

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 7 listopada 2013 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 63 TFUE i 65 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe, odmawiające odliczenia straty związanej ze sprzedażą nieruchomości w innym państwie członkowskim od zysku osiągniętego ze zbycia papierów wartościowych w państwie członkowskim opodatkowania

W sprawie C-322/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 23 czerwca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 czerwca 2011 r., w postępowaniu wszczętym przez

K,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 stycznia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu K przez M. Tiusanena, asianajaja,
- w imieniu rządu fińskiego przez H. Leppo oraz S. Hartikainena, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez K. Petersen oraz T. Henzego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz K. Petkovskę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Bacona, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez I. Koskinena, R. Lyälä oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 marca 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 TFUE i 65 TFUE.

2 Niniejszy wniosek został złożony w ramach postępowania wszczętego przez K, będącego podatnikiem podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, w przedmiocie odmowy przez fińskie organy administracji podatkowej umożliwienia mu odliczenia strat poniesionych w związku ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji od jego dochodów opodatkowanych w Finlandii.

Ramy prawne

Prawo fińskie

3 Paragraf 45 ust. 1 tuoverolaki (1992/1535) (ustawy 1992/1535 o podatku dochodowym) z dnia 30 grudnia 1992 r. w brzmieniu obowiązującym w momencie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, czyli w okresie podatkowym obejmującym rok 2004 (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”) przewiduje, że zyski kapitałowe pochodzące ze zbycia majątku, w tym nieruchomości, są dochodami kapitałowymi podlegającymi opodatkowaniu.

4 Paragraf 50 ustawy o podatku dochodowym miał następujące brzmienie:

„Straty związane ze zbyciem majątku mogą być odliczone w roku podatkowym, w którym powstały, i w 3 kolejnych latach od zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia majątku, i nie są brane pod uwagę przy obliczaniu straty w przypadku dochodów kapitałowych”.

5 Paragraf 6 kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552) (ustawy 1995/1552 o zapobieganiu transgranicznemu podwójnemu opodatkowaniu, zwanej dalej „ustawą o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu”) ma następujące brzmienie:

„Uzyskany w innym państwie dochód, w odniesieniu do którego Finlandia zrezygnowała w umowie międzynarodowej z wykonywania kompetencji podatkowych, uważa się za podlegający opodatkowaniu dochód osoby fizycznej. Człowiek odpowiadający za dochód zwolnionej z podatku w zależności od źródła i rodzaju dochodu jest jednak odliczana od podatku dochodowego podatnika (metoda progresywnego zwolnienia z podatku). Przy obliczaniu dochodu uzyskanego w innym państwie odlicza się straty i odsetki powstałe w związku z nabyciem i zachowaniem dochodu, o ile nie postanowiono inaczej. Strat i odsetek nie odlicza się jednak, jeżeli przewyższają kwotę dochodu uzyskanego w innym państwie. Odliczenia dokonuje się proporcjonalnie do różnych podatków [...]”.

6 Środki odsyłający wyjątkowo, że w Finlandii opodatkowanie dochodów kapitałowych jest proporcjonalne. Zgodnie z § 124 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym stawka podatku dochodowego w przypadku dochodów kapitałowych wynosiła w 2004 r. 29%.

Umowa o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu

7 Zgodnie z art. 6 ust. 1 umowy zawartej między Rządem Republiki Finlandii a Rządem Republiki Francuskiej o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu dochodów i majątku oraz unikaniu opodatkowania, podpisanej w Helsinkach w dniu 11 września 1970 r. (zwanej dalej „umową zawartą między Francją a Finlandią”) dochody pochodzące z nieruchomości podlegają

opodatkowaniu w państwie pochodzenia nieruchomości.

8 Artykuł 13 ust. 1 umowy zawartej między Francją a Finlandią przewiduje, że zyski pochodzące ze zbycia nieruchomości podlegają opodatkowaniu w państwie pochodzenia nieruchomości.

9 Artykuł 23 umowy zawartej między Francją a Finlandią stanowi, co następuje:

„Podwójnego opodatkowania unika się następujący sposób:

1. [...]

2. w Finlandii:

a) Dochody i majątek inne niż wymienione poniżej w lit. b) niniejszego ustępu są zwolnione od podatku fińskiego w rozumieniu art. 2 ust. 3 lit. b), jeżeli podlegają one zgodnie z niniejszą umową opodatkowaniu we Francji.

