vzťahuje tiež na otázku, či rozšírenie smerovania, ktoré bolo naznačené v situácii ako vo veci samej, je v súlade so smerovaním judikatúry týkajúcej sa zohľadnenia platobnej schopnosti fyzických osôb daňovníkov.

17 — Rozsudok Renneberg (už citovaný, bod 52).

18 — Tamže (body 53 až 56).

19 — Tamže (body 57 a 58). Pozri tiež bod 82 návrhov, ktoré som predniesol v tejto veci.

20 — Podľa judikatúry obmedzenia voľného pohybu kapitálu musia byť nielen vhodné na zaručenie dosiahnutia cieľov všeobecného záujmu, ale tiež neprekročiť to, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie; pozri napríklad rozsudok z 25. januára 2007, Festersen (C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 26 a citovanú judikatúru).

48. Nie je potrebné sa zdržiavať pochybnosťami vyjadrenými niektorými zúčastnenými osobami, pokiaľ ide o konečnosť strát vzniknutých K pri prevode jeho nehnuteľnosti vo Francúzsku. Zdá sa mi, že tieto pochybnosti musia byť vyvrátené z dôvodu, ktorý bol napokon už uvedený, že majetkové strany vzniknuté vo Francúzsku z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto členskom štáte nemôžu byť nikdy predmetom odpočítania ani od celkového príjmu, ani od ziskov dosiahnutých pri prevode iného majetku.<sup>21</sup> V každom prípade posúdenie konečnosti týchto strát prislúcha vnútroštátnemu súdu.

49. Ak by sme vychádzali z predpokladu konečnosti predmetných strát, na rozdiel od toho, čo uviedli niektoré zúčastnené osoby, istotne neexistuje žiadne riziko zdvojenia týchto strát, a to ani v prípade, ak by Fínska republika musela uznať ich zohľadnenie.

50. Vzhľadom na preskúmané odôvodnenie vyžaduje postoj zastávaný K od Fínskej republiky, aby prehliadla, ba dokonca neuznala zmluvné rozdelenie daňových právomocí, ktoré dohodla s Francúzskou republikou, aspoň pokiaľ ide o odpočítanie strát vzniknutých jednému z jej daňovníkov v okamihu prevodu jeho nehnuteľnosti nachádzajúcej sa vo Francúzsku.

51. Musí členský štát bydliska daňovníka, akým je K, pripustiť odpočítanie týchto strát z nehnuteľného majetku, keďže členský štát, na území ktorého sa nachádza nehnuteľnosť, ho neumožňuje?

52. Myslím si, že nie.

53. Je pravda, že Súdny dvor vo svojich už citovaných rozsudkoch Groot a Renneberg, pokiaľ ide o výklad článku 39 ES, už rozhodol, že „mechanizmy použité s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu alebo vnútroštátne daňové systémy, ktorých dôsledkom je jeho vylúčenie alebo zmiernenie,... musia zabezpečiť daňovníkom dotknutých členských štátov, aby v konečnom dôsledku *ich celá osobná a rodinná situácia* bola riadne zohľadnená *bez ohľadu na to, aký bude spôsob, ktorým dotknuté členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou*, pretože inak by došlo k nerovnému zaobchádzaniu nezlučiteľnému s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe pracovníkov, ktoré by nevyplývalo vôbec z rozdielov existujúcich medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami“<sup>22</sup>, pričom úvahy sa uplatnia takisto, pokiaľ ide o „zohľadnenie celkovej schopnosti pracovníkov platiť dane“<sup>23</sup>.

54. Bez ohľadu na spojenie situácie vo veci samej s „osobnou a rodinnou situáciou“ daňovníkov alebo s ich „celkovou schopnosťou platiť dane“ sa tvrdenie uvedené v predchádzajúcom bode podľa môjho názoru musí dať do kontextu každej z týchto vecí.

