

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. listopadu 2013(*)

„řízení o předběžné otázce – článek 63 SFEU a 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Daňová právní úprava členského státu, která neumožňuje odečíst ztrátu z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se v jiném členském státě od zisku z převodu cenných papírů v členském státě zdanění“

Ve věci C-322/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 23. června 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 28. června 2011, v řízení zahájeném na návrh

K,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. ledna 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za K. M. Tiusanenem, asianajaja,
- za finskou vládu H. Leppo a S. Hartikainenem, jako zmocněnci,
- za německou vládu K. Petersen a T. Henzem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk a K. Petkovska, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království C. Murrell, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s K. Baconem, barrister,
- za Evropskou komisi I. Koskinenem, R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vypořádaní stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. března 2013,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 SFEU a 65 SFEU.
- 2 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci řízení zahájeného na návrh K, osoby s neomezenou daňovou povinností ve Finsku, týkajícího se skutečnosti, že finská

dařová správa neumožnila K odeříst ztráty z převodu nemovitěho majetku nacházejícího se ve Francii od jeho přijmů zdaněných ve Finsku.

Právní rámeč

Finská právní úprava

3 Článek 45 odst. 1 zákona 1992/1535 ze dne 30. prosince 1992 o dani z přijmů [tuloverolaki (1992/1535)] ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností v převodním řízení, tj. v dařovém roce 2004 (dále jen „zákon o dani z přijmů“) stanovil, že zisk z převodu majetku je zdanitelným kapitálovým přijmem.

4 Článek 50 zákona o dani z přijmů zněl následovně:

„Ztráty z převodu majetku lze odeříst od zisku z převodu majetku získaných ve zdařovacím období, v němž ztráta vznikla, a ve těch po něm následujících zdařovacích obdobích a při urřování ztráty kapitálověho přijmu se nezohledňují.“

5 Článek 6 zákona 1995/1552 o zamezení dvojímu mezinárodnímu zdanění [kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] zní následovně:

„Přijmy z jiněho státu, s nímž Finsko uzavřelo mezinárodní smlouvu, na jejímž základě se vzdává své zdařovací pravomoci, jsou zdanitelnými přijmy fyzické osoby [...]. Část přijmů, které jsou osvobozeny v závislosti na zdroji a typu přijmů, se však odeřítá od daně z přijmů poplatníka (osvobození s výhradou progresse). Při výpořtu přijmu z jiněho státu se odeřtou výdaje a úroky vynaložené na jeho dosažení a udržení, není-li stanoveno jinak. Přesáhnu-li však výdaje a úroky výši přijmu z jiněho státu, nejsou odpořitelné [...]. Odpořet se provádí v závislosti na typu zdanění.“

6 Předkládaající soud uvádí, že ve Finsku jsou kapitálově přijmy zdařovány proporcionálně. Podle řl. 124 odst. 2 zákona o dani z přijmů řinila sazba daně z kapitálových přijmů pro rok 2004 29 %.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění

7 Podle řl. 6 odst. 1 mezinárodní smlouvy mezi vládou Finské republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojímu zdanění přijmů a majetku, jakož i krácení daně podepsané dne 11. září 1970 v Helsinkách (dále jen „francouzsko-finská mezinárodní smlouva“) se přijmy z nemovitěho majetku zdařují ve smluvním státě, kde se nemovitost nachází.

8 Článek 13 odst. 1 francouzsko-finské mezinárodní smlouvy stanoví, že přijmy ze zcizení nemovitěho majetku se zdařují ve státě, kde se tyto nemovitosti nachází.

9 Článek 23 francouzsko-finské mezinárodní smlouvy stanoví:

„Dvojímu zdanění se zamezí následujícím způsobem:

1. [...]

2. ve Finsku:

a) Jiný příjem nebo majetek, než je majetek uvedený níže v písmeni b) tohoto odstavce, je osvobozen od finské daně ve smyslu čl. 2 odst. 3 písm. b, pokud lze tento příjem nebo majetek zdanit ve Francii na základě této mezinárodní smlouvy.