[...]

c) Bez uszczerbku dla przepisów zawartych w lit. a) i b) niniejszego ustępu fiński podatek może zostać nałożony na czysty dochód, która zgodnie z niniejszą umową podlega opodatkowaniu w Finlandii, według stawki stosującej się do całkowitej kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie fińskich przepisów podatkowych”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 K dokonał w 2004 r. sprzedaży nieruchomości położonej we Francji, którą zakupił w 2001 r. K zgłosił powstanie straty w wysokości 172 623 EUR w wyniku sprzedaży nieruchomości. K, zgodnie z tym, co oświadczył, nie uzyskał we Francji dochodu, od którego mógłby tę stratę odliczyć, ani też nie nabył w 2004 r. innego majątku, przy którego zbyciu mógłby odliczyć rzeczony stratę. K osięgnął jednak w Finlandii w roku podatkowym 2004 opodatkowany w Finlandii zysk kapitałowy ze sprzedaży papierów wartościowych i wystąpił o jego kompensację ze straty związanej ze sprzedażą nieruchomości położonej we Francji. K nie prowadzi działalności gospodarczej związanej z nieruchomością lub z papierami wartościowymi.

11 Verovirasto (lokalny urząd skarbowy) zajęło stanowisko, że K nie miał prawa odliczyć od swych dochodów z papierów wartościowych uzyskanych w Finlandii straty związanej ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji.

12 W związku z oddaleniem przez Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (izbę podatkową dla południowo-zachodniej Finlandii) w dniu 13 kwietnia 2006 r. wniosku K o udzielenie zgody na odliczenie, K wniósł skargę do Turun hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Turku). Jako że również ta skarga została oddalona wyrokiem z dnia 31 października 2007 r., K wniósł odwołanie do korkein hallinto-oikeus.

13 K stwierdził, że w sytuacji gdyby jego odwołanie zostało oddalone, poniesiona strata stałaby się ostatecznie niemożliwa do odliczenia, ponieważ podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii i nie osiąga we Francji innych dochodów ani nie posiada innego majątku. Tymczasem taki brak możliwości odliczenia stanowiłby naruszenie zasad swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału niemożliwe do uzasadnienia podziałem kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

14 Według K odliczenie straty związanej ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji od

zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia akcji w Finlandii nie prowadzi do zakwestionowania równoległego wykonywania kompetencji podatkowej. Z orzecznictwa Trybunału, a zwłaszcza z wyroków: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 40; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 69 wynika, że okoliczności, iż Republika Finlandii nie opodatkowuje zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia nieruchomości położonej we Francji, nie wystarcza sama w sobie, by uzasadnić regułę, wedle której możliwe jest odliczenie jedynie strat związanych z nieruchomościami położonymi w Finlandii.

15 Nie można równieź powoływać się na zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat, gdy K nie posiada we Francji majątku, nie wykonuje tam działalności ani nie osiąga dochodu.

16 Sąd odsyłający wskazuje, że osoba podlegająca w Finlandii nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od dochodu może, na warunkach określonych w ustawie o podatku dochodowym, odliczyć stratę wynikającą ze zbycia nieruchomości położonej w Finlandii, lecz nie może odliczyć w tym państwie członkowskim straty poniesionej w związku ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji. Sąd ten wyjaśnia, że w sprawie podobnej do sprawy w postępowaniu głównym orzeczono, iż straty wynikające ze sprzedaży nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim nie można odliczyć od dochodów podlegających opodatkowaniu w Finlandii, jednak wyrok w tej sprawie zapadł przed wydaniem przez Trybunał wyroków: z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061.

17 Sąd odsyłający uważa ponadto, że niniejsza sprawa różni się od ww. wyroków w sprawie Lidl Belgium i w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt z uwagi na fakt, że strata poniesiona przez K nie ma związku z działalnością zawodową prowadzoną za pośrednictwem stałego zakładu w innym państwie członkowskim. Działalność wykonywana w takim kontekście odbywa się bowiem zasadniczo przez określony czas, z uwagi na co można zasadnie oczekiwać, że z czasem wytworzy dochód, od którego można będzie na nowo odliczyć stratę. W takim wypadku ostateczny charakter straty nie jest więc pewny i zachodzi ryzyko podwójnego odliczenia strat. Natomiast jeżeli podatnik nie posiada już w innym państwie żadnego źródła dochodu, od którego można odliczyć stratę, sytuacja z punktu widzenia ostatecznego charakteru straty przedstawia się inaczej, chociażby nawet francuskie przepisy podatkowe przewidywałyby możliwość odliczenia od dochodów w kolejnych latach strat wynikających ze zbycia majątku. W sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, która nie wiąże się z wykonywaniem działalności zawodowej, nie można uznać, że podatnik uzyska w późniejszym okresie w państwie członkowskim jego rezydencji dochód, od którego będzie mógł na nowo odliczyć stratę.

