



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. lapkričio 7 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — SESV 63 ir 65 straipsniai — Laisvas kapitalo judėjimas — Valstybės narės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos negalima atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš pajamų, gautų perleidus kilnojamąjį turtą apmokestinimo valstybėje“

Byloje C-322/11

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. birželio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. birželio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurią inicijavo

K,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. sausio 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- K, atstovaujamo *asianajaja* M. Tiusanen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo ir S. Hartikainen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos K. Petersen ir T. Henze,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir K. Petkovska,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell, padedamos baristerio K. Bacon,
- Europos Komisijos, atstovaujamos I. Koskinen, R. Lyal ir W. Roels,

susipažinęs su 2013 m. kovo 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: suomių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą, kurią inicijavo K, pajamų mokesčiu Suomijoje neribotai apmokestinamas asmuo, dėl Suomijos mokesčių administratoriaus atsisakymo leisti jam iš Suomijoje apmokestinamų pajamų atskaityti nuostolius, patirtus perleidus Prancūzijoje buvusį nekilnojamąjį turtą.

Teisinis pagrindas

Suomijos teisė

- 3 Tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, t. y. 2004 mokesčiais metais, galiojusios redakcijos 1992 m. gruodžio 30 d. Pajamų mokesčio įstatymo 1992/1535 (*Tuloverolaki (1992/1535)*), toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) 45 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos perleidus turtą, yra apmokestinamos pajamos.
- 4 Pajamų mokesčio įstatymo 50 straipsnis suformuluotas taip:
„Nuostoliai, patirti pardavus turtą, mokesčiais metais ir dar trejus metus atskaitomi iš pajamų, gautų pardavus turtą, ir į juos neatsižvelgiama nustatant prarastas pajamas iš kapitalo.“
- 5 Įstatymo 1995/1552 dėl tarptautinio dvigubo apmokestinimo išvengimo (*kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)*) 6 straipsnis suformuluotas taip:
„Pajamos, gautos kitoje valstybėje, kurioje pagal tarptautinę sutartį Suomija atsisakė vykdyti su mokesčiais susijusius įgaliojimus, laikomos fizinio asmens apmokestinamomis pajamomis <...>. Tačiau pajamų dalis, kuri, atsižvelgiant į pajamų šaltinį ir jų rūšį, neapmokestinama, atskaitoma iš pajamoms taikomų mokesčių, kuriuos turi mokėti apmokestinamasis asmuo (progresinio atleidimo nuo mokesčių metodas). Apskaičiuojant kitoje valstybėje gautas pajamas, atskaitomos su šių pajamų gavimu susijusios išlaidos ir palūkanos, jei nenustatyta kitaip. Tačiau jei išlaidos ir palūkanos viršija kitoje valstybėje gautų pajamų sumą, jų atkaityti negalima <...> Atskaitoma atsižvelgiant į skirtingus mokėtinus mokesčius.“
- 6 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad Suomijoje pajamos iš kapitalo apmokestinamos proporcingai. Pagal Pajamų mokesčio įstatymo 124 straipsnio 2 dalį pajamoms iš kapitalo taikomas pajamų mokesčio tarifas 2004 m. buvo 29 %.

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

- 7 Pagal Prancūzijos Respublikos vyriausybės ir Suomijos Respublikos vyriausybės sudarytos sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir kovoti su mokesčių vengimu pajamų ir turto mokesčių srityse, pasirašytos 1970 m. rugsėjo 11 d. Helsinkyje (toliau – Prancūzijos ir Suomijos sutartis), 6 straipsnio 1 dalį pajamos iš nekilnojamojo turto apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra šis turtas.
- 8 Prancūzijos ir Suomijos sutarties 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas.

9 Prancūzijos ir Suomijos sutarties 23 straipsnyje numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama tokiais būdais:

1. <...>

2. Suomijoje:

- a) Kitokio pobūdžio, negu nurodyta šios dalies b punkte, pajamos ar turtas atleidžiami nuo Suomijos mokesčių, kaip jie suprantami pagal 2 straipsnio 3 dalies b punktą, jei atitinkamos pajamos ar turtas pagal šią sutartį gali būti apmokestinami Prancūzijoje.

