

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. november 7. (*)

„Elzetes döntéshozatalra utalás – EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 65. cikk – A t?ke szabad mozgása – Az adóztatás helye szerinti tagállamban elért, értékpapír?eladásból származó nyereségb?l a másik tagállamban fekv? ingatlan elidegenítéséb?l származó veszteség levonását kizáró tagállami adójogszabályok”

A C?322/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto?oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2011. június 28?án érkezett, 2011. június 23?i határozatával terjesztett el? a

K

által indított eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, E. Levits (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. január 10?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- K képviseletében M. Tiusanen asianajaja,
- a finn kormány képviseletében H. Leppo és S. Hartikainen, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében K. Petersen és T. Henze, meghatalmazotti min?ségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk és K. Petkovska, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: K. Bacon barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében I. Koskinen, R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. március 21?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk

értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a K, Finnországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany által annak tárgyában indított eljárásban terjesztették elő, hogy a finn adóhatóság nem engedte meg számára, hogy a Finnországban adóztatott tőkejövedelmeiből levonja a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteségeket.

Jogi háttér

A finn jog

3 A jövedelemadóról szóló, 1992. december 30-ai 1992/1535. sz. törvény (tuloverolaki [1992/1535]; a továbbiakban: jövedelemadóról szóló törvény) alapügy tényállásának megvalósulása idején – azaz a 2004-es adóév során – hatályos 45. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy a vagyon elidegenítéséből származó nyereség adóköteles tőkejövedelemnek minősül.

4 A jövedelemadóról szóló törvény 50. §-a következőképpen rendelkezett:

„A vagyon elidegenítéséből származó veszteség levonható a vagyon elidegenítéséből származó nyereségből a veszteség keletkezése szerinti adóévben és az azt követő három adóévben, és az ilyen veszteséget nem kell figyelembe venni az adott tőkejövedelemhez kapcsolódó veszteség megállapítása során.”

5 A nemzetközi kettős adóztatás elkerüléséről szóló 1995/1552. sz. törvény (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki [1995/1552]) 6. §-a előírja:

„Azon másik államban szerzett jövedelem, amelynek vonatkozásában Finnország nemzetközi megállapodásban lemondott adóztatási előjogának gyakorlásáról, a természetes személy adóköteles jövedelmének tekintendő [...]. A jövedelem, jövedelemforrás és típus függvényében adómentes hányadának megfelelő összeget le kell azonban vonni az adóalany adóköteles jövedelméből (adóalap-növelés melletti adómentesség módszere). Eltérő rendelkezés hiányában a valamely másik államból származó jövedelem számítása során a jövedelem megszerzésével és megtartásával összefüggésben keletkezett költségeket és kiadásokat le kell vonni. A költségek és kiadások azonban nem vonhatók le azon részükben, amelyben meghaladják a másik államból származó jövedelem összegét [...]. A jövedelemhez kapcsolódó különböző adók levonása ezen adókkal arányosan történik.”

6 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy Finnországban a tőkejövedelmeket arányosan adóztatják. A jövedelemadóról szóló törvény 124. §-ának (2) bekezdése értelmében a 2004. évben a tőkejövedelmek jövedelemadójának mértéke 29% volt.

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

7 A Francia Köztársaság Kormánya és a Finn Köztársaság Kormánya között létrejött, a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás, valamint az adókiadás elkerüléséről szóló, 1970. szeptember 11-én Helsinkiben aláírt egyezmény (a továbbiakban: francia–finn egyezmény) 6. cikkének (1) bekezdése szerint az ingatlanhoz kapcsolódó nyereség az ingatlan fekvése szerinti szerződő államban adóköteles.

8 A francia–finn egyezmény 13. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az ingatlan elidegenítéséből származó nyereség az ingatlan fekvése szerinti szerződő államban adóköteles.

9 A francia–finn egyezmény 23. cikke az alábbiakat írja el?:

„A kettős adóztatást a következő módon kell elkerülni:

1. [...]

2. Finnországban:

a) A jelen bekezdés b) pontjában szereplő eltérő jövedelem vagy vagyon mentes a finn adó alól a 2. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében abban az esetben, ha a hivatkozott jövedelem és vagyon a jelen Egyezmény értelmében megadóztatható Franciaországban.

