Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

7 päivänä marraskuuta 2013 *

Ennakkoratkaisupyyntö — SEUT 63 ja SEUT 65 artikla — Pääomien vapaa liikkuvuus — Jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön myynnistä syntynyttä tappiota ei saada vähentää verotusjäsenvaltiossa syntyneistä arvopapereiden luovutusvoitoista

Asiassa C-322/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 23.6.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

K,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet ja E. Levits (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.1.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— K, edustajanaan asianajaja M. Tiusanen,

— Suomen hallitus, asiamiehinään H. Leppo ja S. Hartikainen,

— Saksan hallitus, asiamiehinään K. Petersen ja T. Henze,

— Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja K. Petkovska,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell, avustajanaan barrister K. Bacon,

— Euroopan komissio, asiamiehinään I. Koskinen, R. Lyal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.3.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty K:n, joka on Suomessa yleisesti verovelvollinen, vireille panemassa oikeudenkäynnissä, joka koskee sitä, että Suomen veroviranomaiset eivät ole antaneet hänen vähentää tappiota, joka on aiheutunut Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta, hänen Suomessa verotettavista pääomatuloistaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Suomen oikeus

3 Tuloverolain (1992/1535), joka on annettu 30.12.1992, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä eli verovuonna 2004 (jäljempänä tuloverolaki), 45 §:n 1 momentissa säädetään, että omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa.

4 Tuloverolain 50 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena sitä mukaan kuin voittoa kertyy, eikä sitä oteta huomioon pääomatulojen alijäämää vahvistettaessa.”

5 Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1995/1552) 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vieraasta valtiosta saatu tulo, johon Suomi on kansainvälisessä sopimuksessa luopunut käyttämästä verotusoikeuttaan, on luonnollisen henkilön – – veronalaista tuloa. Verovelvollisen tulosta menevistä veroista vähennetään kuitenkin osa, joka vastaa verosta vapautetun tulon osuutta tulolähteen ja tulolajin tulosta (progressioehtoinen vapautusmenetelmä). Vieraasta valtiosta saatua tuloa laskettaessa vähennetään tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja korot, jollei muualla toisin säädetä. Menot ja korot eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät vieraasta valtiosta saadun tulon määrän – –. Vähennys tulosta menevistä veroista tehdään eri veroista näiden suhteessa.”

6 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt kansallinen tuomioistuin selostaa, että Suomessa pääomatuloja verotetaan suhteellisesti. Tuloverolain 124 §:n 2 momentin mukaan vuoden 2004 pääomatuloihin sovellettava veroprosentti on 29 prosenttia.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

7 Suomen tasavallan hallituksen ja Ranskan tasavallan hallituksen välisen, tulon ja omaisuuden kaksinkertaisen verotuksen ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen, joka on allekirjoitettu Helsingissä 11.9.1970 (jäljempänä Suomen ja Ranskan välinen verosopimus) 6 artiklan 1 kappaleen mukaan kiinteästä omaisuudesta saadusta tulosta voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa omaisuus sijaitsee.

8 Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen 13 artiklan 1 kappaleen mukaan voitosta, joka on saatu luovutettaessa kiinteää omaisuutta, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa sanottu kiinteä omaisuus sijaitsee.

9 Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen 23 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Kaksinkertainen verotus estetään seuraavalla tavalla:

1. – –

2. Suomen osalta:

a) Muut kuin jäljempänä tämän kappaleen b-kohdassa tarkoitetut tulot ja omaisuus ovat vapaat 2 artiklan 3 kappaleen b-kohdassa tarkoitetusta Suomen verosta, milloin näistä tuloista tai omaisuudesta tämän sopimuksen mukaan voidaan verottaa Ranskassa.

– –

c) Tämän kappaleen a- ja b-kohtien määräysten estämättä Suomen vero siitä tulon osasta, josta tämän sopimuksen mukaan verotetaan Suomessa, voidaan määrätä sen verokannan mukaan, joka vastaa verotettavan tulon kokonaismäärää Suomen verolainsäädännön mukaan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 K myi vuonna 2004 Ranskassa sijaitsevan kiinteistön, jonka hän oli hankkinut vuonna 2001. K ilmoitti, että kiinteistön myynnistä oli aiheutunut 172 623 euron määräinen myyntitappio. Hän ei ollut saanut Ranskasta sellaista tuloa, josta hän olisi voinut tappion vähentää, eikä hän ollut vuonna 2004 myöskään omistanut Ranskassa muuta omaisuutta, jonka luovutusvoitosta tappio voitaisiin aikanaan vähentää. K sai kuitenkin verovuonna 2004 Suomessa verotettavia arvopapereiden luovutusvoittoja, joista hän vaati vähennettäväksi Ranskassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutuneen tappion. K ei harjoita yritystoimintaa, jonka kiinteään toimipaikkaan kiinteistö ja arvopaperit kuuluisivat.