18 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 63 TFUE i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi osoba podlegająca w Finlandii nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie może odliczyć straty poniesionej w związku ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji od podlegającego opodatkowaniu w Finlandii zysku kapitałowego pochodzącego ze zbycia akcji, podczas gdy osoba taka ma możliwość odliczenia w określonych okolicznościach straty poniesionej w związku ze zbyciem nieruchomości położonej w Finlandii od zysku kapitałowego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swe pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 63 TFUE i 65 TFUE

stoj? na przeszkodzie przepisom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego takim jak w post?powaniu g?ównym, które nie pozwalaj? podatnikowi b?d?cemu rezydentem w tym pa?stwie i podlegaj?cemu w nim nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego odlicza? strat wynikaj?cych ze zbycia nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim od podlegaj?cych opodatkowaniu w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim dochodów z papierów warto?ciowych, podczas gdy by?oby to mo?liwe, pod pewnymi warunkami, gdyby nieruchomo?? by?a po?o?ona w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie istnienia ograniczenia

20 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem bezsporne jest, ?e skoro w traktacie FUE brak jest definicji poj?cia „przep?ywu kapita?u” w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE, nomenklatura stanowi?ca za??cznik I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu EWG [artyku? uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5) zachowuje charakter informacyjny, mimo ?e dyrektywa ta zosta?a przyj?ta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (zast?pionych przez art. 69 WE i art. 70 ust. 1 WE, uchylone przez traktat z Amsterdamu), przy czym zgodnie z akapitem trzecim wst?pu do tego za??cznika zawarta w jego tre?ci nomenklatura nie ma charakteru wyczerpuj?cego dla poj?cia przep?ywu kapita?u (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I?8203, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C?67/08 Block, Zb.Orz. s. I?883, pkt 19; z dnia 15 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?35/08 Busley i Cibrian Fernandez, Zb.Orz. s. I?9807, pkt 17).

21 W?ród czynno?ci stanowi?cych przep?yw kapita?u, wymienionych w za??czniku I do dyrektywy 88/361, w rubryce II, zatytu?owanej „Inwestycje w nieruchomo?ci”, znajduj? si? inwestycje w nieruchomo?ci dokonywane za granic? przez rezydentów.

22 W odniesieniu do ogranicze? przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE nale?y przypomnie?, ?e do ?rodków zakazanych przez to postanowienie zaliczaj? si? ?rodki, które mog? zniech?ci? osoby nieb?d?ce rezydentami do dokonania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub które mog? zniech?ci? rezydentów tego pa?stwa cz?onkowskiego do dokonywania inwestycji w innych pa?stwach (zob. wyroki: z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C?370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I?1129, pkt 24; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C?101/05 A, Zb.Orz. s. I?11531, pkt 40; z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C?377/07 STEKO Industriemontage, Zb.Orz. s. I?299, pkt 23; a tak?e ww. wyrok w sprawie Busley i Cibrian Fernandez, pkt 20).

23 Za ?rodki stanowi?ce takie ograniczenia uznaj? mo?na przepisy krajowe, które mog? stanowi? przeszkod? w nabyciu nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim lub je ogranicza? (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Busley i Cibrian Fernandez, pkt 21).

24 Tymczasem w odniesieniu do przepisów podatkowych b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego, nale?y zaznaczy?, ?e § 50 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym przewiduje, i? podatnicy b?d?cy rezydentami mog? odliczy? straty zwi?zane ze zbyciem maj?tku, ruchomego lub nieruchomego, od zysków kapita?owych pochodz?cych ze zbycia innego maj?tku, ruchomego lub nieruchomego, w roku podatkowym powstania strat i w 3 kolejnych latach podatkowych.

25 Jednak?e taka mo?liwo?? odliczenia stanowi? ulg? podatkow?, która jest przyznawana, w wypadku nieruchomo?ci, jedynie je?eli straty pochodz? ze zbycia takiej nieruchomo?ci po?o?onej na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego rezydencji podatnika, lecz nie je?eli nieruchomo?? le?y w innym pa?stwie cz?onkowskim.

26 Zgodnie bowiem z § 6 ust. 1 ustawy 1995/1552 straty poniesione w innym państwie członkowskim nie podlegają odliczeniu, jeżeli przewyższają kwotę dochodów uzyskanych w tym państwie.

27 W konsekwencji podatnik będący rezydentem nie może odliczyć strat związanych ze zbyciem nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim od opodatkowanych w Finlandii zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia papierów wartościowych.

28 W tych okolicznościach sytuacja podatkowa będącego rezydentem w Finlandii i podlegającego w tym państwie członkowskim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podatnika, który ponosi stratę w związku ze sprzedażą nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim, jest mniej korzystna od sytuacji podatnika ponoszącego stratę w następstwie sprzedaży nieruchomości położonej w Finlandii.

29 Wbrew twierdzeniom rządu fińskiego, brak możliwości odliczenia przez podatnika będącego rezydentem w jednym państwie członkowskim strat poniesionych w związku ze sprzedażą nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim od zysków podlegających opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim nie wynika z równoległego wykonywania przez te dwa zainteresowane państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych.