<...>

- c) Nenukrypstant nuo šios dalies a ir b punktų, tai pajamų daliai, kuri pagal šią sutartį apmokestinama Suomijoje, gali būti nustatytas Suomijos mokesčio tarifas, atitinkantis visą pagal Suomijos mokesčių teisę apmokestinamą pajamų sumą.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 10 2004 m. K pardavė Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, kurį buvo įsigijęs 2001 m. Jis teigė dėl šio pardavimo patyręs 172 623 EUR nuostolių. Kaip teigia K, jis Prancūzijoje negavo pajamų, iš kurių galėjo būti atskaityti patirti nuostoliai, ir 2004 m. Prancūzijoje neturėjo jokio kito turto, kurį pardavus būtų galima kompensuoti nurodytus nuostolius. Tačiau tais pačiais 2004 m. K, pardavęs vertybinius popierius, gavo Suomijoje apmokestinamų pajamų ir siekė iš šių pajamų atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą Prancūzijoje. K nevykdo verslo veiklos, su kuria būtų susijęs nekilnojamas turtas ir vertybiniai popieriai.
- 11 Vietos mokesčių inspekcija (*verovirasto*) teigė, kad K neturi teisės iš Suomijoje gautų pajamų atskaityti nuostolių, patirtų pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą.
- 12 *Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta* (Pietvakarių Suomijos mokesčių reguliavimo komitetas) 2006 m. balandžio 13 d. atmetė K prašymą leisti atskaityti nuostolius, todėl 2006 m. balandžio 13 d. K pateikė ieškinį *Turun hallinto-oikeus* (Turku administracinis teismas). Šis ieškinytis atmetas 2007 m. spalio 31 d. nutartimi, todėl K pateikė apeliacinį skundą *Korkein hallinto-oikeus*.
- 13 K tvirtina, kad jei ieškinytis nebus patenkintas, nuostoliai galutinai bus laikomi neatskaitytiniais, nes jis yra Suomijoje pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamas asmuo ir Prancūzijoje neturi kitų pajamų ar turto. Toks galimybės atskaityti nebuvimas pažeidžia įsisteigimo laisvę ir kapitalo judėjimo laisvę ir šio pažeidimo negalima pateisinti kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu valstybėms narėms.
- 14 Anot K, dėl nuostolių, patirtų pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, atskaitos iš pajamų, gautų pardavus akcijas, neatsiranda apmokestinimo kompetencijos kolizija. Jis teigia, kad iš Teisingumo Teismo praktikos, visų pirma 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 40 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 69 punktas), matyti, kad vien aplinkybės, jog Suomijos Respublikoje neapmokestinamos pajamos, gautos pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, nepakanka pagrįsti taisyklei, pagal kurią atskaityti galima tik su Suomijoje esančiu nekilnojamuoju turtu susijusius nuostolius.
- 15 Juo labiau negalima remtis tuo, kad siekiama užkirsti kelią dvigubai nuostolių atskaitai, nes K Prancūzijoje neturi turto, nevykdo veiklos ir negauna pajamų.

- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Suomijoje pajamų mokesčiu neribotai apmokestinamas asmuo Pajamų mokesčio įstatyme nustatyta tvarka iš pajamų gali atskaityti nuostolius, patirtus pardavus Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą, tačiau iš šių pajamų negali atskaityti nuostolių, patirtų pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Šis teismas pažymi, kad panašioje į nagrinėjamą bylą buvo nuspręsta neleisti iš Suomijoje apmokestinamų pajamų atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, tačiau sprendimas toje byloje priimtas prieš paskelbiant 2008 m. gegužės 15 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601) ir 2008 m. spalio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061).
- 17 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad ši byla skiriasi nuo minėtų sprendimų *Lidl Belgium* ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, nes K patirti nuostoliai nesusiję su kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio vykdoma verslo veikla. Tokia veikla iš principo yra ilgalaikė, todėl galima pagrįstai tikėtis, kad iš jos bus gauta pajamų, iš kurių vėl galės būti atskaityti nuostoliai. Taigi tokiu atveju negalime būti įsitikinę, kad nuostoliai galutiniai, ir kyla grėsmė, jog nuostoliai bus atskaityti du kartus. Tačiau jei mokesčių mokėtojas kitoje valstybėje nebeturi pajamų šaltinio, kad galėtų atskaityti nuostolius, situacija nuostolių galutinumo aspektu yra visiškai kitokia, nors ir Prancūzijos mokesčių teisės normose gali būti numatyta galimybė atskaityti dėl turto pardavimo patirtus nuostolius iš paskesnių metų pajamų. Taigi esant tokiai situacijai, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, nesusijusiai su profesinės veiklos vykdymu, negalima manyti, kad apmokestinamasis asmuo valstybėje, kurioje yra turtas, gaus pajamų, iš kurių galės vėl atskaityti nuostolius.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės normos, pagal kurias Suomijoje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostolių, patirtų pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, iš Suomijoje apmokestinamų pajamų, gautų pardavus akcijas, tačiau nuostolius, patirtus pardavus Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą, tam tikromis sąlygomis gali atskaityti iš pardavimo pajamų?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 19 Klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar SESV 63 ir 65 straipsniais draudžiamos valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias valstybėje narėje gyvenantis ir joje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamas asmuo negali iš šioje valstybėje apmokestinamų pajamų atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, tačiau tam tikromis sąlygomis tai būtų įmanoma, jei nekilnojamasis turtas būtų buvęs toje pačioje valstybėje narėje.