[...]

c) Bez ohledu na ustanovení písmene a) a b) tohoto odstavce může být finská daň vyměřena z příjmu zdanitelného na základě této smlouvy ve Finsku, a to v sazbě, která odpovídá celkové částce zdanitelného příjmu podle finské daňové právní úpravy.“

Spor v převodním řízení a předěžná otázka

10 K prodal v roce 2004 nemovitost nacházející se ve Francii, kterou nabyt v roce 2001. Z tohoto titulu mu údajně vznikla ztráta ve výši 172 623 eur. K podle svých prohlášení neměl ve Francii žádný příjem, od něhož by bylo možné tuto ztrátu odečíst a ve Francii nenabyt v roce 2004 ani žádný jiný majetek, z jehož výnosu v případě převodu by mohla být uvedena ztráta odečtena. K však dosáhl v onom roce 2004 ve Finsku zisku z převodu cenných papírů podléhajících dani ve Finsku a požadoval, aby tento zisk byl započítán oproti ztrátě z prodeje francouzské nemovitosti. K nevykonává žádnou podnikatelskou činnost, která by souvisela s danou nemovitostí nebo cennými papíry.

11 Místní finanční úřad (verovirasto) byl toho názoru, že K není oprávněn odečíst ztrátu z prodeje nemovitosti nacházející se ve Francii z příjmů získaných ve Finsku.

12 Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (Odvolací orgán daňové správy – Jihozápadní Finsko) zamítl dne 13. dubna 2006 návrh K na odpověď, a K proto podal žalobu k Turun hallinto-oikeus (správní soud v Turku). Tato žaloba byla rovněž zamítnuta rozhodnutím ze dne 31. října 2007, a K proto podal kasační opravný prostředek ke korkein hallinto-oikeus.

13 K tvrdí, že pokud by jeho oprávněmu prostředku nebylo vyhověno, nemohl by ztrátu s konečnou platností odečíst, jelikož má neomezenou povinnost k dani z příjmu ve Finsku a ve Francii nemá jiné příjmy ani majetek. Taková situace však je podle něj v rozporu se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu a nelze ji odvodnit důlbou zdaňovací pravomoci mezi členské státy.

14 Podle K odpověď ztrát z převodu nemovitosti nacházející se ve Francii od zisku z převodu akcií ve Finsku nebrání výkonu souběžné daňové pravomoci. Z judikatury Soudního dvora, a sice z rozsudků ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 40) a ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 69) vyplývá, že okolnost, že Finská republika zisk z prodeje nemovitosti nacházející se ve Francii nedaní, neodvodňuje sama o sobě úpravu, podle které lze odečíst pouze ztráty související s nemovitostmi nacházejícími se ve Finsku.

15 Odvodnění nemůže spočívat ani v nutnosti zamezit dvojímu odpovtu ztrát, neboť K nemá ve Francii žádný majetek, nevykonává zde žádnou činnost a nemá zde žádné příjmy.

16 Předkládající soud uvádí, že osoba s neomezenou daňovou povinností ve Finsku může v tomto státě zpřesobem stanoveným v zákoně o dani z příjmů odečíst ztrátu z převodu nemovitého majetku nacházejícího se ve Finsku, avšak nemůže zde odečíst ztrátu z převodu nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii. Tento soud upřesňuje, že v obdobné věci, jako je věc v převodním řízení, již odmítl, že by bylo možné odečíst od příjmů zdanitelných ve Finsku ztráty z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se v jiném členském státě, avšak dodává, že v

uvedené věci rozhodl ještě před vynesením rozsudků Soudního dvora ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601) a ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061).