30 Należy bowiem zaznaczyć, że w rozpatrywanym przypadku Republika Finlandii zdecydowała się, po pierwsze, zezwolić podatnikom będącym rezydentami na odliczanie strat poniesionych w związku ze zbyciem majątku od zysków kapitałowych osiągniętych przy sprzedaży innego majątku i, po drugie, ograniczyć uwzględnianie takich strat, a zwłaszcza nie pozwolić na kompensację z zyskami kapitałowymi podlegającymi opodatkowaniu w Finlandii strat poniesionych w innym państwie członkowskim.

31 Takie odmienne traktowanie w zależności od miejsca położenia nieruchomości może zniechęcać podatnika do inwestowania w nieruchomości w innym państwie członkowskim i w konsekwencji stanowi ono ograniczenie swobody przepływu kapitału, zasadniczo zakazane przez art. 63 TFUE.

32 Należy jednakże zbadać, czy tego typu ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być usprawiedliwione w świetle postanowień traktatu FUE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

33 Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „art. 63 [TFUE] nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

34 Przytoczone postanowienie, jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, należy interpretować ściśle. Dlatego też nie można go rozumieć w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem (zob. wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt 57; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawie C-510/08 Mattner, Zb.Orz. s. I-553, pkt 32; a także wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 56).

35 Odstępstwo przewidziane w rzeczonym postanowieniu samo jest bowiem ograniczone

przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63” (ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 57).

36 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy tym samym odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa wynika jednak, że aby krajowy przepis podatkowy taki jak będący przedmiotem postępowania głównego mógł zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, przewidziane przez odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (ww. wyrok w sprawach połączonych Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W tym względzie rzędy fiński i niemiecki oraz Komisja Europejska podnoszą, że sytuacja podatnika, który dokonał inwestycji w nieruchomości w innym państwie członkowskim, obiektywnie różni się od sytuacji podatnika, który dokonał takiej inwestycji w państwie swej rezydencji.

38 Według rządu fińskiego przepisy będące przedmiotem postępowania głównego opierają się na symetrycznym traktowaniu dochodów i strat, ponieważ odliczenie przyznawane jest jedynie w przypadku strat związanych z dochodami opodatkowanymi w Finlandii. Nie jest zatem sprzeczna z prawem Unii okoliczność, że podatnicy będący rezydentami, którzy dokonali inwestycji w nieruchomości w innym państwie członkowskim generujących zyski opodatkowane jedynie w tym innym państwie członkowskim zgodnie z podziałem kompetencji podatkowych określonym w umowie o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, są traktowani inaczej niż podatnicy rezydenci, którzy dokonali inwestycji w nieruchomości w państwie członkowskim swej rezydencji generujących dochody opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim.

39 Rząd niemiecki podnosi, że właściciel nieruchomości położonej na terytorium kraju i właściciel nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, ponieważ pierwszy z nich będzie podlegał podatkowi krajowemu, podczas gdy drugi będzie opodatkowany w tym innym państwie, gdyż ze względu na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania straty i zyski wynikające ze zbycia nieruchomości podlegają wyjątkowo suwerenności podatkowej państwa członkowskiego, w którym położona jest zbywana nieruchomość.

40 Komisja ze swej strony zaznacza, że w wypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym nie można twierdzić w odniesieniu do odliczenia straty związanej ze zbyciem nieruchomości, że fińscy właściciele nieruchomości położonej we Francji lub w Finlandii znajdują się w porównywalnej sytuacji. Francuskiemu prawu podatkowemu – w odróżnieniu od prawa fińskiego – nie jest bowiem znana sama zasada takiego odliczenia, przez co odmowa odliczenia przez państwo fińskie ma uzasadnienie w tej odmiennej sytuacji.

41 Jeżeli chodzi po pierwsze o argumenty rządu fińskiego i niemieckiego mające na celu wykazać, że podział kompetencji podatkowej w zakresie dochodów z nieruchomości w formie wynikającej z umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu sprawia, że sytuacja podatnika, który dokonał inwestycji w innym państwie członkowskim, jest odmienna od sytuacji podatnika, który dokonał inwestycji w państwie swej rezydencji, należy przypomnieć, że wobec braku przyjęcia przez Unię Europejską przepisów ujednoczających lub harmonizujących, państwa członkowskie zachowują kompetencje do określenia, w razie potrzeby w drodze umów, kryteriów opodatkowania dochodów i majątku, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (zob. wyroki: z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio

Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I?9461, pkt 54; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C?374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I?11673, pkt 52; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C?231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I?6373, pkt 52; a także ww. wyrok w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 48).