Dėl ribojimo egzistavimo

- 20 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, kadangi ESV sutartyje „kapitalo judėjimo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, nėra apibrėžta, 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo [Amsterdamo sutartimi panaikintas straipsnis] (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede esanti nomenklatūra pripažinta pagalbinėmis gairėmis, net jei ši direktyva buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EB sutarties 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis, panaikinti Amsterdamo sutartimi), turint omenyje tai, kad, remiantis šio priedo išanginės dalies trečia pastraipa, jame pateikiamoje nomenklatūroje išsamiai neišvardijami visi kapitalo judėjimo atvejai, patenkantys į šią sąvoką (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter*

Stauffer, C-386/04, Rink. p. I-8203, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Block*, C-67/08, Rink. p. I-883, 19 punktą ir 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 17 punktą).

- 21 Tarp kapitalo judėjimo atvejų, išvardytų Direktyvos 88/361 I priede, yra II skyriuje „Investicijos į nekilnojamąjį turtą“ nurodytos rezidentų investicijos į nekilnojamąjį turtą užsienyje.
- 22 Dėl esamų kapitalo judėjimo ribojimų, kaip jie suprantami pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, primintina, kad tarp šia nuostata draudžiamų priemonių esama ir tokių, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti minėtos valstybės narės piliečius investuoti kitose valstybėse narėse (žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktą; 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktą; 2009 m. sausio 22 d. Sprendimo *STEKO Industriemontage*, C-377/07, Rink. p. I-299, 23 punktą ir minėto Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez* 20 punktą).
- 23 Tokiais ribojimais galima laikyti nacionalines priemones, kurios gali sukliudyti įsigyti kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto arba apriboti tokį įsigijimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez* 21 punktą).
- 24 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą mokesčių sistemą, pažymėtina, kad Pajamų mokesčio įstatymo 50 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog apmokestinamieji asmenys rezidentai gali atskaityti nuostolius, patirtus pardavus kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą, iš pajamų, gautų pardavus kitą turtą, mokestiniais metais, kuriais patirti nuostoliai, ir dar trejus mokestinius metus.
- 25 Tačiau tokia galimybė atskaityti yra mokestinė lengvata, kuri nekilnojamojo turto atveju suteikiama tik tada, jei nuostoliai patirti pardavus valstybės narės, kurioje gyvena apmokestinamasis asmuo, teritorijoje esantį turtą, bet ne tada, kai nekilnojamas turtas yra kitoje valstybėje narėje.
- 26 Pagal Įstatymo 1995/1552 6 straipsnio 1 dalį kitoje valstybėje narėje patirti nuostoliai neatskaitomi, jei jie viršija šioje valstybėje gautų pajamų sumą.
- 27 Taigi apmokestinamasis asmuo rezidentas negali atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš Suomijoje apmokestinamų pajamų, gautų pardavus kilnojamąjį turtą.
- 28 Tokiomis aplinkybėmis apmokestinamojo asmens rezidento, kuris neribotai apmokestinamas pajamų mokesčiu Suomijoje ir patyrė nuostolių pardavęs kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, situacija mokesčių požiūriu yra nepalankesnė už apmokestinamojo asmens, kuris patyrė nuostolių pardavęs Suomijoje esantį nekilnojamąjį turtą, situaciją.
- 29 Priešingai, nei teigia Suomijos vyriausybė, galimybės apmokestinamajam asmeniui, valstybės narės rezidentui, iš toje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų atskaityti nuostolius, patirtus pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, nebuvimas neatsiranda dėl to, kad šios dvi valstybės narės savo apmokestinimo kompetenciją įgyvendina vienu metu.
- 30 Pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju Suomijos Respublika pasirinko, viena vertus, leisti apmokestinamiesiems asmenims rezidentams atskaityti nuostolius, patirtus pardavus turtą, iš pajamų, gautų pardavus kitą turtą, ir, kita vertus, ribotai atsižvelgti į tokius nuostolius, visų pirma neleisti iš Suomijoje apmokestinamų pajamų atskaityti kitoje valstybėje narėje patirtų nuostolių.
- 31 Toks nevienodas požiūris, priklausantis nuo vietos, kur yra nekilnojamas turtas, gali atgrasyti apmokestinamuosius asmenis rezidentus nuo investicijų į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, todėl tai yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas SESV 63 straipsniu.