[...]

c) Jelen bekezdés a) és b) pontjának sérelme nélkül a jelen Egyezmény értelmében Finnországban megadóztatott jövedelemrész finn adóját azon adómérték szerint kell megállapítani, amely a finn adójogi szabályok szerint a teljes adóköteles jövedelem összege alapján alkalmazandó.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 A 2004. évben K értékesített egy 2001-ben megszerzett, Franciaországban fekvő ingatlan. Eladása szerint ebből 172 623 euró vesztesége keletkezett. Bevallása szerint K Franciaországban nem rendelkezett olyan jövedelemmel, amelyből levonhatta volna e veszteséget, és 2004-ben Franciaországban nem szerzett más olyan vagyont, amelynek elidegenítésével lehetővé vált volna számára az említett veszteség levonása. Mindazonáltal K ugyanezen 2004. évben Finnországban adóztatott tőkenyereségre tett szert értékpapíreladás révén, és kérte a franciaországi ingatlan eladásából keletkezett veszteség e nyereségből történő levonását. K nem folytat ingatlanhoz és értékpapírokhoz kapcsolódó vállalkozási tevékenységet.

11 A helyi adóhatóság (verovirasto) úgy vélte, hogy K nem jogosult a Franciaországban fekvő ingatlan értékesítéséből származó veszteségek finnországi tőkejövedelmeiből történő levonására.

12 Mivel a K által a Lounais-Suomen verotuksien oikaisuautakunta-hoz (délnyugati finnországi adóellenőrzési hivatal) benyújtott levonás iránti kérelem 2006. április 13-án elutasításra került, K keresetet indított a Turun hallinto-oikeus (turkui közigazgatási bíróság) előtt. Mivel e kereset 2007. október 31-i határozattal szintén elutasításra került, K fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeus-hoz.

13 K arra hivatkozik, hogy amennyiben kérelmének nem adnak helyt, az általa elszenvedett veszteség végérvényesen le nem vonhatóvá válna, mivel Finnországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkezik, Franciaországban pedig nincs más jövedelme vagy vagyontárgya. Márpedig a levonhatóság ilyen kizárása sérti a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának elvét, amit nem igazolhat az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása.

14 K szerint a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteségnek a finnországi részvényeladásból származó nyereségből való levonása nem kérdőjelezi meg a párhuzamos adóztatási hatáskör gyakorlását. A Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 40. pontjából és a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 69. pontjából, hogy az tény, hogy a Finn Köztársaság nem adóztatja meg a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó nyereséget,

önmagában nem elegendő olyan szabály igazolásához, amely szerint csak a Finnországban fekvő ingatlanhoz kapcsolódó veszteségek vonhatók le.

15 A veszteségek kétszörös levonásának elkerülésére sem lehet hivatkozni, hiszen K Franciaországban nem rendelkezik vagyonnal, nem végez semmilyen tevékenységet, és nincs jövedelme.

16 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a Finnországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany a Finnországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteséget a jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott részletes szabályok szerint levonhatja Finnországban, a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteséget azonban nem. E bíróság pontosítja, hogy egy, az alapügyhöz hasonló ügyben megállapításra került, hogy nem elfogadott, hogy a Finnországban adóköteles jövedelmekből levonásra kerüljön a másik tagállamban fekvő ingatlan értékesítéséből származó veszteség, azonban abban az ügyben a Bíróság C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítéletének (EBHT 2008., I-3601. o.) és a C-157/07. sz. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben 2008. október 23-án hozott ítéletének (EBHT 2008., I-8061. o.) kihirdetését megelőzően került sor határozathozatalra.

17 Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a jelen ügy abban különbözik a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben és a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélettől, hogy K vesztesége nem olyan vállalkozási tevékenységhez kötődik, amelyet másik tagállamban valamely állandó telephelyen keresztül folytat. Ugyanis az ilyen összefüggésben folytatott tevékenység főszabály szerint tartós jellegű, így ésszerűen feltételezhetjük, hogy idővel a veszteség ismételt levonását lehetővé tevő jövedelmet termel. Hasonló helyzetben nem biztos tehát a veszteség végleges jellege, és fennáll a veszteségek kétszörös levonásának veszélye. Ha viszont az adóalany a másik tagállamban nem áll rendelkezésére olyan jövedelemforrás, amelyből levonhatja a veszteséget, akkor a veszteség véglegességét illetően más a helyzet, még ha a francia adórendszer biztosítja is annak lehetőségét, hogy a vagyontárgy elidegenítéséből származó veszteséget levonják a következő évek jövedelmeiből. Az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amely nem kötődik vállalkozási tevékenység folytatásához, nem állapítható meg ugyanis, hogy az adóalany a vagyon fekvése szerinti tagállamban szert tesz-e később olyan jövedelemre, amelyből levonhatja a veszteséget.