42 Artyku? 6 ust. 1 zawartej pomi?dzy Francj? a Finlandi? umowy przyznaje pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym po?o?ona jest nieruchomo??, kompetencj? w zakresie opodatkowania dochodów, jakie przynosi ona podatnikowi. Co wi?cej, w art. 13 ust. 1 tej umowy przewidziano, ?e zyski pochodz?ce ze zbycia nieruchomo?ci podlegaj? opodatkowaniu w pa?stwie, w którym po?o?ona jest ta nieruchomo??.

43 Jak jednak wskaza? s?d odsy?aj?cy, zawarta pomi?dzy Francj? a Finlandi? umowa upowa?nia Republik? Finlandii do stosowania procedury progresywnego zwolnienia w celu unikni?cia podwójnego opodatkowania. Artyku? 23 ust. 2 lit. a) tej umowy stanowi, ?e fi?ski podatek mo?e zosta? na?o?ony na cz??? dochodu, która zgodnie z rzeczon? umow? podlega opodatkowaniu w Finlandii, wed?ug stawki stosuj?cej si? do ca?kowitej kwoty dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu na podstawie fi?skich przepisów podatkowych.

44 Z wyja?nie? s?du odsy?aj?cego oraz z wyja?nie? K i rz?du fi?skiego z?o?onych na rozprawie wynika, ?e jakkolwiek zawarta mi?dzy Francj? a Finlandi? umowa zezwala na uwzgl?dnienie dochodu opodatkowanego we Francji przy obliczaniu podatku dochodowego nak?adanego w Finlandii w celu wdro?enia progresywnego opodatkowania, to mo?liwo?? ta nie jest jednak wykorzystywana w odniesieniu do zysków kapita?owych opodatkowanych wed?ug sta?ej stawki.

45 Z mo?liwo?ci tej wynika jednak, ?e skoro umowa zawarta mi?dzy Francj? a Finlandi?, wedle której do pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium po?o?ona jest nieruchomo??, nale?y opodatkowanie generowanych przez ni? dochodów, nie stoi na przeszkodzie uwzgl?dnieniu przy obliczaniu podatku podatnika b?d?cego rezydentem na terytorium fi?skim dochodów zwi?zanych z nieruchomo?ci? po?o?on? we Francji, rozwi?zanie to nie mo?e równie? sta? na przeszkodzie uwzgl?dnieniu straty poniesionej przez tego podatnika w ramach sprzeda?y tej nieruchomo?ci.

46 W konsekwencji przyznanie przez zawart? mi?dzy Francj? a Finlandi? umow? kompetencji pa?stwu cz?onkowskiemu, w którym po?o?ona jest nieruchomo??, niekoniecznie sprawia, ?e sytuacja takiego podatnika jest odmienna, je?eli chodzi o uwzgl?dnienie dochodów, w tym dochodów ujemnych w pa?stwie cz?onkowskim rezydencji, od sytuacji podatnika, którego wszystkie dochody ograniczaj? si? do terytorium pa?stwa cz?onkowskiego rezydencji.

47 Po drugie, je?eli chodzi o poruszon? przez Komisj? okoliczno??, ?e pa?stwo cz?onkowskie, w którym po?o?ona jest nieruchomo??, nie przewiduje prawa do odliczenia strat wynikaj?cych ze sprzeda?y nieruchomo?ci, to równie? ta okoliczno??. nie mo?e sprawi?, ?e sytuacja podatnika w ?wietle przepisów w pa?stwie jego rezydencji b?dzie odmienna, poniewa?, jak wskazano w pkt 30 i 45 niniejszego wyroku, odmowa uwzgl?dnienia takich strat wynika z decyzji podj?tej przez pa?stwo cz?onkowskie rezydencji podatnika, a umowa zawarta mi?dzy Francja a Finlandi? nie sprzeciwia si? uwzgl?dnieniu takich strat.

48 W zwi?zku z powy?szym odmienne traktowanie w zakresie mo?liwo?ci odliczenia strat poniesionych w nast?pstwie sprzeda?y nieruchomo?ci nie mo?e by? uzasadnione odmienn? sytuacj? zwi?zan? z miejscem po?o?enia nieruchomo?ci.

49 W konsekwencji nale?y ustali? jeszcze, czy ograniczenie b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego mo?na uzasadni? przywo?anymi przez ró?ne rz?dy, które przedstawi?y uwagi przed Trybuna?em, oraz przez Komisj? nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego

związany z konieczności zapewnienia wyważonego podziału kompetencji podatkowych między Republikę Finlandii i Republikę Francuską, z zapobieganiem podwójnemu uwzględnieniu strat, z zapobieganiem oszustwom podatkowym i z zapewnieniem spójności fiskalnego systemu podatkowego.