17 Předkládající soud je dále toho názoru, že projednávaná věc se od výše uvedených rozsudků Lidl Belgium a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt liší tím, že ztráta, která K vznikla, nesouvisí s podnikatelskou činností vykonávanou prostřednictvím stálé provozovny v jiném členském státě. Výkon činnosti v takové situaci je totiž v zásadě dlouhodobý, takže je přirozené očekávat, že stálá provozovna později vygeneruje zisk, z něhož bude možné ztrátu opět odečíst. V takovém případě tedy ztráta není s jistotou konečná a hrozí podle něj, že dojde k dvojímu odečtení ztrát. Nemá-li však osoba povinná k dani v jiném státě žádný zdroj příjmů, od kterých by bylo možné ztráty odečíst, má se situace ohledně posouzení konečnosti ztráty jinak, a to i kdyby francouzská daňová právní úprava obsahovala možnost odečtení ztráty z převodu majetku od příjmů následujících let. V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, která nesouvisí s výkonem profesní činnosti, totiž podle předkládajícího soudu nelze mít za to, že osoba povinná k dani později získá v členském státě, kde se nachází majetek, příjem, od něhož by mohla ztrátu opět odečíst.

18 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 63 SFEU a 65 SFEU vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které osoba s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu ve Finsku nesmí odečíst ztrátu z převodu nemovitosti nacházející se ve Francii od příjmů z převodu akcií podléhajících dani ve Finsku, zatímco ztrátu z převodu odpovídající nemovitosti nacházející se ve Finsku za určitých předpokladů od příjmů z převodu odečíst může?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 63 SFEU a 65 SFEU brání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která osobě s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu s bydlištěm v tomto členském státě neumožňuje, aby odečetla od příjmů podléhajících dani v tomto členském státě ztrátu z převodu nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, zatímco toto za určitých předpokladů umožňuje, nachází-li se nemovitost v prvně uvedeném členském státě.

K existenci omezení

20 Ustálená judikatura uvádí, že vzhledem k tomu, že pojem „pohyb kapitálu“ ve smyslu čl. 63 odst. 1 ES není ve Smlouvě o FEU definován, zachovává si klasifikace v příloze I směrnice 88/361/EHS Rady ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy o EHS [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/001, s. 10), informativní povahu, i když byla tato směrnice přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (které se staly článkem 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o ES a které byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle této pododstavce úvodu této přílohy není klasifikace úplným seznamem pro definování pojmu „pohyb kapitálu“ (viz zejména rozsudky ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 22 a citovaná judikatura; ze dne 12. února 2009, Block, C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 19, a ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807, bod 17).

21 Mezi pohyby kapitálu uvedenými v příloze I směrnice 88/361 v bodě II nazvaném „Investice do nemovitostí“ figurují investice do nemovitostí rezidenty v cizině.

22 Co se týče existence omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU, je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle tohoto ustanovení jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24; ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40; ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Sb. rozh. s. I-299, bod 23, jakož i výše uvedený rozsudek Busley a Cibrian Fernandez, bod 20).

23 Za opatření, která představují taková omezení, lze považovat vnitrostátní opatření, která mohou zabránit nebo omezit nabytí nemovitosti nacházející se v jiném členském státě (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Busley a Cibrian Fernandez, bod 21).

24 Pokud jde o daňový režim dotčený ve věci v původním řízení, je třeba uvést, že podle čl. 50 odst. 1 zákona o dani z příjmu mohou poplatníci rezidenti odečíst ztráty z převodu movitého i nemovitého majetku od zisku z převodu jiného movitého i nemovitého majetku dosažených ve zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla, a ve těch po něm následujících zdaňovacích obdobích.

25 Taková možnost odpůtu je však daňovým zvýhodněním, které je v případě nemovitého majetku poskytováno pouze tehdy, když ztráty vznikly při převodu takového majetku nacházejícího se na území členského státu, kde má poplatník bydliště, a nikoli v případě, že se nemovitost nachází v jiném členském státě.

26 Podle čl. 6 odst. 1 zákona 1995/1552 totiž nelze ztráty vzniklé v jiném členském státě odečíst, pokud-li zisk dosažený v tomto státě.

27 Poplatník rezident tak nemůže odečíst ztráty z převodu nemovitosti nacházející se v jiném členském státě od zisku z převodu cenných papírů zdanitelných ve Finsku.

28 Za těchto podmínek je osoba s neomezenou daňovou povinností k dani z příjmu ve Finsku, která zde bydlí a které vznikla ztráta při prodeji nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, v nepříznivějším postavení než osoba povinná k dani, které ztráta vznikla při prodeji nemovitosti nacházející se ve Finsku.