- 32 Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar toks laisvo kapitalo judėjimo ribojimas gali būti pateisinamas pagal ESV sutarties nuostatas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo pateisinimo

- 33 Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.
- 34 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų pagal jų gyvenamąją vietą arba valstybę, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 57 punktą; 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, C-510/08, Rink. p. I-3553, 32 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, Rink. p. I-305, 56 punktą).
- 35 Iš tiesų ši nukrypti leidžianti nuostata savo ruožtu yra ribojama SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 57 punktas).
- 36 Taigi SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiamą skirtingą požiūrį reikia skirti nuo šio straipsnio 3 dalimi uždraustos diskriminacijos. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, būtų laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas požiūris būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (minėto Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* 58 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 37 Šiuo klausimu Suomijos ir Vokietijos vyriausybės ir Komisija tvirtina, kad apmokestinamojo asmens, investavusio į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, situacija objektyviai skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, investavusio į tokį turtą gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos.
- 38 Anot Suomijos vyriausybės, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos grindžiamos simetrišku pajamų ir nuostolių vertinimu mokestiniu požiūriu, nes atskaityti leidžiama tik nuostolius, susijusius su Suomijoje apmokestinamomis pajamomis. Todėl Sąjungos teisei neprieštarauja tai, kad apmokestinamieji asmenys rezidentai, investavę į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje ir iš to turto gaunantys pajamų, apmokestinamų kitoje valstybėje narėje, remiantis sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytu kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu, vertinami kitaip nei apmokestinamieji asmenys rezidentai, investavę į nekilnojamąjį turtą gyvenamosios vietos valstybėje narėje ir iš to turto gaunantys pajamų, apmokestinamų toje valstybėje narėje.
- 39 Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto savininko ir kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto savininko situacijos nėra objektyviai panašios, nes pirmasis savininkas moka nacionalinį mokestį, o antrasis apmokestinamas kitoje valstybėje narėje todėl, kad pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pardavus nekilnojamąjį turtą patirtų nuostolių ir gautų pajamų apmokestinimas yra išimtinė valstybės narės, kurioje yra parduotas turtas, kompetencija.