50 Po pierwsze, jeżeli chodzi o przywołany przez wszystkie sądy, które przedstawiły uwagi, oraz przez Komisję wywołany podział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, należy przypomnieć, że jest on uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 45; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-18/11 Philips Electronics, pkt 23), który może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej podatników mających miejsce zamieszkania w jednym z tych państw członkowskich wyjątkowo jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie zysków, jak i strat (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; w sprawie Oy AA, pkt 54; w sprawie Lidl Belgium, pkt 31).

51 Cel ten, jak zauważył Trybunał, ma prowadzić zwłaszcza do zachowania symetrii między prawem do opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat (zob. ww. wyroki: w sprawie Lidl Belgium, pkt 33; w sprawie Philips Electronics UK, pkt 24), w szczególności, aby zapobiec swobodnemu wybieraniu przez podatnika państwa członkowskiego, w którym uwzględniałyby takie zyski lub takie straty (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Oy AA, pkt 56; w sprawie Lidl Belgium, pkt 34).

52 W postępowaniu głównym, gdyby pominąć zawartą między Francją a Finlandią umowę, Republice Finlandii przysługiwałoby prawo do opodatkowania zysków osiągniętych w związku ze zbyciem nieruchomości położonej we Francji przez podatnika będącego rezydentem w Finlandii.

53 Tymczasem umowa zawarta między Francją a Finlandią stosowana w związku z fiskalnymi przepisami podatkowymi prowadzi do tego, że Republika Finlandii nie wykonuje żadnej kompetencji podatkowej w odniesieniu do zysków pochodzących ze sprzedaży nieruchomości położonych we Francji, jako że zyski te nie podlegają opodatkowaniu ani nie są w inny sposób uwzględniane w Finlandii.

54 Przyjście, że straty poniesione przy sprzedaży nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim muszą podlegać odliczeniu w państwie członkowskim rezydencji podatnika niezależnie od podziału kompetencji podatkowej uzgodnionego między państwami członkowskimi skutkowałoby zezwoleniem temu podatnikowi na dowolny wybór państwa członkowskiego, w którym uwzględnienie rzeczonych strat jest najkorzystniejsze pod względem podatkowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 34).

55 W tych okolicznościach i jak zaznaczył w istocie rzecznik generalny w pkt 40 swej opinii, odmowa przyznania prawa do odliczenia strat wynikających ze zbycia nieruchomości położonej we Francji pozwala zachować symetrię pomiędzy prawem opodatkowania zysków i możliwością odliczenia strat. Rodek ten co więcej przyczynia się do osiągnięcia celu zapewnienia wyważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

56 Po drugie, w odniesieniu do uzasadnienia przywołanego przez sądy niemiecki i szwedzki, dotyczącego konieczności zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat, Trybunał przyznał, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość zapobieżenia temu ryzyku (zob. ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 47; w sprawie Rewe Zentralfinanz, pkt 47; w sprawie Lidl Belgium, pkt 35).

57 Należy jednak zaznaczyć, że w okolicznościach takich jak stanowiłce tego sporu w postępowaniu głównym ryzyko, iż podatnik dwukrotnie powoła się na tę samą stratę, wydaje się

nie istnieje?

58 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 32 swej opinii, straty poniesione we Francji w związku z nieruchomością położoną w tym państwie członkowskim nie mogą być przedmiotem odliczenia ani od całkowitego dochodu, ani od zysku kapitałowego osiągniętego z tytułu sprzedaży innego majątku.

59 Po trzecie, według rzędu szwedzkiego i rzędu Zjednoczonego Królestwa sporne w postępowaniu głównym fińskie przepisy mają na celu zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania, którego powstanie powodowałoby możliwość przeniesienia pomiędzy dwoma państwami członkowskimi strat dochodu poniesionych przez osobę fizyczną, gdy taka możliwość mogłaby prowadzić do przeniesienia takich strat do państwa członkowskiego, w którym ich odliczenie od podatku jest najkorzystniejsze.

60 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż sama okoliczność, że podatnik będący rezydentem nabywa nieruchomości położoną w innym państwie członkowskim, która następnie zbywa ze stratą, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 62; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 50; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 73; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-105/07 Lammers & Van Cleeff, Zb.Orz. s. I-173, pkt 27; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 Jobra, Zb.Orz. s. I-9099, pkt 37; z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-318/10 SIAT, pkt 38).

61 Ograniczenie gwarantowanej w traktacie swobody przepływu przez przepisy krajowe można uzasadnić jedynie względami zwalczania oszustw podatkowych oraz zwalczania unikania opodatkowania, a szczególnym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, struktur całkowicie sztucznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu zysku osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 55; w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 74; a także w sprawie SIAT, pkt 40).