29 Vyloučení toho, aby poplatník s bydlištěm v jednom členském státě mohl od svého zisku zdanitelného v tomto členském státě odečíst ztráty z prodeje nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, není důsledkem souběžného výkonu daňové pravomoci dvěma členskými státy, jak tvrdí finská vláda.

30 Je totiž nutné uvést, že v projednávaném případě se Finská republika rozhodla umožnit na jedné straně poplatníkům rezidentům odečíst ztráty z převodu majetku od zisku z převodu jiného majetku a na druhé straně omezila zohlednění takových ztrát a neumožnila konkrétně započíst zisk zdanitelný ve Finsku na ztráty vzniklé v jiném členském státě.

31 Takové rozdílné zacházení v závislosti na místě, kde se nachází nemovitost, je s to odradit poplatníka od investice do nemovitého majetku v jiném členském státě a omezuje tedy volný pohyb kapitálu, což čl. 63 SFEU v zásadě zakazuje.

32 Je však třeba zkoumat, zda takové omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno s ohledem na ustanovení Smlouvy o FEU.

K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu

33 Článek 65 odst. 1 písm. a) ES stanoví: „Článkem 63 ES není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

34 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště v členském státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky služitelné se Smlouvou (viz rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 57; ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 32, jakož i ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 56).

35 Výjimka podle tohoto ustanovení je totiž omezena čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“ (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 57).

36 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby mohla být taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je ta, o kterou jde v povodním řízení, považována za služitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 58 a citovaná judikatura).

37 Finská a německá vláda, jakož i Evropská komise v tomto ohledu tvrdí, že situace poplatníka, jenž investoval do nemovitosti v jiném členském státě, se objektivně liší od situace poplatníka, který takto investoval ve státě svého bydliště.

38 Podle finské vlády jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení založeny na symetrickém daňovém zacházení s příjmy a ztrátami, přičemž odpočít lze pouze ztráty související s příjmy zdanitelnými ve Finsku. Podle ní tedy není v rozporu s unijním právem, aby s poplatníky rezidenty, kteří investovali do nemovitostí v jiném členském státě a dosáhli zisku zdanitelného pouze v tomto jiném členském státě, bylo v souladu s důlbou daňových pravomocí vymezenou v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojímu zdanění zacházeno jinak než s poplatníky rezidenty, kteří investovali do nemovitostí v členském státě svého bydliště a dosáhli zisku zdanitelného v tomto členském státě.

39 Německá vláda tvrdí, že situace vlastníka nemovitosti nacházející se v tuzemsku a vlastníka nemovitosti nacházející se v jiném členském státě není objektivně srovnatelná – s tím, že první z nich podléhá tuzemské dani a druhý dani v tomto jiném členském státě – jelikož v důsledku existence mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění spadají ztráty a zisky z převodu nemovitostí výlučně do daňové pravomoci členského státu, kde se nachází převáděný majetek.

40 Komise uvádí, že v takovém případě, jako je případ, který je předmětem věci v povodním řízení, nelze stran odpočitatelnosti ztráty z převodu nemovitého majetku tvrdit, že je situace finských vlastníků nemovitosti nacházející se ve Francii i ve Finsku srovnatelná. Ve francouzské daňové právní úpravě totiž podle ní na rozdíl od finské daňové právní úpravy taková zásada odpočitatelnosti není upravena, takže odmítnutí finského státu umožnit odpočet je podle Komise

odvodneno tímto rozdílem.

41 Pokud jde zaprvé o argumenty finské a německé vlády, kterými chtějí prokázat, že situace poplatníka, který investoval v jiném členském státě, se liší od situace poplatníka, který investoval ve státě svého bydliště, v důsledku rozdělení zdaňovacích pravomocí nad příjmy z nemovitostí na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, je třeba připomenout, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Unie zůstává v pravomoci členských států určit kritéria zdanění příjmu nebo majetku, aby zamezily dvojímu zdanění, případně prostřednictvím dohod (viz rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 54; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 52; ze dne 18. března 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 48).