- 40 Komisija savo ruožtu pažymi, kad tokiu atveju, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negalima tvirtinti, jog, kiek tai susiję su nuostolių, patirtų pardavus nekilnojamąjį turtą, atskaita, Suomijoje gyvenančių Suomijoje ar Prancūzijoje esančio nekilnojamojo turto savininkų situacija yra panaši. Priešingai nei Suomijos mokesčių teisėje, Prancūzijos mokesčių teisėje nenumatytas tokios atskaitos principas, todėl Suomijos atsisakymas leisti tokią atskaitą pateisinamas tokiu situacijos skirtingumu.
- 41 Pirma, dėl Suomijos ir Vokietijos vyriausybės argumentų, kad dėl kompetencijos apmokestinti iš nekilnojamojo turto gautas pajamas paskirstymo, numatyto sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apmokestinamojo asmens, investavusio į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje, situacija skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, investavusio savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos, reikia priminti, kad, nesant Europos Sąjungos priimtų suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti, prireikus sudarant sutartis, dvigubo apmokestinimo (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 54 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 52 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 52 punktą ir minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 48 punktą).
- 42 Prancūzijos ir Suomijos sutarties 6 straipsnio 1 dalyje valstybei narei, kurioje yra nekilnojamasis turtas, suteikiama kompetencija apmokestinti pajamas, kurių apmokestinamasis asmuo gauna iš šio turto. Be to, šios sutarties 13 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, apmokestinamos toje susitariančiojoje valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas.
- 43 Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį Suomijos Respublika gali taikyti progresinio atleidimo nuo mokesčio metodą ir taip išvengti dvigubo apmokestinimo. Šios sutarties 23 straipsnio 2 dalies c punkte nustatyta, kad tai pajamų daliai, kuri pagal šią sutartį apmokestinama Suomijoje, gali būti nustatytas Suomijos mokesčio tarifas, atitinkantis visą pagal Suomijos teisės aktus apmokestinamą pajamų sumą.
- 44 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimų, taip pat K ir Suomijos vyriausybės per posėdį pateiktų paaiškinimų matyti, kad nors pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį į Prancūzijoje apmokestinamas pajamas leidžiama atsižvelgti apskaičiuojant Suomijoje apmokestinamą pajamų mokesť, kad būtų įgyvendintas progresinis apmokestinimas, šia galimybe nesinaudojama tuo atveju, kai pajamos, kurioms taikomas fiksuotas tarifas, gaunamos iš kapitalo.
- 45 Vis dėlto iš šios galimybės matyti, kad pagal Prancūzijos ir Suomijos sutartį valstybė narė, kurios teritorijoje yra nekilnojamasis turtas, apmokestina iš jo gaunamas pajamas ir apskaičiuojant Suomijos teritorijoje gyvenančio apmokestinamojo asmens mokėtiną mokesť nedraudžiama atsižvelgti į pajamas, susijusias su Prancūzijoje esančiu turtu, todėl juo labiau neturėtų būti draudžiama atsižvelgti į šio mokesčių mokėtojo nuostolius, patirtus pardavus šį turtą.
- 46 Todėl Prancūzijos ir Suomijos sutartyje valstybei narei, kurioje yra nekilnojamasis turtas, suteikta apmokestinimo kompetencija nebūtinai lemia, kad tokio apmokestinamojo asmens situacija, kiek tai susiję su atsižvelgimu gyvenamosios vietos valstybėje narėje į pajamas ir nuostolius, skiriasi nuo apmokestinamojo asmens, kurio visos pajamos gautos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, situacijos.
- 47 Antra, kiek tai susiję su Komisijos nurodyta aplinkybe, kad valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, nenumatyta teisės atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, pažymėtina, kad dėl to apmokestinamojo asmens situacija jo gyvenamosios vietos teisės aktų požiūriu negali tapti kitokia, nes, kaip nurodyta šio sprendimo 30 ir 45 punktuose, atsisakymas atsižvelgti į tokius nuostolius yra apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybės narės pasirinkimas ir kad Prancūzijos ir Suomijos sutartimi nedraudžiama atsižvelgti į tokius nuostolius.