62 Jeżeli chodzi o stosowność takiego uzasadnienia w świetle okoliczności takich jak w postępowaniu głównym, wystarczy wskazać, że mające zastosowanie w postępowaniu głównym fińskie przepisy podatkowe nie zmierzają do szczególnego celu w postaci uniknięcia, aby całkowicie sztuczne struktury korzystały z ulgi podatkowej, lecz ogólnie odnoszą się do wszystkich sytuacji, w których straty pochodzą z nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim.

63 W konsekwencji konieczność zapobiegania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym nie może uzasadniać spornych w postępowaniu głównym przepisów podatkowych.

64 Po czwarte, rzędy fiński i niemiecki uważają, że sporne w postępowaniu głównym fińskie przepisy mają uzasadnienie w konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego, którego podstawową zasadą jest symetryczne traktowanie zysków i strat. W Finlandii dochody z pracy i dochody kapitałowe są traktowane w oddzielny sposób. Dochody z pracy podlegają progresywnej stawce opodatkowania, gdy ich opodatkowanie uwzględnia zwłaszcza osobistą sytuację podatnika, natomiast dochody kapitałowe są opodatkowane stawką jednolitą. Wynika z tego, że jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje kompetencję w zakresie opodatkowania tych dochodów kapitałowych innemu państwu członkowskiemu, to korzystają one

w Finlandii z całkowitego zwolnienia z podatku i nie mającego wpływu na stawkę fińskiego podatku lub na jego podstawę. W fińskim systemie istnieje więc bezpośredni związek pomiędzy nieopodatkowaniem zysków i niemożliwością odliczenia strat.

65 Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż potrzeba zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w korzystaniu ze swobód przepływu gwarantowanych przez traktat (wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 21; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 43; wyroki z dnia 1 grudnia 2011 r.: w sprawie C-250/08 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-12341, pkt 70; w sprawie C-253/09 Komisja przeciwko Węgrom, Zb.Orz. s. I-12391, pkt 71; a także wyrok z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 57).

66 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo), przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania (wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 44; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 72; a także ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 58).

67 Jak przypomniano w pkt 52 i 53 niniejszego wyroku, gdyby pominąć umowę zawartą między Francją a Finlandią, Republika Finlandii przysługiwałaby prawo do opodatkowania osiągniętych przez podatnika będącego rezydentem w Finlandii zysków ze zbycia nieruchomości położonej we Francji. Tymczasem umowa ta stosowana w związku z fińskimi przepisami podatkowymi prowadzi do tego, że zyski ze zbycia nieruchomości położonych we Francji wymykają się jakiegokolwiek formie opodatkowania w Finlandii, jako że zyski te nie podlegają opodatkowaniu ani nie są w inny sposób uwzględniane w tym państwie członkowskim.

68 W tych okolicznościach fiński system przewidujący, iż podatnik będący rezydentem ponoszącym stratę przy sprzedaży nieruchomości położonej we Francji nie może powołać się na tę stratę w Finlandii, odzwierciedla symetryczną logikę (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 42; w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 73; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 74).

69 W świetle realizowanego przez sporne w postępowaniu główne przepisy istnieje więc bezpośredni związek – jako że chodzi o tego samego podatnika i ten sam podatek – pomiędzy z jednej strony przyznaną ulgą podatkową, a mianowicie uwzględnieniem strat generowanych przez inwestycje kapitałowe, a z drugiej opodatkowaniem zysków osiągniętych przez rzeczony inwestycje.

70 W tym kontekście należy przypomnieć, że te dwie przesłanki, w niniejszym przypadku tożsame podatkownika i tożsame opodatkowania, zostały już uznane przez Trybunał za wystarczające dla celów wykazania istnienia takiego związku (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 58; ww. wyroki: w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 42; w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 76; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 77).

71 Należy więc stwierdzić, że przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania główne mogą uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z koniecznością zachowania wyważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i

zapewnienia spójności fiskalnego systemu podatkowego, i te przepisy te są odpowiednie dla osiągnięcia rzeczonych celów.

72 Niemniej jednak należy jeszcze zbadać, czy rzeczone przepisy nie wykraczają poza to, co konieczne dla osiągnięcia tych celów, których wymogi, jak stwierdził już Trybunał, mogą się pokrywać (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 80).

73 Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie nad znaczeniem, jakie należy przypisać okoliczności, iż poniesiona strata nie ma związku z działalnością zawodową wykonywaną za pośrednictwem stałego zakładu w innym państwie członkowskim i że strata może być ostateczna ze względu na to, iż podatnik nie posiada już w omawianym państwie członkowskim źródła dochodów, od których mógłby ją odliczyć.

74 W tym względzie K podniósł przed sądem odsyłającym, że wymogi zasady proporcjonalności nie są spełnione, jeżeli strata staje się ostateczna.