55. V tejto súvislosti najvýraznejší spoločný bod týchto dvoch vecí je to, že členský štát, od ktorého sa vyžadovali sporné odpočítania (odpočítanie osobného a rodinného typu od pracovného príjmu vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok de Groot, odpočítanie záporných príjmov z nájomného na určenie základu dane pracovných príjmov vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Renneberg)<sup>24</sup>, a to členský štát bydliska vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok de Groot, a členský štát zamestnania vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Renneberg, vykonávali, aj keď len obmedzene, svoju daňovú právomoc voči uvedeným príjmom, ale bez toho, aby týmto daňovníkom priznali daňové výhody, z ktorých by mali prospech daňovníci v analogickej situácii (daňovníci rezidenti v oboch prípadoch).

21 — Pozri bod 32 týchto návrhov.

22 — Rozsudky Groot (už citovaný, bod 101) a Renneberg (už citovaný, bod 70); kurzívou zvýraznil generálny advokát.

23 — Rozsudok Renneberg (už citovaný, bod 70).

24 — Pozri tiež, pokiaľ ide o žiadosť o odpočítanie z osobného a rodinného dôvodu od kapitálových príjmov získaných v zahraničí nemeckým daňovníkom vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu, rozsudok z 28. februára 2013, Beker (C-168/11).

56. Za týchto okolností je zrejmé, že rozšírenie daňového zaobchádzania vyhradeného daňovníkom rezidentom, ktorí sú vo výlučne vnútroštátnej situácii, v prospech jednak daňovníkov rezidentov, ktorí dostávajú príjmy z pracovnej činnosti pochádzajúce z iných členských štátov (situácia, ktorá je pôvodom už citovaného rozsudku de Groot), a jednak daňovníkov nerezidentov, ktorí však dostávajú všetky svoje príjmy z pracovnej činnosti v členskom štáte zamestnania (situácia, ktorá je pôvodom už citovaného rozsudku Renneberg), spochybňuje len *spôsob výkonu* daňovej právomoci v dožiadanom členskom štáte.

57. Preto sa oba prípady, ktoré boli preskúmané<sup>25</sup>, odlišujú od prípadu vo veci samej, v ktorom daňovník od členského štátu bydliska vyžaduje, aby mu umožnil odpočítanie spojené s kategóriou príjmov, a to príjmov pochádzajúcich z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členkom štáte, na ktorého území nevykonáva *žiadnu* daňovú právomoc.

58. Treba ešte overiť, stále na základe primeranosti zamietnutia zo strany fínskych daňových orgánov, či situácia vo veci samej spadala pod to, čo viaceré zúčastnené osoby kvalifikovali ako „výnimku Marks & Spencer“<sup>26</sup>.

59. Pripomínam, že vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Marks & Spencer, sa Súdny dvor v zásade zaoberal otázkou, či sloboda usadiť sa bráni vnútroštátnej daňovej právnej úprave vylučujúcej odpočítanie strát vzniknutých v inom členskom štáte dcérskej spoločnosti usadenej na území tohto iného členského štátu materskou spoločnosťou, zatiaľ čo takáto možnosť je priznaná pre straty vzniknuté dcérskej spoločnosti rezidenta („úľavy na dani pre skupinu“).

60. Hoci Súdny dvor rýchle konštatoval, že predmetná daňová právna úprava predstavovala obmedzenie slobody usadiť sa, domnieval sa, že toto obmedzenie mohlo byť odôvodnené tromi dôvodmi chápanými ako celok, na ktoré poukázali členské štáty v konaní pred Súdnym dvorom, teda zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, rizikom zdvojenia započítania strát, ako aj rizikom daňového úniku.