- 48 Iš to matyti, kad nevienodas požiūris, kiek tai susiję su galimybe atskaityti nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, negali būti pateisinamas skirtinga situacija dėl vietos, kur šis turtas yra.
- 49 Taigi dar reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas ribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, kuriuos nurodė įvairios vyriausybės, pateikusios Teisingumo Teismui pastabas, ir Komisija ir kurie susiję su būtinybe užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą Suomijos Respublikai ir Prancūzijos Respublikai, užkirsti kelią galimybei į nuostolius atsižvelgti du kartus, užkirsti kelią mokesčių vengimui ir užtikrinti Suomijos mokesčių sistemos darnumą.
- 50 Pirma, dėl tolygaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms, kuriuo rėmėsi visos pastabas pateikusios vyriausybės ir Komisija, reikia priminti, kad tai yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (žr., be kita ko, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 45 punktą ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Philips Electronics UK*, C-18/11, 23 punktą), dėl kurio gali pasirodyti būtina vienoje iš valstybių narių įsisteigusių apmokestinamųjų asmenų ūkinei veiklai taikyti tik tos valstybės mokesčių teisės normas tiek dėl pelno, tiek dėl nuostolių (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 45 punktą; *Oy AA* 54 punktą ir *Lidl Belgium* 31 punktą).
- 51 Kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, šiuo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp pelno apmokestinimo teisės ir galimybės atskaityti nuostolius (žr. minėtų sprendimų *Lidl Belgium* 33 punktą ir *Philips Electronics UK* 24 punktą), ypač siekiant užkirsti kelią apmokestinamajam asmeniui laisvai pasirinkti valstybę, kurioje būtų atsižvelgta į šias pajamas ir nuostolius (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Oy AA* 56 punktą ir *Lidl Belgium* 34 punktą).
- 52 Jei nebūtų atsižvelgiama į Prancūzijos ir Suomijos sutartį, pagrindinėje byloje Suomijos Respublika turėtų teisę apmokestinti pajamas, kurias Suomijoje gyvenantis apmokestinamasis asmuo gavo pardavęs Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą.
- 53 Tačiau taikant kartu Prancūzijos ir Suomijos sutartį ir Suomijos mokesčių teisės aktus matyti, kad Suomijos Respublika neįgyvendina mokesčių srityje kompetencijos dėl pajamų, gautų pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, nes šios pajamos Suomijoje neapmokestinamos ir į jas kitaip neatsižvelgiama.
- 54 Pripažinimas, kad nuostoliai, patirti pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, turi būti atskaityti apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybėje narėje, neatsižvelgiant į apmokestinimo kompetencijos paskirstymą, dėl kurio susitarė valstybės narės, reikštų leidimą tam apmokestinamajam asmeniui laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje atsižvelgimas į minėtus nuostolius jam palankiausias (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lidl Belgium* 34 punktą).
- 55 Tokiomis aplinkybėmis, kaip iš esmės pažymi generalinis advokatas savo išvados 40 punkte, atsisakymas leisti atskaityti nuostolius, patirtus perleidus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, leidžia išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pajamas ir galimybės atskaityti nuostolius. Be to, ši priemonė padeda siekti tikslo užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms.
- 56 Antra, dėl pateisinimo motyvo, susijusio su būtinybe užkirsti kelią galimybei į nuostolius atsižvelgti du kartus, kad į nuostolius bus atsižvelgta du kartus, kuriuo rėmėsi Vokietijos ir Švedijos vyriausybės, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad valstybės narės turi galėti užkirsti kelią šiai rizikai (žr. minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 47 punktą; *Rewe Zentralfinanz* 47 punktą ir *Lidl Belgium* 35 punktą).
- 57 Tačiau pažymėtina, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, atrodo, jog rizikos, kad apmokestinamasis asmuo du kartus atskaitys nuostolius, nėra.

- 58 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 32 punkte, Prancūzijoje patirtų nuostolių pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą negalima atskaityti nei iš visų pajamų, nei iš pajamų, gautų pardavus kitą turtą.
- 59 Trečia, anot Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybių, pagrindinėje byloje nagrinėjamosiomis Suomijos teisės normomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimo rizikai, kuri kiltų dėl galimybės perkelti fizinio asmens patirtus nuostolius iš vienos valstybės narės į kitą, nes tokia galimybė gali lemti, jog nuostoliai bus perkelti į tą valstybę narę, kur juos atskaityti mokesčių požiūriu palankiausia.
- 60 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo rezidentas įsigyja kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, kurį paskui nuostolingai perleidžia, negali pagrįsti bendros mokestinio sukčiavimo prielaidos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis Sutartyje garantuojama pagrindine laisve (pagal analogiją žr. 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 62 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 50 punktą; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 73 punktą; 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, Rink. p. I-173, 27 punktą; 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C-330/07, Rink. p. I-9099, 37 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, 38 punktą).
- 61 Tam, kad nacionalinę priemonę, kuria ribojama Sutartyje garantuojama judėjimo laisvė, būtų galima pateisinti kovos su piktnaudžiavimu ir mokesčių vengimu motyvais, tokiu apribojimu turi būti siekiama sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gautų pajamų iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktą; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktą ir *SIAT* 40 punktą).
- 62 Kalbant apie tokio pateisinimo atsižvelgiant į tokias aplinkybes, kokios susiklosčiusios pagrindinėje byloje, svarbą, pakanka pažymėti, kad šioje byloje taikytinomis Suomijos teisės normomis konkrečiai nesiekama užkirsti kelio tam, kad vien dėl apsimestinio elgesio būtų suteikta mokestinė lengvata, bet jos bendrai susijusios su bet kuria situacija, kai patirti nuostoliai susiję su kitoje valstybėje narėje esančiu nekilnojamuoju turtu.
- 63 Todėl būtinybe išvengti mokesčių vengimo ir mokestinio sukčiavimo negalima pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės normų.
- 64 Ketvirta, Suomijos ir Vokietijos vyriausybės teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos Suomijos teisės normos pateisinamos būtinybe užtikrinti mokesčių sistemas, kurios pagrindinis principas yra simetrinis pajamų ir nuostolių vertinimas, darnumą. Suomijoje su darbu susijusios pajamos ir pajamos iš kapitalo vertinamos atskirai. Pirmosioms taikomi progresinio apmokestinimo tarifai, taigi jos apmokestinamos atsižvelgiant į asmeninę apmokestinamojo asmens situaciją, o pajamoms iš kapitalo taikomas vienodas tarifas. Iš to matyti, kad kai pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo kompetenciją apmokestinti šias pajamas turi kita valstybė narė, Suomijoje šios pajamos visiškai atleidžiamos nuo mokesčio ir neturi įtakos Suomijoje taikomo mokesčio tarifui ar apmokestinimo pagrindui. Taigi Suomijos sistemoje yra tiesioginis ryšys tarp pajamų neapmokestinimo ir galimybės atskaityti nuostolius nebuvimo.
- 65 Primintina, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, jog būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darnumą galima pateisinti Sutartyje garantuojamų judėjimo laisvių ribojimą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 21 punktą; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktą; minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 43 punktą; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*,