18 Ilyen körülmények között a Korkein hallinto-oikeus felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a Finnországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteséget nem vonhatja le a részvényeladásból származó, Finnországban adóköteles nyereségből, míg a Finnországban fekvő, ennek megfelelő ingatlan elidegenítéséből származó veszteséget meghatározott feltételek mellett levonhatja az ilyen elidegenítésből származó nyereségből?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely nem teszi lehetővé az ebben a tagállamban lakóhellyel és teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy az ebben a tagállamban adóköteles tőkejövedelmeiből levonja a más tagállamban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó

veszteségeket, noha erre meghatározott feltételek mellett lehetőség lenne, ha az ingatlan az első tagállamban fekszik.

A korlátozás fennállásáról

20 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mivel az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti „tőkemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik az EUMSZ Szerződésből, a Szerződés [Amszterdami Szerződéssel hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-én 88/361/EGK irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletét képező nomenklátúra iránymutató szerepet tölt be, még akkor is, ha ezen irányelv elfogadására az EUMSZ Szerződés 69. és 70. cikke (kétszerese az EK Szerződés 67. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése, amely cikkeket az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) alapján került sor, és figyelembe véve, hogy az említett melléklet bevezetésének harmadik bekezdése szerint a benne foglalt nomenklátúra nem ad kimerítő felsorolást a tőkemozgásokról (lásd különösen a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 22. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot; a C-67/08. sz. Block ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-883. o.] 19. pontját és a C-35/08. sz., Busley és Cibrian Fernandez ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-9807. o.] 17. pontját).

21 A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt tőkemozgások között az „Ingatlanbefektetések” című II. pontban szerepelnek a belföldi személyek által külföldön végrehajtott ingatlanberuházások.

22 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett tőkemozgások korlátozását illetően emlékeztetni kell arra, hogy az e rendelkezés által tiltott intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd a C-370/05. sz. Festersen ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 24. pontját; a C-101/05. sz. A ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 40. pontját; a C-377/07. sz. STEKO Industriemontage ügyben 2009. január 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-299. o.] 23. pontját, valamint a fent hivatkozott Busley és Cibrian Fernandez ügyben hozott ítélet 20. pontját).

23 Azon nemzeti intézkedések minősülhetnek ilyen korlátozásnak, amelyek megakadályozhatják vagy korlátozhatják egy másik tagállamban található ingatlan megszerzését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Busley és Cibrian Fernandez ügyben hozott ítélet 21. pontját).

24 Márpedig az alapügyben szóban forgó adószabályozást illetően meg kell állapítani, hogy a jövedelemadóról szóló törvény 50. §-ának (1) bekezdése elírja, hogy a belföldi adóalanyok az ingó vagy ingatlan vagyon elidegenítéséből származó veszteséget levonhatják a más vagyon elidegenítéséből származó nyereségből a veszteség keletkezése szerinti adóévben és az azt követő három adóévben.

25 Mindazonáltal az ilyen levonhatóság olyan adókedvezménynek minősül, amelyet – ingatlan esetében – csak akkor nyújtanak, ha a veszteségek az adóalany lakóhelye szerinti tagállam területén fekvő ilyen vagyon elidegenítéséből származnak, akkor pedig nem, ha az ingatlan más tagállamban található.

26 Ugyanis az 1995/1552. sz. törvény 6. §-ának (1) bekezdése szerint a más tagállamban keletkezett veszteségek nem vonhatók le azon részükben, amelyben meghaladják az abban az államban kapott jövedelem összegét.

27 Ennélfogva a belföldi adóalany nem vonhatja le a más tagállamban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteséget a Finnországban adóköteles értékpapír-eladás során keletkezett nyereségből.

28 E feltételek mellett a Finnországban lakóhellyel és teljes körű adókötelezettséggel rendelkező azon adóalany adójogi helyzete, akinek más tagállamban fekvő ingatlan értékesítéséből vesztesége származik, kevésbé előnyös azon adóalany helyzetéhez viszonyítva, akinek vesztesége Finnországban fekvő ingatlan értékesítéséből származik.