42 Článek 6 odst. 1 francouzsko-finské mezinárodní smlouvy dává pravomoc danit příjmy plynoucí poplatníkovi z nemovitosti členskému státu, v němž se nemovitost nachází. Článek 13 odst. 1 této smlouvy dále stanoví, že příjmy ze zcizení nemovitého majetku zdaňuje stát, v němž se tento majetek nachází.

43 Jak uvádí předkládající soud, podle francouzsko-finské mezinárodní smlouvy však Finská republika může k zamezení dvojímu zdanění použít metodu osvobození s výhradou progresse. Článek 23 odst. 2 písm. c) této mezinárodní smlouvy stanoví, že finskou daň lze na základě uvedené smlouvy vyměřit ze zdanitelného příjmu ve Finsku, a to se sazbou, která odpovídá celkové částce zdanitelného příjmu podle finské daňové právní úpravy.

44 Z vyjádření předkládajícího soudu, jakož i vyjádření K a finské vlády přednesených na jednání vyplývá, že francouzsko-finská mezinárodní smlouva sice umožňuje zohlednit v rámci uplatňování progresivního zdanění příjem zdanitelný ve Francii při výpočtu daně z příjmu zdanitelného ve Finsku, avšak to neplatí pro kapitálové příjmy, které jsou zdaňovány pevnou sazbou.

45 Z toho však vyplývá, že vzhledem k tomu, že francouzsko-finská mezinárodní smlouva, podle níž má členský stát, na jehož území se nachází nemovitost, pravomoc danit příjmy z této nemovitosti, nebrání zohlednění příjmu z nemovitosti nacházející se ve Francii při vyměření daně v případě poplatníka s bydlištěm na finském území, neměla by bránit ani zohlednění ztráty, která tomuto poplatníkovi vznikla při prodeji tohoto majetku.

46 Skutečnost, že francouzsko-finská mezinárodní smlouva přiznává zdaňovací pravomoc členskému státu, kde se nachází nemovitost, proto nutně neznamená, že se situace takového poplatníka liší, pokud jde o zohlednění příjmu i ztrát v členském státě bydliště, od situace poplatníka, jehož příjmy se omezují na území členského státu bydliště.

47 Pokud jde za druhé o skutečnost uváděnou Komisí, že členský stát, kde se nachází nemovitost, nezakotvuje nárok na odpočet ztrát z prodeje nemovitosti, ani tato skutečnost není situací poplatníka odlišnou z pohledu právních předpisů státu jeho bydliště, jelikož – jak bylo uvedeno v bodech 30 a 45 tohoto rozsudku – odmítnutí zohlednit takové ztráty vychází z rozhodnutí členského státu bydliště poplatníka a francouzsko-finská mezinárodní smlouva nebrání tomu, aby byly takové ztráty zohledněny.

48 Z toho plyne, že rozdílné zacházení, pokud jde o možnost odečíst ztráty z prodeje nemovitého majetku, nelze odvodnit rozdílností situace související s místem, kde se uvedený majetek nachází.

49 Dále je tedy třeba ověřit, zda lze omezení dotčené ve věci v původním řízení odvodit naléhavými důvody obecného zájmu uváděnými jednotlivými vládami, jež přednesly vyjádření před Soudním dvorem, a Komisi, kteréžto důvody se týkají nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi Finskou republiku a Francouzskou republiku, zabránit dvojímu započtení ztrát, zabránit daňovým únikům, jakož i zajistit soudržnost finského daňového systému.

50 Pokud jde zaprvé o vyvážené rozdělení daňových pravomoci mezi členské státy, na které poukazují jednotlivé vlády, které předložily vyjádření, jakož i Komise, je třeba připomenout, že jde o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem (viz zejména rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 45, a ze dne 6. září 2012, *Philips Electronics*, C-18/11, bod 23), který může způsobit, že na hospodářské činnosti poplatníků usazených v jednom z uvedených států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 45; *Oy AA*, bod 54, jakož i *Lidl Belgium*, bod 31).