61. Súdny dvor však v bode 55 už citovaného rozsudku Marks & Spencer rozhodol:

„... sporné obmedzujúce opatrenie [prekročilo to, čo bolo] nevyhnutné na dosiahnutie podstaty sledovaných cieľov za situácie, kde:

- dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v členskom štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a to prípadne prostredníctvom presunu týchto strát tretej osobe alebo odpočítaním týchto strát od príjmov, ktoré vykázala dcérska spoločnosť v predchádzajúcich obdobiach, a
- neexistuje možnosť, aby sa mohli straty zahraničnej dcérskej spoločnosti zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani treťou osobou najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.“

62. Bez ďalších vysvetlení z toho Súdny dvor vyvodil, že ak v členskom štáte materská spoločnosť rezident preukáže daňovým orgánom, že tieto podmienky sú splnené, so slobodu usadiť sa je v rozpore vylúčiť možnosť tejto materskej spoločnosti, aby si od svojich príjmov zdaniteľných v tomto členskom štáte odpočítala straty, ktoré vznikli jej dcérskej spoločnosti nerezidentovi.<sup>27</sup>

25 — Ako aj ten, ktorý viedol k vydaniu už citovaného rozsudku Beker, ktorý sa približuje, ako to Súdny dvor uviedol najmä v bode 45 tohto rozsudku, situácii, ktorá viedla k vydaniu už citovaného rozsudku de Groot.

26 — Rozsudok Marks & Spencer (už citovaný, body 55 a 56).

27 — Rozsudok Marks & Spencer (už citovaný, bod 56).



63. Následne sa zdá, že Súdny dvor tým, že postupne zakotvil autonómnu povahu odôvodnenia založeného na rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi vo svojich neskorších rozsudkoch týkajúcich sa zohľadnenia cezhraničných strát, je na ceste opustenia „výnimky Marks & Spencer“.

64. Na to, aby Súdny dvor v už citovanom rozsudku Lidl Belgium, ktorý sa týkal daňového zaobchádzania so stratami stálej prevádzkarne tejto spoločnosti nachádzajúcej sa v Luxemburgu (Luxembursko), dospel k záveru primeranosti daňovej právnej úpravy v prejednávanej veci, nielen vylúčil, že predmetná spoločnosť preukázala, že podmienky uplatnenia tejto výnimky boli splnené,<sup>28</sup> ale všeobecnejšie doplnil, že „pokiaľ zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia priznala členskému štátu, kde sa nachádza stála prevádzkareň, právomoc zdaňiť jej príjmy, skutočnosť, že hlavnej spoločnosti by bola poskytnutá možnosť zvoliť si zohľadnenie strát uvedenej stálej prevádzkarne v členskom štáte, kde sa nachádza jej sídlo, alebo v inom členskom štáte, by citelne ohrozila vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi dotknutými členskými štátmi“<sup>29</sup>.

65. Nedávno, ako to uviedla generálna advokátka Kokott<sup>30</sup> v už citovanom rozsudku X Holding, ktorý sa opiera o dôvod založený na zachovaní rozdelenia daňovej právomoci, Súdny dvor neuviedol „výnimku Marks & Spencer“, aj keď detailne preskúmal proporcionalitu daňovej právnej úpravy členského štátu, ktorá bránila tomu, aby materská spoločnosť založila jednu daňovú jednotku so svojou dcérskou spoločnosťou nerezidentom (ktorá by jej umožnila voľne si vybrať daňový režim, ktorý by sa uplatnil na straty tejto dcérskej spoločnosti), keďže na príjmy tejto dcérskej spoločnosti sa nevzťahovalo daňové právo uvedeného členského štátu.

66. Takéto smerovanie je úplne pochopiteľné, keďže uložiť členskému štátu, ktorý nedisponuje daňovou právomocou, povinnosť zohľadniť straty, ktoré vznikli v rámci právomoci iného členského štátu, v prípade, ak tieto straty nemôžu alebo už nemôžu byť zohľadnené v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, znamená v konečnom dôsledku ignorovať cieľ vyváženého rozdelenia daňovej právomoci. V tomto prípade teda tento cieľ vôbec nie je dosiahnutý.<sup>31</sup>