29 A finn kormány állításával szemben nem következik az adóztatási joghatóság két érintett tagállam által történő egyidejű gyakorlásából az, hogy a valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező adóalany nem vonhatja le a más tagállamban fekvő ingatlan értékesítéséből származó veszteséget az előbbi tagállamban adóköteles nyereségből.

30 Ugyanis meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben a Finn Köztársaság akként határozott egyrészt, hogy a belföldi adóalanyok levonhatják a vagyon elidegenítéséből származó veszteséget a más vagyon elidegenítése során keletkezett nyereségből, másrészt pedig, hogy korlátozza az ilyen veszteségek elszámolását, és hogy különösen nem fogadja el a Finnországban adóköteles nyereség más tagállamban keletkezett veszteséggel szembeni elszámolását.

31 Az ilyen, az ingatlan fekvése szerinti eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa az adóalanyt attól, hogy más tagállamban ingatlanberuházásokat hajtson végre, és így megvalósítja a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben felszabály szerint tiltott korlátozását.

32 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának ilyen jellegű korlátozása igazolható-e az EUMSZ Szerződés rendelkezései alapján.

A tőke szabad mozgása korlátozásának igazolásáról

33 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében „az [EUMSZ] 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy: [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

34 E rendelkezést a tőke mozgás szabadságának elvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogszabály, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (lásd a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 57. pontját; a C-510/08. sz. Mattner-ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-3553. o.] 32. pontját, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 56. pontját).

35 Ugyanis az említett rendelkezésben előírt eltérést maga az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (a fent hivatkozott

Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 57. pontja).

36 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot így módon meg kell különböztetni az ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 58. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 E tekintetben a finn és a német kormány, valamint az Európai Bizottság úgy érvel, hogy a másik tagállamban ingatlanberuházást végrehajtó adóalany helyzete objektíve eltér a lakóhelye szerinti államban ilyen beruházást végrehajtótól.

38 A finn kormány szerint az alapügyben szóban forgó szabályozás a nyereségek és veszteségek adózás szempontjából történő szimmetrikus kezelésén alapul, mivel csak a Finnországban adóköteles jövedelmekhez kapcsolódó veszteségek vonhatók le. Nem ellentétes tehát az uniós joggal, hogy a más tagállamban – a csak e más tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező – ingatlanberuházásokat végrehajtó belföldi adóalanyok, az adóztatási joghatóságnak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben megállapított megosztása szerint eltérő bánásmódban részesülnek azon belföldi adóalanyokhoz viszonyítva, akik a lakóhelyük szerinti tagállamban hajtottak végre – az ezen utóbbi tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező – ingatlanberuházásokat.

39 A német kormány úgy érvel, hogy a belföldön fekvő ingatlan tulajdonosa és a más tagállamban fekvő ingatlan tulajdonosa nincs objektíve összehasonlítható helyzetben annyiban, amennyiben az előbbi tulajdonos belföldi adóztatás hatálya alá tartozik, míg az utóbbi tulajdonos e másik tagállamban adózik, mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az ingatlanelidegenítésből származó veszteségek és nyereségek kizárólag a vagyon elidegenítése szerinti tagállam adóztatási joghatósága alá tartoznak.

40 A Bizottság a maga részéről megállapítja, hogy az olyan esetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, az ingatlan elidegenítéséből származó veszteség levonhatóságát illetően nem lehet arra hivatkozni, hogy a Franciaországban vagy a Finnországban fekvő ingatlan finn tulajdonosai összehasonlítható helyzetben vannak. Ugyanis a francia adójog a finntól eltérően még az ilyen levonhatóság elvét sem ismeri, így a levonhatóság finn állam általi elutasítását igazolja a helyzetek ezen eltérése.

41 Ami először is a finn és német kormány annak bizonyítására irányuló érveit illeti, hogy az ingatlanjövedelmekre vonatkozó adóztatási joghatóságnak a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményből következő megosztása a más tagállamban beruházást végrehajtó adóalany helyzetét eltérővé teszi a lakóhelye szerinti államban beruházást végrehajtótól, emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió által elfogadott egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak meghatározni a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeit a kettős adóztatás – adott esetben egyezmény révén történő – elkerülése érdekében (lásd a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 54. pontját; a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 52. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 52. pontját, valamint a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am

Wannsee?Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 48. pontját).