C-250/08, Rink. p. I-12341, 70 punktas; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengriją*, C-253/09, Rink. p. I-12391, 71 punktas ir 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, 57 punktas).

- 66 Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, reikia nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu (minėto Sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 71 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslus (2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, Rink. p. I-8947, 44 punktas; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-5145, 72 punktas ir minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 58 punktas).
- 67 Kaip nurodyta šio sprendimo 52 ir 53 punktuose, jei nebūtų atsižvelgiama į Prancūzijos ir Suomijos sutartį, Suomijos Respublika turėtų teisę apmokestinti pajamas, kurias Suomijoje gyvenantis apmokestinamasis asmuo gavo pardavęs Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Tačiau šios sutarties ir Suomijos mokesčių teisės aktų taikymas kartu lemia, kad pajamos, gautos pardavus Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, Suomijoje visiškai neapmokestinamos ir į jas šioje valstybėje narėje kitaip neatsižvelgiama.
- 68 Tokiomis aplinkybėmis Suomijos sistemoje, numatant, kad apmokestinamasis asmuo rezidentas, kuris patyrė nuostolių pardavęs Prancūzijoje esantį nekilnojamąjį turtą, negali remtis šiais nuostoliais Suomijoje, atspindi simetrinė logika (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 42 punktą; *Komisija prieš Belgiją* 73 punktą ir *Komisija prieš Vengriją* 74 punktą).
- 69 Taigi, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatomis siekiamą tikslą, kiek tai susiję su tuo pačiu apmokestinamuoju asmeniu ir tuo pačiu mokesčiu, yra tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos, t. y. atsižvelgimo į nuostolius, patirtus dėl investicijų į kapitalą, ir iš šių investicijų gautų pajamų apmokestinimo.
- 70 Tokiomis aplinkybėmis primintina, kad šios dvi sąlygos, šiuo atveju tas pats mokesčių mokėtojas ir tas pats apmokestinimas, Teisingumo Teismo laikytos pakankamomis siekiant nustatyti, kad egzistuoja toks ryšys (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 58 punktą ir minėtų sprendimų *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 42 punktą; *Komisija prieš Belgiją* 76 punktą ir *Komisija prieš Vengriją* 77 punktą).
- 71 Taigi konstatuotina, kad teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali būti pateisinami privilomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybės narėms ir užtikrinti Suomijos mokesčių sistemos darnumą, ir yra tinkami šiems tikslams pasiekti.
- 72 Vis dėlto dar reikia patikrinti, ar šiais teisės aktais neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams, kuriuos reikia pasiekti; šių tikslų reikalavimai, kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, gali sutapti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 80 punktą).
- 73 Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, kiek svarbi yra aplinkybė, kad patirti nuostoliai nesusiję su kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio vykdoma verslo veikla ir kad šie nuostoliai gali būti galutiniai, nes apmokestinamasis asmuo atitinkamoje valstybėje narėje nebeturi pajamų šaltinio, kad galėtų atskaityti nuostolius.
- 74 Šiuo klausimu K prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme teigė, kad netenkinami proporcingumo principo reikalavimai, nes nuostoliai tampa galutiniai.