51 Tento cíl, jak již Soudní dvůr zdůraznil, směřuje zejména k zachování symetrie mezi daňovými pravomocemi a možnostmi odečíst zisky a ztráty (viz výše uvedené rozsudky *Lidl Belgium*, bod 33, a *Philips Electronics UK*, bod 24), aby tak bylo konkrétně znemožněno, že si poplatník libovolně zvolí členský stát, v němž takové zisky či ztráty uplatní (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Oy AA*, bod 56, a *Lidl Belgium*, bod 34).

52 Ve věci v původním řízení by Finská republika mohla zdanit příjmy poplatníka s bydlištěm ve Finsku z převodu nemovitosti nacházející se ve Francii, pokud bychom odhlédli od francouzsko-finské mezinárodní smlouvy.

53 Aplikace francouzsko-finské mezinárodní smlouvy ve spojení s finskou daňovou právní úpravou však vede k tomu, že Finská republika nemá pravomoc danit příjmy z převodu nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii, přičemž tyto příjmy nejsou ve Finsku daněny ani jinak zohledněny.

54 Pokud bychom připustili, že se ztráty z prodeje nemovitosti nacházející se v jiném členském státě odečítají v členském státě bydliště poplatníka bez ohledu na rozdělení daňových pravomocí, na němž se členské státy mezi sebou dohodly, znamenalo by to, že by si uvedený poplatník mohl libovolně zvolit členský stát, ve kterém je z daňového hlediska nejvýhodnější uvedené ztráty zohlednit (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Lidl Belgium*, bod 34).

55 Za těchto podmínek, jak podtrhuje generální advokát v bodě 40 stanoviska, umožňují odmítnutí odpočíst ztráty z převodu nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii zachovat symetrii mezi pravomocemi zdanit zisk a možnostmi odpočíst ztráty. Toto opatření dále přispívá k naplnění cíle spočívajícího v zajištění vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy.

56 Pokud jde o druhý důvod připustnosti uvedený ve vyjádřeních německé a švédské vlády, který vychází z nutnosti zabránit dvojímu zohlednění ztrát, Soudní dvůr uznal, že členské státy musí mít možnost tomuto nebezpečí zabránit (viz výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 47; *Rewe Zentralfinanz*, bod 47, a *Lidl Belgium*, bod 35).

57 Je však třeba uvést, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, podle všeho nehrozí, že poplatník uplatní tutéž ztrátu dvakrát.

58 Jak totiž uvádí generální advokát v bodě 32 stanoviska, ztráty z nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii, které vznikly v tomto členském státě, nemohou být nikdy odečteny od

celkového příjmu ani od zisku z prodeje jiného majetku.

59 Zatím podle švédské vlády a vlády Spojeného království má finská právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení zabránit hrozbě daňového úniku, která by byla dána možností převážit ztráty z příjmu fyzické osoby mezi dvěma členskými státy, poněvadž taková možnost může vést k tomu, že budou takové ztráty převedeny do členského státu, kde je jejich odpout z daňového hlediska nejvýhodnější.

60 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pouhá skutečnost, že poplatník-rezident nabude nemovitost nacházející se v jiném členském státě, kterou následně se ztrátou převede, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém úniku a odvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (obdobně viz rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 62; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 50; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 73; ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 27; ze dne 4. prosince 2008, Jobra, C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 37, jakož i ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, bod 38).

61 K tomu, aby vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování zaručenou Smlouvou mohlo být odvodněno bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, musí být specifickým cílem takového omezení zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření listů vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisku z činností vykonávaných na území státu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 55; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 74, jakož i SIAT, bod 40).

62 Pokud jde o relevanci takového odvodnění s ohledem na takové okolnosti, jako jsou okolnosti ve věci v povodním řízení, postačí uvést, že finská daňová právní úprava použitelná v této věci nemá specificky zabránit tomu, aby listů vykonstruované operace požívaly daňového zvýhodnění, ale směřuje obecně na všechny situace, kdy ztráty pochází z nemovitosti nacházející se v jiném členském státě.

63 Nutnost zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům tedy nemůže odvodnit daňovou právní úpravu dotčenou ve věci v povodním řízení.