75 Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż przepis, który wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę dominującą bądź rezydentem od jej opodatkowanego zysku strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez spółkę zależną mającą siedzibę na jego terytorium, podczas gdy zapewnia taką możliwość w przypadku strat poniesionych przez spółkę zależną bądź rezydentem, lub który wyklucza w ramach pojęcia możliwości odliczenia przez spółkę dominującą mającą siedzibę w państwie członkowskim od jej opodatkowanych dochodów strat przejrzystej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, może być uzasadniony konieczności zachowania podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi i zapobieżenia ryzyku podwójnego wykorzystania strat i unikania opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 44–51; wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-123/11 A, pkt 40–46), lecz wykracza poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia istoty zamierzonych celów, w sytuacji gdy spółka zależna niebądź rezydentem wyczerpała możliwość uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 55; w sprawie A, pkt 49).

76 Jednakże w sytuacji takiej jak bądź przedmiotem postępowania głównego nie można uznać, niezależnie od okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający, że podatnik taki jak K wyczerpał możliwość uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym położona jest nieruchomość.

77 Skoro bowiem państwo członkowskie położenia nieruchomości nie przewiduje możliwości uwzględnienia strat poniesionych w związku ze sprzedażą nieruchomości, możliwość taka nigdy nie istnieje.

78 W tych okolicznościach przyznanie, że państwo członkowskie rezydencji podatnika musi mimo wszystko pozwolić na odliczenie strat związanych z nieruchomością od zysków podlegających opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, byłoby równoważne z naruszeniem na to państwo obowiązku poniesienia niekorzystnych konsekwencji wynikających z zastosowania przepisów podatkowych przyjętych przez państwo członkowskie, na którego terytorium położona jest nieruchomość.

79 Tymczasem z orzecznictwa Trybunału wynika, że przy stosowaniu swoich przepisów podatkowych państwo członkowskie nie może być zobowiązane do uwzględnienia ewentualnych niekorzystnych skutków wynikających ze szczególnych cech uregulowania innego państwa członkowskiego mającego zastosowanie do nieruchomości położonej na terytorium tego drugiego państwa i należącej do podatnika, bądź rezydentem na terytorium pierwszego państwa (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus

Container Services, Zb.Orz. s. I?10451, pkt 51; z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C?293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I?1129, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt, pkt 49).

80 Swoboda przep?ywu kapita?u nie mo?e by? rozumiana w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane do ukszta?towania zasad podatkowych w zale?no?ci od zasad innego pa?stwa cz?onkowskiego, w celu zagwarantowania w ka?dej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówno?ci wynikaj?ce z krajowych przepisów podatkowych, skoro decyzje podejmowane przez podatnika w odniesieniu do inwestycji za granic? mog?, w zale?no?ci od przypadku, by? bardziej lub mniej korzystne dla takiego podatnika (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie Deutsche Shell, pkt 43; w sprawie Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt, pkt 50).

81 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e je?eli przepisy pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium po?o?na jest nieruchomo??, nie przewiduj? uwzgl?dnienia strat poniesionych przy sprzeda?y nieruchomo?ci, okoliczno?ci faktyczne, na które powo?uje si? s?d odsy?aj?cy i K, wskazuj?ce, ?e strata mo?e by? ostateczna, nie maj? wp?ywu na proporcjonalno?? ograniczaj?cego ?rodka spornego w post?powaniu g?ównym.

82 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? nale?y uzna?, ?e b?d?cy przedmiotem post?powania g?ównego system podatkowy nie wykracza poza to, co konieczne dla osi?gni?cia celów, które realizuje.

83 Na zadane pytanie nale?y zatem odpowiedzie?, ?e art. 63 TFUE i 65 TFUE nie stoj? na przeszkodzie przepisom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego takim jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, które nie pozwalaj? podatnikowi b?d?cemu rezydentem w tym pa?stwie cz?onkowskim i podlegaj?cemu w nim nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego odlicza? strat wynikaj?cych ze zbycia nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim od podlegaj?cych opodatkowaniu w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim dochodów z papierów warto?ciowych, podczas gdy by?oby to mo?liwe, pod pewnymi warunkami, gdyby nieruchomo?? by?a po?o?ona w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie kosztów

84 Dla stron post?powania g?ównego niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku?y 63 TFUE i 65 TFUE nie stoj? na przeszkodzie przepisom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego takim jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, które nie pozwalaj? podatnikowi b?d?cemu rezydentem w tym pa?stwie cz?onkowskim i podlegaj?cemu w nim nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego odlicza? strat wynikaj?cych ze zbycia nieruchomo?ci po?o?onej w innym pa?stwie cz?onkowskim od podlegaj?cych opodatkowaniu w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim dochodów z papierów warto?ciowych, podczas gdy by?oby to mo?liwe, pod pewnymi warunkami, gdyby nieruchomo?? by?a po?o?ona w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.