67. Vzhľadom na nedávny vývoj judikatúry sa teda generálna advokátka Kokott domnievala, že „výnimka Marks & Spencer“, ktorá má, napokon, nejasný a nevysvetlený pôvod<sup>32</sup>, sa už nesmie uplatňovať v prípade, ak by sa uvedené odôvodnenie týkalo výlučne rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.<sup>33</sup>

68. V kontexte veci, v ktorej bol vydaný tento návrh týkajúci sa toho, že fínske daňové orgány zamietli povoliť fínskej spoločnosti odpočítat straty vzniknuté švédskej dcérskej spoločnosti, ktorá ukončila svoju činnosť a s ktorou mala v úmysle sa zlúčiť, generálna advokátka Kokott v prvom rade navrhla, aby Súdny dvor konštatoval, že toto zamietnutie bolo odôvodnené cieľom zachovania rozdelenia daňovej právomoci, bez toho, aby bolo nevyhnutné posudzovať otázku, či švédska dcérska spoločnosť ešte v členskom štáte svojho sídla disponovala možnosťou zohľadniť prenesenie straty.<sup>34</sup>

28 — Rozsudok Lidl Belgium (už citovaný, bod 51).

29 — Tamže (bod 52). Súdny dvor v tejto súvislosti odkazuje na bod 55 svojho rozsudku z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, Zb. s. I-6373), ktorý sa týkal finančných prevodov v rámci skupiny.

30 — Bod 53 návrhov vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 21. februára 2013, A (C-123/11).

31 — Pozri najmä bod 51 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A. Pozri tiež rozsudok z 28. februára 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 42), v ktorom sa uvádza: „Do tejto právomoci [rozdelenia daňových právomocí] patrí aj to, že členský štát nemôže byť povinný pri uplatňovaní svojich daňových právnych predpisov zohľadňovať záporné hospodárske výsledky stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorá patrí spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza na území prvého členského štátu, len preto, lebo tieto výsledky sa nemôžu zohľadniť na dani v členskom štáte, kde sa nachádza stála prevádzkareň“, ako aj rozsudok Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovaný, bod 49.

32 — Pozri body 2 a 3 jej návrhov vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A.

33 — Tamže (bod 52).

34 — Tamže (bod 54).

69. Súdny dvor sa však vo svojom rozsudku z 21. februára 2013, A<sup>35</sup>, nestotožnil s týmto návrhom a v zásade prevzal analytickú štruktúru uvedenú v už citovanom rozsudku Marks & Spencer.

70. Po tom, ako Súdny dvor najskôr posúdil finske obmedzujúce opatrenie podľa troch dôvodov uvedených vo veci Marks & Spencer<sup>36</sup> a pristúpil k overeniu proporcionality tohto opatrenia so zreteľom na „podstatu [týchto] cieľov“<sup>37</sup>, pripomenul, že na to, aby toto kritérium bolo splnené, je dôležité umožniť materskej spoločnosti preukázať, že švédka dcérska spoločnosť vyčerpala možnosti zohľadnenia týchto strát vo svojom členskom štáte usadenia a že neexistuje možnosť, aby tieto straty mohli byť zohľadnené v nasledujúcich zdaniteľných obdobiach v tom istom členskom štáte<sup>38</sup>.

71. Vzhľadom na jasné smerovanie, ktoré navrhla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch, určite nie je náhodné vyslovené oživenie „výnimky Marks & Spencer“.

72. Už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A, však neposkytuje žiadne vysvetlenie dôvodov, z ktorých vychádza uplatnenie tejto výnimky. Takéto vysvetlenia by boli o to užitočnejšie, keďže uvedený rozsudok nasleduje po judikatúre, ktorá, ako bolo uvedené vyššie, predpokladala, že od „výnimky Marks & Spencer“ sa upustilo alebo sa od nej prinajmenšom upustí.

73. Pokiaľ, ako to potvrdzuje už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A, to tak nie je, Súdny dvor vôbec nevysvetľuje kritériá, ktoré umožňujú určiť situácie, v ktorých sa táto výnimka uplatní, a situácie, v ktorých sa neuplatní.