64 Začtvrté finská a německá vláda zastávají názor, že finská právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení je odvodněna nutností zajistit soudržnost daňového systému, jehož základním principem je symetrické zacházení se zisky a ztrátami. Ve Finsku je s příjmy z pracovní činnosti a kapitálovými příjmy zacházeno odděleně. Zatímco první uvedené příjmy jsou daně progresivně, jelikož daň odráží osobní situaci poplatníka, kapitálové příjmy jsou daně jednotnou sazbou daně. Podle těchto vlád z toho plyne, že vzhledem k mezinárodní smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, která zakládá pravomoc zdanit tyto kapitálové příjmy v jiném členském státě, jsou ve Finsku zcela osvobozeny od daně a nemají vliv na sazbu finské daně ani na její základ. Podle těchto vlád spolu osvobození zisku a nemožnost odečíst ztráty ve finském systému přímo souvisí.

65 Je třeba podotknout, že Soudní dvůr již rozhodl, že nutnost zaručit soudržnost daňového systému může být důvodem pro omezení výkonu svobod volného pohybu zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 21; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Recueil, s. I-7477, bod 42; výše uvedený rozsudek Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 43; rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie, C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 70; ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Maňarsko,

C?253/09, Sb. rozh. s. I?12391, bod 71, jakož i ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, bod 57).

66 Podle ustálené judikatury platí, že k tomu, aby mohl být přijat argument založený na takovém odvodnění, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží (výše uvedený rozsudek Komise v. Belgie, bod 71 a citovaná judikatura), přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C?418/07, Sb. rozh. s. I?8947, bod 44; ze dne 18. března 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, Sb. rozh. s. I?5145, bod 72, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 58).

67 Jak bylo uvedeno v bodech 52 a 53 tohoto rozsudku, pokud bychom odhlédli od francouzsko-finské mezinárodní smlouvy, Finská republika by mohla danit příjmy poplatníka s bydlištěm ve Finsku z převodu nemovitosti nacházející se ve Francii. Aplikace této mezinárodní smlouvy ve spojení s finskou daňovou právní úpravou však vede k tomu, že ve Finsku nelze zdanit příjmy z převodu nemovitého majetku nacházejícího se ve Francii, neboť uvedené příjmy nejsou ve Finsku daněny ani jinak zohledňovány.

68 Za těchto podmínek platí, že finská úprava, podle níž poplatník rezident, kterému vznikla ztráta při prodeji nemovitosti nacházející se ve Francii, nemůže tuto ztrátu ve Finsku uplatnit, odráží symetrickou logiku (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42; Komise v. Belgie, bod 73 et Komise v. Maňarsko, bod 74).

69 S ohledem na cíl sledovaný právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení tedy v případě téhož poplatníka a téže daně existuje přímá souvislost mezi dohodnutou daňovou výhodou, tj. zohledněním ztrát z kapitálových investic, na jedné straně a zdaněním zisku z uvedených investic na straně druhé.

70 V tomto kontextu je třeba připomenout, že obě tyto podmínky – v projednávaném případě tentýž daňový poplatník a tatáž daň – považoval Soudní dvůr za dostatečné k prokázání existence takové souvislosti (viz zejména rozsudek ze dne 6. března 2000, Verkooijen, C?35/98, Recueil, s. I?4071, bod 58, jakož i výše uvedené rozsudky Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42; Komise v. Belgie, bod 76, a Komise v. Maňarsko, bod 77).

71 Je tedy nutné konstatovat, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, může být odvodněna naléhavými důvody obecného zájmu týkajícími se nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy a zajistit soudržnost finského daňového systému a je vhodná k dosažení uvedených cílů.

72 Dále je však nutné ověřit, zda uvedené právní předpisy nepřekračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů, jejichž požadavky se – jak již Soudní dvůr uvedl – mohou překrývat (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 80).

73 Předkládající soud si v tomto ohledu klade otázku ohledně významu, který je třeba přikládat tomu, že ztráta nesouvisí s profesní činností vykonávanou prostřednictvím stále provozovny v jiném členském státě, a tomu, že poplatník nemá v předmetném členském státě jiné příjmy, od nichž by tuto ztrátu mohl odečíst, takže ztráta může být konečná.