42 A francia–finn egyezmény a 6. cikkének (1) bekezdésében az ingatlan fekvése szerinti tagállamra ruházza az adóalany ingatlanból származó jövedelmére vonatkozó adóztatási joghatóságot. Emellett ezen egyezmény 13. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy az ingatlanelidegenítésből származó nyereség az ingatlan fekvése szerinti szerző államán adóköteles.

43 Mindazonáltal, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, a francia–finn egyezmény szerint a Finn Köztársaság a kettős adóztatás elkerülése érdekében alkalmazhatja az adóalapnövelés melletti mentesség módszerét. Ezen egyezmény 23. cikke (2) bekezdésének c) pontja elírja, hogy az említett egyezmény értelmében a Finnországban adóköteles jövedelemrész finn adóját azon adómérték szerint kell megállapítani, amely a finn adójogi szabályok szerint az adóköteles jövedelem teljes összege alapján alkalmazandó.

44 A kérdést elterjesztő bíróság, valamint K és a finn kormány tárgyaláson adott magyarázataiból következik, hogy bár a francia–finn egyezmény – a progresszív adóztatás megvalósítása érdekében – engedélyezi a Franciaországban adóköteles jövedelem elszámolását a Finnországban adóköteles jövedelem utáni adó kiszámításakor, e lehetőséggel nem élnek a rögzített adómértékű tőkejövedelmeket illetően.

45 E lehetőségből következik azonban, hogy amennyiben a francia–finn egyezménnyel – amely szerint az ingatlan fekvése szerinti tagállam adóztathatja meg az ingatlanból származó jövedelmet – nem ellentétes a Franciaországban fekvő vagyontárgyhoz kapcsolódó jövedelem Finnországban lakóhellyel rendelkező adóalany adójának kiszámításakor történő elszámolása, e választással nem ellentétes az sem, ha elszámolják ezen adóalanyt az e vagyontárgy értékesítése során keletkezett veszteségét is.

46 Következésképpen az, hogy a francia–finn egyezmény az ingatlan fekvése szerinti tagállamra ruházza az adóztatási joghatóságot, nem teszi szükségképpen eltérővé az ilyen adóalany helyzetét a jövedelmek – a negatív jövedelmeket is ideértve – lakóhely szerinti tagállamban történő elszámolását illetően, azon adóalany helyzetéhez viszonyítva, akinek minden jövedelme a lakóhely szerinti tagállamban keletkezett.

47 Ami másodszer a Bizottság által hivatkozott azon körülményt illeti, hogy az ingatlan fekvése szerinti tagállam nem írja elő az ingatlan értékesítéséből származó veszteségek levonásához való jogot, ez sem teszi az adóalany helyzetét a lakóhelye szerinti tagállam jogszabályai vonatkozásában eltérővé, mivel – amint az a jelen ítélet 30. és 45. pontjában megállapításra került – e veszteségek elszámolásának elutasítása az adóalany lakóhelye szerinti tagállam választásából következik, és a francia–finn egyezménnyel nem ellentétes e veszteségek elszámolása.

48 Ebből következik, hogy ingatlan értékesítése következtében keletkezett veszteség levonásának lehetőségét illetően fennálló eltérő bánásmód nem igazolható az említett vagyontárgy fekvése szerinti eltérő helyzettel.

49 Ennélfogva vizsgálni kell továbbá, hogy az alapügyben szereplő korlátozás igazolható-e a Bírósághoz észrevételeket benyújtó különböző kormányok, valamint a Bizottság által hivatkozott, az adóztatási joghatóság Finn Köztársaság és Francia Köztársaság közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességére, a veszteségek kétszeres elszámolásának elkerülésére, az adócsalás megelőzésére, valamint a finn adórendszer koherenciájának biztosítására irányuló közérdeken alapuló nyomós indokkal.

50 Ami először is az adóztatási joghatóság tagállamok közötti, az észrevételeket benyújtó valamennyi kormány, valamint a Bizottság által hivatkozott kiegyensúlyozott megosztását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság által elfogadott jogos célról van szó (lásd különösen a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-12273. o.] 45. pontját és a C-18/11. sz. Philips Electronics ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 23. pontját), amely megkövetelheti, hogy az említett tagállamok valamelyikében lakóhellyel rendelkező adóalany gazdasági tevékenységére mind a nyereség, mind a veszteség tekintetében kizárólag e tagállam adószabályait alkalmazzák (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját; a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 31. pontját).