11 Verovirasto katsoi verotusta toimittaessaan, ettei K:lla ollut oikeutta vähentää Suomessa irtaimesta omaisuudesta saaduista tuloista Ranskassa sijainneen kiinteistön myynnistä syntynyttä tappiota.

12 Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi 13.4.2006 K:n esittämän tappion vähentämistä koskevan vaatimuksen, minkä jälkeen K valitti asiasta Turun hallinto-oikeuteen. Valituksen tultua hylätyksi 31.10.2007 tehdyllä päätöksellä K on hakenut muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

13 K on väittänyt korkeimmassa hallinto-oikeudessa, että jos hänen valitustaan ei hyväksytä, tappio jää lopullisesti vähentämättä, koska hän on Suomessa yleisesti verovelvollinen eikä hänellä ole Ranskassa muuta tuloa tai omaisuutta. Tällaisella vähennysoikeuden epäämisellä loukataan hänen mukaansa sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteita eikä sitä voida perustella jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaolla.

14 K:n mukaan Ranskassa myydyn kiinteistön luovutustappion vähentäminen Suomessa saadusta osakkeiden luovutusvoitosta ei johda siihen, että rinnakkaisen verotusvallan käyttäminen kyseenalaistetaan. Oikeuskäytännöstä, joka perustuu erityisesti asiassa C-446/03, Marks & Spencer, 13.12.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-10837, 40 kohta) ja asiassa C-347/04, Rewe Zentralfinanz, 29.3.2007 annettuun tuomioon (Kok., s. I-2647, 69 kohta), käy K:n mukaan ilmi, että se, että Suomen tasavalta ei kanna veroa Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutusvoitosta, ei sinänsä riitä perusteeksi asettaa vaatimukseksi, että oikeus kiinteistön luovutustappion vähentämiseen edellyttää, että kiinteistö sijaitsee Suomessa.

15 K:n mukaan tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen estäminen ei voi olla oikeuttamisperuste, koska K:lla ei ole Ranskassa omaisuutta, toimintaa eikä tuloja.

16 Korkein hallinto-oikeus toteaa, että Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö voi vähentää Suomessa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta aiheutuneen tappion omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta tuloverolain mukaisesti, mutta sen sijaan tällainen henkilö ei voi vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta aiheutunutta tappiota Suomessa saaduista omaisuuden luovutusvoitoista. Mainittu tuomioistuin täsmentää, että se on jo pääasian kaltaisessa asiassa katsonut, ettei toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutuneita tappioita voida vähentää Suomessa verotettavista tuloista, mutta että mainittu asia ratkaistiin ennen kuin asiassa C-414/06, Lidl Belgium (tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601) ja asiassa C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061) annettiin ratkaisut.

17 Lisäksi korkein hallinto-oikeus katsoo, että käsiteltävä asia eroaa edellä mainituista asioista Lidl Belgium ja Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt siinä, että K:lle aiheutunut tappio ei liity toisessa jäsenvaltiossa kiinteästä toimipaikasta harjoitettuun yritystoimintaan. Tällaisen toiminnan jatkuessa on luonnollista olettaa, että kiinteä toimipaikka tuottaa myöhemmin voittoa, josta tappiot voidaan vähentää. Tästä seuraa, ettei ole varmuutta tappioiden jäämisestä lopulliseksi ja on olemassa kaksinkertaisen tappioiden vähentämisen vaara. Jos sitä vastoin verovelvolliselle ei jää toiseen valtioon mitään sellaista tulolähdettä, josta tappio voitaisiin vähentää, tilanne on tappioiden lopullisuutta arvioitaessa toinen, vaikka myös Ranskan verojärjestelmä voisi sisältää mahdollisuuden vähentää omaisuuden luovutustappio tulevien vuosien tuloista. Pääasian kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa, joka ei liity yritystoiminnan harjoittamiseen, ei ole mahdollista katsoa, että verovelvollinen saisi myöhemmin siinä jäsenvaltiossa, jossa omaisuus sijaitsee, tuloa, josta tappiot voitaisiin uudestaan vähentää.