74 K v tomto ohledu před předkládajícím soudem tvrdil, že požadavky zásady proporcionality nejsou splněny, pokud je ztráta konečná.

75 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že opatření, které neumožňuje, aby

mateřská společnost rezident odešla od zdanitelného zisku ztráty dceřiné společnosti vzniklé v jiném členském státě, v němž je usazena, avšak umožňuje tak užití u ztrát vzniklých dceřiné společnosti rezidentovi, nebo v rámci fúze neumožňuje, aby mateřská společnost usazená v jednom členském státě mohla ze svých zdanitelných příjmů odečíst ztráty slučující se dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, může být odvodněna nutností zachovat rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy a zabránit riziku dvojího započtení ztrát či daňovému úniku (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, body 44 až 51, a rozsudek ze dne 21. února 2013, A, C-123/11, body 40 až 46), avšak překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů, pokud dceřiná společnost nerezident vyžádala možnosti zohlednit ztráty, které existují v členském státě jejího sídla (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 55, a A, bod 49).

76 V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, však nelze mít, nezávisle na skutkovém stavu popsáném předkládajícím soudem, za to, že takový poplatník, jako je K, vyžádala možnosti zohlednit ztráty v členském státě, kde se nachází nemovitost.

77 členský stát, kde se nachází nemovitost, neumožňuje zohledňovat ztráty z prodeje nemovitosti, takže taková možnost nikdy neexistovala.

78 Uznat, že by za takovýchto podmínek měl členský stát bydliště poplatníka umožnit odečíst ztráty z nemovitosti od zisku zdanitelného v tomto členském státě, by znamenalo, že by byl nucen nést nepříznivé důsledky aplikace daňové právní úpravy přijaté členským státem, na jehož území se nachází nemovitost.

79 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že členský stát nemůže být povinen pro účely použití svých vlastních daňových právních předpisů zohlednit případné nepříznivé důsledky vyplývající ze zvláštností právní úpravy jiného státu, která se použije na nemovitost nacházející se na území uvedeného státu a patřící poplatníkovi s bydlištěm na území prvního státu (obdobně viz rozsudky ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 51; ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 42, a výše uvedený rozsudek Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 49).

80 Volný pohyb kapitálu nemůže být chápán v tom smyslu, že členský stát je povinen zavádět daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného členského státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav, jelikož rozhodnutí poplatníka týkající investice v zahraničí mohou být pro takového poplatníka v jednotlivých případech více či méně výhodná nebo nevýhodná (obdobně viz výše uvedené rozsudky Deutsche Shell, bod 43, a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 50).

81 Je tudíž nutné konstatovat, že právní předpisy členského státu, na jehož území se nachází nemovitost, neupravují zohledňování ztrát z prodeje nemovitosti, a proto nemá skutečnost, že by ztráta mohla být konečná, uváděná předkládajícím soudem a K, vliv na proporcionalitu omezujícího opatření dotčeného ve věci v původním řízení.

82 Vzhledem k výše uvedenému musí být daňový režim dotčený ve věci v původním řízení považován za režim, který překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení jím sledovaných cílů.

83 Na položenou otázku je tedy nutné odpovědět tak, že články 63 SFEU a 65 SFEU nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která poplatníkovi s bydlištěm a neomezenou povinností k dani z příjmu v tomto členském státě neumožňuje, aby odešel od příjmů z movitého majetku zdanitelných v tomto členském státě

ztráty z převodu nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, zatímco toto za určitých předpokladů umožňuje, nachází-li se nemovitost v prvně uvedeném členském státě.

K nákladům řízení

84 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 63 SFEU a 65 SFEU nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v převodním řízení, která poplatníkovi s bydlištěm a neomezenou povinností k dani z příjmu v tomto členském státě neumožňuje, aby odešel od příjmu z movitého majetku zdanitelných v tomto členském státě ztráty z převodu nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, zatímco toto za určitých předpokladů umožňuje, nachází-li se nemovitost v prvně uvedeném členském státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.