51 E cél, amint azt a Bíróság már hangsúlyozta, arra irányul, hogy megőrizze a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetőségé közötti szimmetriát (lásd a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Philips Electronics UK ügyben hivatkozott ítélet 24. pontját), különösen annak elkerülése érdekében, hogy az adóalany szabadon megválassza azt a tagállamot, ahol e nyereséget vagy e veszteséget elszámolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 56. pontját és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját).

52 Ha az alapügyben elvonatkoztathatnánk a francia–finn egyezményt, a Finn Köztársaságot illetné meg a Finnországban lakóhellyel rendelkező adóalany Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó nyereségének adóztatásához való jog.

53 Márpedig a francia–finn egyezmény és a finn adójogszabályok együttes alkalmazása arra vezet, hogy a Finn Köztársaság nem gyakorol adóztatási joghatóságot a Franciaországban fekvő ingatlanok elidegenítéséből származó jövedelmek tekintetében, mivel e nyereségek nem adóznak, és másként sem számolhatók el Finnországban.

54 Annak elismerése, hogy a más tagállamban fekvő ingatlan értékesítéséből származó veszteségek az adóztatási joghatóság tagállamok között megállapított megosztásától függetlenül levonhatók az adóalany lakóhelye szerinti tagállamban, lehetővé tenné az említett adóalany számára, hogy szabadon azt a tagállamot válassza, ahol adójogi szempontból a legelőnyösebb az említett veszteségek elszámolása (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 34. pontját).

55 E feltételek mellett, amint azt lényegében a főtanácsnok az indítványa 40. pontjában megállapítja, a Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteségek levonása biztosításának elutasítása lehetővé teszi a nyereség adóztatásához való jog és a veszteséglevonás lehetőségé közötti szimmetria megőrzését. Ezen intézkedés egyébiránt az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítására irányuló célt szolgálja.

56 Ami másodszor a veszteségek kétszeres elszámolása elkerülésének szükségességére vonatkozó, a német és a svéd kormány által hivatkozott igazolást illeti, a Bíróság elismerte, hogy a tagállamoknak e veszélyt meg kell tudniuk akadályozni (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 47. pontját; a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 47. pontját és a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 35. pontját).

57 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy az alapeljárásban szereplő körülmények között nem tűnik valósnak annak veszélye, hogy az adóalany kétszer számolja el ugyanazt a veszteséget.

58 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványa 32. pontjában megállapította, a

Franciaországban fekvő ingatlan értékesítéséből származó, e tagállamban keletkezett veszteségeket nem lehet levonni sem az összjövedelemből, sem a valamely más vagyontárgy eladása során elért nyereségből.

59 Harmadszor, a svéd kormány és az Egyesült Királyság Kormánya szerint az alapügyben szereplő finn szabályozás célja a természetes személy által elszenvedett jövedelemveszteségek két tagállam közötti átvitele által lehetővé tett adókijátszás elkerülése, mivel az ilyen lehetőség azt eredményezheti, hogy az ilyen veszteségeket azon tagállamnak adják át, ahol legelőnyösebb az adóból történő levonhatóságuk.

60 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy nem alapozhatja meg az adócsalás általános vélelmét és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy a belföldi adóalany más tagállamban fekvő ingatlant szerez, amelyet később veszteséggel elidegenít (lásd analógia útján a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 62. pontját; a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.], 50. pontját; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 73. pontját; a C-105/07. sz. Lammers & Van Cleeff ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-173. o.] 27. pontját; a C-330/07. sz. Jobra-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9099. o.] 37. pontját, valamint a C-318/10. sz. SIAT-ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet 38. pontját).

61 Abban az esetben igazolható a Szerződés által biztosított valamely szabad mozgást korlátozó nemzeti intézkedés az adócsalással és az adókikerüléssel szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan egyértelműen mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 55. pontját; a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 74. pontját, valamint a fent hivatkozott SIAT-ügyben hozott ítélet 40. pontját).

62 Ami az ilyen igazolás relevanciáját illeti az alapügyben szereplő körülmények tekintetében, elegendő megállapítani, hogy az ebben az ügyben alkalmazandó finn adójogi szabályozásnak nem különös célja annak elkerülése, hogy az egyértelműen mesterséges képződmények adókedvezményben részesüljenek, hanem fősabály szerint minden olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a veszteség másik tagállamban fekvő ingatlanból származik.