- 75 Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog priemonė, pagal kurią patronuojančioji bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės patirtų nuostolių, nors tokia galimybė suteikiama dukterinės bendrovės rezidentės nuostolių atveju, arba pagal kurią susijungimo atveju vienoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančioji bendrovė negali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti kitoje valstybėje įsteigtos prijungtos dukterinės bendrovės nuostolių, gali būti pateisinama būtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms ir užkirsti kelią dvigubo nuostolių panaudojimo rizikai ir mokesčių vengimui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 44–51 punktus ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *A, C-123/11*, 40–46 punktus), tačiau viršija tai, kas būtina pagrindiniams tikslams pasiekti, kai dukterinė bendrovė ne rezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurių esama jos valstybėje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 55 punktą ir *A* 49 punktą).
- 76 Tačiau susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, negalima teigti, neatsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas faktines aplinkybes, kad toks apmokestinamasis asmuo, kaip antai K, išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes valstybėje narėje, kur yra nekilnojamas turtas.
- 77 Kadangi, kaip nurodyta šio sprendimo 57 punkte, valstybėje narėje, kur yra nekilnojamas turtas, nenumatyta galimybė atsižvelgti į nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, tokios galimybės niekada nebuvo.
- 78 Tokiomis aplinkybėmis pripažinti, kad apmokestinamojo asmens gyvenamosios vietos valstybė narė privalo vis tiek leisti atskaityti su nekilnojamuoju turtu susijusius nuostolius iš šioje valstybėje narėje apmokestinamųjų pajamų, reikštų įpareigoti šią valstybę prisiimti neigiamas pasekmes, atsiradusias taikant mokesčių teisės aktus, priimtus valstybės narės, kurios teritorijoje yra nekilnojamas turtas.
- 79 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad valstybė narė, taikydama savo mokesčių teisės aktus, neprivalo atsižvelgti į neigiamas pasekmes, kurių gali atsirasti dėl kitos valstybės teisės aktų, taikomų jos teritorijoje esančiam nekilnojamajam turtui, priklausančiam pirmosios valstybės narės teritorijoje gyvenančiam apmokestinamajam asmeniui, ypatybių (pagal analogiją žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 51 punktą; 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 42 punktą ir minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 49 punktą).
- 80 Kapitalo judėjimo laisvė negali būti suprantama taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės nuostatomis, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, kurių atsiranda dėl nacionalinės mokesčių teisės aktų, nes apmokestinamojo asmens priimami sprendimai dėl investicijų užsienyje gali tam tikrais atvejais būti daugiau ar mažiau palankūs arba nepalankūs tokiam apmokestinamajam asmeniui (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Deutsche Shell* 43 punktą ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 50 punktą).
- 81 Todėl reikia konstatuoti, kad jei valstybės narės, kurios teritorijoje yra nekilnojamas turtas, teisės aktuose nenumatyta galimybė atsižvelgti į nuostolius, patirtus pardavus nekilnojamąjį turtą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir K nurodytos faktinės aplinkybės, kad nuostoliai gali būti galutiniai, neturi įtakos pagrindinėje byloje nagrinėjamos ribojamosios priemonės proporcingumui.
- 82 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių sistema laikytina nevirsijančia to, kas būtina ja siekiamiems tikslams įgyvendinti.
- 83 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniais nedraudžiamos valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias toje valstybėje narėje gyvenantis ir joje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostolių,

patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš pirmojoje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų, gautų iš kilnojamojo turto, tačiau tam tikromis sąlygomis tai būtų įmanoma, jei nekilnojamasis turtas būtų buvęs pirmojoje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁸⁴ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 ir 65 straipsniais nedraudžiamos valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias toje valstybėje narėje gyvenantis ir joje neribotai pajamų mokesčiu apmokestinamas asmuo negali atskaityti nuostolių, patirtų pardavus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, iš pirmojoje valstybėje narėje apmokestinamų pajamų, gautų iš kilnojamojo turto, tačiau tam tikromis sąlygomis tai būtų įmanoma, jei nekilnojamasis turtas būtų buvęs pirmojoje valstybėje narėje.

Parašai.