74. Kľúč k porozumeniu, o ktorom je možné uvažovať, ale ktorý by podľa môjho názoru mal byť zamietnutý, je ten, ktorý sa týka počtu a povahy predložených odôvodnení.

75. Nemyslím si totiž, že Súdny dvor preskúmal podľa veci, ktorá viedla k už citovanému rozsudku Marks & Spencer, tri odôvodnenia uvedené vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A, z ktorých, pripomínam, odôvodnenie týkajúce sa rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi musí mať odlišný dôsledok z hľadiska proporcionality predmetného daňového opatrenia, než keby sa Súdny dvor obmedzil len na autonómne preskúmanie tohto posledného uvedeného dôvodu.

76. Pokiaľ by, logicky a ako bolo uvedené, samotné rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi mohlo spôsobiť zbytočnosť preskúmania vyčerpania možností zohľadnenia strát dcérskej spoločnosti nerezidenta v členskom štáte jej sídla, nie je zrejmé, ako by táto schopnosť neutralizovať uvedené preskúmanie bola dotknutá koexistenciou tohto cieľa všeobecného záujmu s ďalšími odôvodneniami sledovanými tým istým daňovým opatrením.

77. Iné vysvetlenie, podľa môjho názoru určite vyhovujúcejšie, by mohlo spočívať v zmluvnej alebo jednostrannej povahe cieľa sledovaného členským štátom a obmedzujúceho opatrenia prijatého na jeho dosiahnutie.

78. V prípade, ak daňové opatrenie vyplýva priamo zo zmluvného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, netreba sa pýtať na vyčerpávanie možností zohľadnenia strát v príslušnom členskom štáte, lebo obmedzenie vyplýva priamo z rozdelenia vykonaného v daňovej dohode a nie z uplatnenia jedného daňového režimu.

35 — Už citovaný.

36 — Rozsudok z 21. februára 2013, A (už citovaný, body 40 až 46).

37 — Tamže (bod 49).

38 — Tamže (bod 56 a bod 1 výroku).

79. To je aj riešenie Súdneho dvora v bodoch 47 až 52 už citovaného rozsudku *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, uvedeného vnútroštátnym súdom, ktoré bolo načrtnuté v už citovanom rozsudku *Lidl Belgium*.

80. V prípade, ak sa na cieľ a obmedzujúce opatrenie týkajúce sa jeho dosiahnutia vzťahuje jednoducho len jeden daňový režim (prijatý jednostranne), uplatnenie „výnimky *Marks & Spencer*“ by naopak mohlo byť predstaviteľné.

81. Ak by sa v prejednávanej veci rozhodlo pre tento prístup, treba konštatovať, že zamietnutie voči K má pôvod priamo v ustanoveniach zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom a je primerané cieľu rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi bez toho, aby bolo nutné preskúmať otázku konečnosti straty z nehnuteľného majetku vzniknutej K vo Francúzsku.

82. Takýto výklad „výnimky *Marks & Spencer*“ však naráža na niektoré úskalia.

83. Na jednej strane veľmi závisí od procesných eventualít, akými je zohľadnenie alebo nezohľadnenie ustanovení daňovej dohody v kontexte právneho rámca návrhu na začatie prejudiciálneho konania.<sup>39</sup>

84. Na druhej strane, a čo je podstatnejšie, nezodpovedá aktuálnemu stavu judikatúry.

85. Zatiaľ čo vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok *X Holding*, má sporné obmedzenie (nemožnosť pre materskú spoločnosť vytvoriť s dcérskou spoločnosťou nerezidentom jednu daňovú jednotku) pôvod v holandskom jednostrannom opatrení, Súdny dvor dospel k jeho primeranej povahe voči cieľu rozdelenia daňovej právomoci, keďže na zisky dcérskej spoločnosti nerezidenta sa nevzťahoval holandský daňový zákon, bez predchádzajúceho preskúmania uplatnenia „výnimky *Marks & Spencer*“.