63 Következésképpen az adókikerülés és az adócsalás megelőzésének szükségessége nem igazolhatja az alapügyben szóban forgó adójogi szabályozást.

64 Negyedszer, a finn és a német kormány álláspontja szerint az alapügyben szóban forgó finn szabályozás igazolható az adórendszernek a nyereségek és veszteségek szimmetrikus kezelésének alapelvén nyugvó koherenciája biztosításának szükségességével. Finnországban a munkavégzésből származó jövedelmet és a tőkejövedelmet külön kezelik. Az előbbi progresszív adómérték alá tartozik, amennyiben adóztatása többek között figyelembe veszi az adóalany személyes helyzetét, míg a tőkejövedelem egységes adómérték szerint adózik. Ebből következik, hogy ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény e tőkejövedelmek adóztatási joghatóságát más tagállamra ruházza, azok teljes adómentességet élveznének Finnországban, és nem befolyásolnák a finn adómértéket vagy annak adóalapját. Közvetlen kapcsolat áll tehát fenn a finn szabályozásban a nyereségek adómentessége és a veszteségek levonásának lehetetlensége között.

65 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 21. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontja; a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 43. pontja; a C-250/08. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2011. december 1-jén, hozott ítélet [EBHT 2011., I-12341. o.] 70. pontja; a C-253/09. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2011., I-12391. o.] 71. pontja, valamint a C-35/11. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2012. november 13-án hozott ítélet 57. pontja).

66 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az ilyen igazolásra alapított érvek kizárólag akkor helytállóak, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adókedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 71. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a C-418/07. sz. Papillon-ügyben 2008. november 27-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-8947. o.] 44. pontja; a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 72. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 58. pontja).

67 Amint arra a jelen ítélet 52. és 53. pontja emlékeztet, ha elvonatkoztatunk a francia–finn egyezményről, a Finn Köztársaságot illetné meg a Finnországban lakóhellyel rendelkező adóalany Franciaországban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó nyereségének adóztatásához való jog. Márpedig ezen egyezmény és a finn adójogszabályok együttes alkalmazása arra vezet, hogy a Franciaországban fekvő ingatlanok elidegenítéséből származó jövedelmek Finnországban az adóztatás minden formája alól mentesülnek, mivel az említett nyereségek nem adóznak, és másként sem számolhatók el e tagállamban.

68 E feltételek között a finn szabályozás, annak előírásával, hogy az a belföldi adóalany, akinek Franciaországban fekvő ingatlan értékesítéséből vesztesége keletkezett, e veszteséget nem számolhatja el Finnországban, szimmetrikus logikát tükröz (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 73. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 74. pontját).

69 Az alapügyben szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel az ugyanazon adóalanyt és ugyanazon adót illetően közvetlen kapcsolat áll tehát fenn egyrészt a megállapított adókedvezmény, azaz a tőkebefektetésből származó veszteségek elszámolása, másrészt pedig az említett befektetés által termelt nyereség adóztatása között.

70 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a jelen esetben az adó és az adózó azonosságára vonatkozó e két feltételt a Bíróság elegendőnek találta az ilyen kapcsolat fennállásának megállapításához (lásd különösen a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 58. pontját, valamint a fent hivatkozott Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 42. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 76. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 77. pontját).

71 Meg kell tehát állapítani, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott fenntartásának szükségességére és a finn adórendszer koherenciájának biztosítására irányuló közérdeken alapuló nyomós indokkal, és alkalmas az említett célok elérésére.

72 Mindazonáltal ellenőrizni kell továbbá, hogy az említett jogszabályok nem lépik-e túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket, amely célokból eredő követelmények, amint azt a Bíróság megállapította, fedhetik egymást (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 80. pontját).

73 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben felvetette a kérdést, hogy mekkora jelentőséget kell tulajdonítani azon körülménynek, hogy a keletkezett veszteség nem a más tagállamban található állandó telephelyen keresztül folytatott vállalkozási tevékenységhez kötődik, és hogy – mivel az adóalanyt a kérdéses tagállamban nem áll rendelkezésére olyan jövedelemforrás, amelyből levonhatja e veszteséget – az végleges lehet-e.

74 E tekintetben K úgy érvel a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy az arányosság elvének követelménye nem teljesül, ha a veszteség véglegessé válik.