18 Tässä asiayhteydessä korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 63 ja [SEUT] 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista osakkeiden luovutusvoitoista, kun kuitenkin Suomessa yleisesti verovelvollinen henkilö saa tietyin edellytyksin vähentää Suomessa sijaitsevan vastaavan kiinteistön luovutustappion luovutusvoitoista?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Korkein hallinto-oikeus pyrkii kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, ovatko SEUT 63 ja SEUT 65 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verosäännöstölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota ensin mainitussa jäsenvaltiossa verotettavista irtaimesta omaisuudesta saaduista tuloista, vaikka tämä olisi ollut tietyin edellytyksin mahdollista, mikäli kiinteistö olisi sijainnut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Rajoituksen olemassaolo

20 Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti todettu, että koska EUT-sopimuksessa ei määritellä SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, perustamissopimuksen 67 artiklan [artikla on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteen I muodostavalla nimikkeistöllä on edelleen ohjeellista arvoa, vaikka kyseinen direktiivi onkin annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 69 artikla ja 70 artiklan 1 kohta, jotka on kumottu Amsterdamin sopimuksella), minkä osalta on selvää, että liitteen nimikkeistön johdannon kolmannen kohdan mukaan siinä olevassa luettelossa ei esitetä pääomanliikkeiden käsitettä tyhjentävästi (ks. mm. asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter

Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8203, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-883, 19 kohta ja asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009, Kok., s. I-9807, 17 kohta).

21 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa mainitaan otsikon II, ”Kiinteistösijoitukset”, alla kotimaassa asuvan kiinteistösijoitukset ulkomaille.

22 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomanliikkeiden rajoittamisen osalta on palautettava mieleen, että tässä määräyksessä kiellettyihin toimenpiteisiin kuuluvat sellaiset jäsenvaltion toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tähän jäsenvaltioon, tai se, että tässä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muihin valtioihin (ks. asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok., s. I-1129, 24 kohta; asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 40 kohta; asia C-377/07, STEKO Industriemontage, tuomio 22.1.2009, Kok., s. I-299, 23 kohta ja em. asia Busley ja Cibrian Fernandez, tuomion 20 kohta).

23 Tällaisiksi rajoituksiksi on luokiteltava kansalliset toimenpiteet, jotka ovat omiaan estämään kiinteistöjen hankinnan muista jäsenvaltioista tai rajoittamaan niiden hankintaa (ks. vastaavasti em. asia Busley ja Cibrian Fernandez, tuomion 21 kohta).

24 Pääasiassa kyseessä olevasta verojärjestelmästä on todettava, että tuloverolain 50 §:n 1 momentissa säädetään, että Suomessa asuvat verovelvolliset voivat vähentää kiinteän tai irtaimen omaisuuden luovutuksesta syntyneen tappion toisen kiinteän tai irtaimen omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta sinä verovuonna, jona tappio on syntynyt, ja kolmena sitä seuraavana vuotena.

25 Tällainen vähennyskelpoisuus on kuitenkin veroetu, joka myönnetään kiinteän omaisuuden osalta vain, jos tappiot ovat syntyneet sellaisen omaisuuden luovutuksesta, joka sijaitsee verovelvollisen asuinjäsenvaltiossa, mutta ei silloin, kun kiinteä omaisuus sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa.

26 Lain 1995/1552 6 §:n 1 momentin mukaan nimittäin toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneet menot eivät ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät tuosta valtiosta saadun tulon määrän.

27 Näin ollen Suomessa asuva verovelvollinen ei voi vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutuksesta syntynyttä tappiota Suomessa verotettavista irtaimen omaisuuden luovutusvoitoista.

28 Näissä olosuhteissa Suomessa asuvan ja siellä yleisesti verovelvollisen henkilön, jolle aiheutuu toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta tappio, tilanne on vähemmän edullinen kuin sellaisen verovelvollisen tilanne, jolle aiheutuu tappio Suomessa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta.

29 Toisin kuin Suomen hallitus väittää, se, että jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen ei voi vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta aiheutunutta tappiota ensin mainitussa jäsenvaltiossa verotettavista voitoista, ei ole seurausta siitä, että kyseiset kaksi jäsenvaltiota käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa.

30 On näet todettava, että Suomen tasavalta on nyt käsiteltävässä asiassa päättänyt yhtäältä sallia sen, että Suomessa asuvat verovelvolliset voivat vähentää omaisuuden luovutuksesta aiheutuneen tappion toisen omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta, ja toisaalta rajoittaa tällaisen tappion huomioon ottamista erityisesti siten, että Suomessa verotettavasta voitosta ei voida vähentää toisessa jäsenvaltiossa aiheutunutta tappiota.