86. Rovnako, ale v opačnej situácii, Súdny dvor po tom, ako uviedol, že podmienky na uplatnenie „výnimky *Marks & Spencer*“ nie sú splnené vo veci samej, konštatoval vo svojom už citovanom rozsudku *Lidl Belgium*, že sloboda usadiť sa nebráni tomu, aby spoločnosť usadená v členskom štáte nemohla odpočítať od svojho základu dane straty stálej prevádzkarne, ktorá jej patrí a nachádza sa v inom členskom štáte, aj keď pôvod sporného obmedzenia pochádzal z daňovej bilaterálnej dohody uzavretej medzi dotknutými členskými štátmi.<sup>40</sup>

87. V konečnom dôsledku situácie, v ktorých Súdny dvor uplatnil „výnimku *Marks & Spencer*“, zostávajú nejasné, aj keď generálna advokátka Kokott ju správne uplatnila vo svojich návrhoch vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok z 21. februára 2013, A.

88. Z dôvodov uvedených vyššie, ako aj z dôvodov právnej istoty by Súdny dvor mohol využiť príležitosť vysvetliť uplatnenie takejto výnimky a spresniť jej *ratio*.

89. V opačnom prípade a v prípade jasného neupustenia od tejto výnimky v situáciách, v ktorých je odôvodnením daňových obmedzení zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, by Súdny dvor mohol aspoň zo začiatku obmedziť uplatnenie tejto výnimky na situácie, v ktorých predmetné obmedzenia pochádzajú výlučne z jednostranných opatrení členských štátov, čo je návrh, ktorý môže nájsť oporu v dôvodoch už citovaného rozsudku *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*.

39 — Pozri, pokiaľ ide o nezohľadnenie takejto dohody Súdny dvorom z dôvodu jej opomenutia vnútroštátnym súdom v právnom rámci vo veci samej, rozsudok z 8. novembra 2007, *Amurta* (C-379/05, Zb. s. I-9569, body 81 až 83).

40 — Pozri najmä právny rámec uvedený Súdny dvorom v bodoch 3 až 7, ako aj 28 a 52 a vo výroku už citovaného rozsudku *Lidl Belgium*.

90. V každom prípade zaviazanie Fínskej republiky v prejednávanej veci, aby prekročila, hoci z dôvodu dodržania zásady proporcionality, rozdelenie daňových právomocí, ako vyplýva z voľby uskutočnenej v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Fínskom, by spochybnilo judikatúru, ktorou Súdny dvor uznal právomoc vyhradenú členským štátom. Nezdá sa mi možné navrhnúť Súdnemu dvoru takýto prístup.

91. Z týchto dôvodov navrhujem odpovedať na prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že články 56 ES a 58 ES nebránia tomu, aby členský štát podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia odmietol daňovníkovi, ktorý je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, možnosť odpočítať stratu, ktorá mu vznikla pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od ziskov zdaňovaných v prvom členskom štáte, ktoré získal pri prevode akcií, zatiaľ čo daňovník, ktorý je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tom istom členskom štáte, môže za určitých podmienok odpočítať od svojich kapitálových ziskov straty, ktoré mu vznikli pri prevode porovnateľnej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tom istom členskom štáte.

### III – Návrh

92. So zreteľom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Korkein hallinto-oikeus, odpovedal takto:

Články 56 ES a 58 ES nebránia tomu, aby členský štát podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia odmietol daňovníkovi, ktorý je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, možnosť odpočítať stratu, ktorá mu vznikla pri prevode nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od ziskov zdaňovaných v prvom členskom štáte, ktoré získal pri prevode akcií, zatiaľ čo daňovník, ktorý je osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tom istom členskom štáte, môže za určitých podmienok odpočítať od svojich kapitálových ziskov straty, ktoré mu vznikli pri prevode porovnateľnej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tom istom členskom štáte.