75 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy azon intézkedés, amely kizárja annak lehetőségét, hogy a belföldi anyavállalat levonja az adóköteles nyereségből a más tagállamban, annak területén letelepedett leányvállalata révén keletkezett veszteségeket, noha biztosítja e lehetőséget a belföldi leányvállalat által elszenvedett veszteségek vonatkozásában, vagy amely kizárja összeolvadás esetében a valamely tagállamban letelepedett anyavállalat számára annak lehetőségét, hogy adóköteles jövedelméből levonja a más tagállamban letelepedett beolvadó leányvállalat veszteségeit, igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának és a veszteségek kétszeres elszámolása, valamint az adókikerülés veszélye megakadályozásának szükségességével (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44–51. pontját és a C-123/11. sz. A-ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 40–46. pontját), meghaladja azonban a követett célok lényegének eléréséhez szükséges mértéket abban az esetben, ha a külföldi illetékes leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására nyitva álló lehetőségeket (lásd ebben az értelemben ítélet fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 55. pontját és az A-ügyben hozott ítélet 49. pontját).

76 Mindazonáltal az olyan helyzetben, mint amilyen az alapügyben szerepel, nem juthatunk arra a következtetésre a kérdést elterjesztő bíróság által megállapított ténybeli körülményekről függetlenül, hogy az olyan adóalany, mint K, kimerítette a veszteségek ingatlan fekvése szerinti tagállamban történő elszámolására nyitva álló lehetőségeket.

77 Ugyanis, mivel az ingatlan fekvése szerinti tagállam nem írja elő az ingatlan értékesítéséből származó veszteség elszámolásának lehetőségét, e lehetőség sosem állt fenn.

78 Ilyen feltételek mellett annak elismerése, hogy az adóalany lakóhelye szerinti tagállamnak mindazonáltal lehetővé kell tennie az ingatlanhoz kapcsolódó veszteségek e tagállamban adóköteles nyereségből történő levonását, arra kötelezné e tagállamot, hogy viselje az azon tagállam által elfogadott adójogszabályok alkalmazásából eredő hátrányos következményeket, amelynek területén az ingatlan található.

79 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a tagállam nem köteles figyelembe venni az adójogszabálya alkalmazása céljából a területén lakóhellyel rendelkező adóalanyt megillető, másik tagállam területén található ingatlanra alkalmazandó, ez utóbbi tagállam különleges szabályozásából adódó esetlegesen hátrányos következményeket (lásd analógia útján a C-298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10451. o.] 51. pontját; a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-1129. o.] 42. pontját és a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 49. pontját).

80 A tőke szabad mozgása nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történő biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti, mivel az adóalanyoknak a külföldi beruházásokkal kapcsolatos döntései – az esetről függően – lehetnek kedvezőbbek vagy kedvezőtlenebbek a számára (lásd analógia útján a fent hivatkozott Deutsche Shell ügyben hozott ítélet 43. pontját és a fent hivatkozott Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt ügyben hozott ítélet 50. pontját).

81 Következésképpen meg kell állapítani, hogy ha az ingatlan fekvése szerinti tagállam jogszabályai nem írják elő az ingatlan értékesítéséből származó veszteség elszámolásának lehetőségét, a kérdést elterjesztő bíróság és K által hivatkozott, a veszteség esetleges véglegességére utaló ténybeli körülmények nem befolyásolják az alapügyben szóban forgó korlátozó intézkedés arányosságát.

82 A fenti megfontolásokra tekintettel az alapügyben szóban forgó adójogi szabályok nem lépik túl az általuk követett célok eléréséhez szükséges mértéket.

83 Azt kell tehát válaszolni az elterjesztett kérdésre, hogy nem ellentétes az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel az olyan tagállami adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely nem teszi lehetővé az e tagállamban lakóhellyel és teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy az e tagállamban adóköteles tőkejövedelmeiből levonja a más tagállamban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteségeit, noha erre meghatározott feltételek mellett lehetőség lenne, ha az ingatlan az első tagállamban fekszik.

A költségekről

84 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő

bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Nem ellentétes az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel az olyan tagállami adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely nem teszi lehetővé az e tagállamban lakóhellyel és teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany számára, hogy az e tagállamban adóköteles tőkejövedelmeiből levonja a más tagállamban fekvő ingatlan elidegenítéséből származó veszteségeit, noha erre lehetőség lenne, ha az ingatlan az első tagállamban fekédné.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: finn.