31 Tällainen erilainen kohtelu kiinteistön sijaintipaikan perusteella on omiaan aiheuttamaan sen, että verovelvolliset ovat vähemmän halukkaita tekemään kiinteistösijoituksia toiseen jäsenvaltioon, ja on näin ollen SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

32 On kuitenkin tutkittava, voidaanko tällaista pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta pitää oikeutettuna EUT-sopimuksen määräysten nojalla.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen

33 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että ”mitä [SEUT] 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

34 Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (ks. asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 57 kohta; asia C-510/08, Mattner, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3553, 32 kohta ja yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-305, 56 kohta).

35 Mainitussa määräyksessä vahvistettua poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 57 kohta).

36 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava mainitun artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, siinä säädetyn erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Suomen hallitus, Saksan hallitus ja Euroopan komissio toteavat tässä yhteydessä, että sellaisen verovelvollisen, joka on tehnyt kiinteistösijoituksen toiseen jäsenvaltioon, tilanne on objektiivisesti erilainen kuin sellaisen verovelvollisen tilanne, joka on tehnyt vastaavanlaisen sijoituksen asuinvaltioonsa.

38 Suomen hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva säännöstö perustuu tulojen ja tappioiden symmetriseen verokohteluun ja vähennysoikeus myönnetään ainoastaan Suomessa verotettaviin tuloihin liittyvistä tappioista. Se toteaa, että tästä syystä ei ole unionin oikeuden vastaista, että jäsenvaltiossa asuvia verovelvollisia, jotka ovat tehneet toiseen jäsenvaltioon sellaisia kiinteistösijoituksia, joista syntyy kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määritetyn verotusvallan jaon nojalla vain tässä toisessa jäsenvaltiossa verotettavia tuloja, kohdellaan eri tavalla kuin sellaisia jäsenvaltiossa asuvia verovelvollisia, jotka ovat tehneet tässä asuinjäsenvaltiossaan kiinteistösijoituksia, joista syntyy tässä jäsenvaltiossa verotettavia tuloja.

39 Saksan hallitus väittää, että jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön omistaja ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön omistaja eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, koska ensin mainittu omistaja kuuluu ensimmäisen jäsenvaltion verotuksen piiriin ja jälkimmäistä omistajaa puolestaan verotetaan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa siksi, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla kiinteän omaisuuden luovutuksesta aiheutunut tappio ja voitto kuuluvat yksinomaan sen jäsenvaltion verotusvallan piiriin, jossa luovutettu omaisuus sijaitsee.

40 Komissio puolestaan toteaa, että pääasian kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa ei voida katsoa, että Ranskassa tai Suomessa sijaitsevan kiinteistön suomalaisten omistajien tilanteet olisivat toisiinsa rinnastettavissa kiinteistön luovutuksesta aiheutuneen tappion vähennysoikeuden osalta. Ranskan vero-oikeudessa ei näet lainkaan tunneta tällaista vähennysoikeutta koskevaa periaatetta, toisin kuin Suomen vero-oikeudessa, joten se, että Suomen valtio kieltäytyy myöntämästä tällaista vähennystä, voidaan oikeuttaa tilanteiden erilaisuudella.

41 Ensinnäkin Suomen ja Saksan hallituksen väitteistä, joilla pyritään osoittamaan, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määritetty kiinteistötulojen verotusvallan jako saa aikaan sen, että toiseen jäsenvaltioon sijoituksen tehneen verovelvollisen tilanne eroaa asuinvaltiossaan investoinnin tehneen verovelvollisen tilanteesta, on muistutettava, että Euroopan unionin yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta päättää tulon ja varallisuuden verotusperusteista estääkseen kaksinkertaisen verotuksen tarvittaessa sopimusteitse (ks. asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9461, 54 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 52 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 52 kohta ja em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 48 kohta).

42 Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen 6 artiklan 1 kappaleen perusteella jäsenvaltiolla, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, on toimivalta verottaa tuloja, jotka verovelvollinen saa kyseisestä omaisuudesta. Lisäksi saman sopimuksen 13 artiklan 1 kappaleen mukaan voitosta, joka on saatu luovutettaessa kiinteää omaisuutta, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa sanottu kiinteä omaisuus sijaitsee.

43 Kuten korkein hallinto-oikeus kuitenkin huomauttaa, Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa sallitaan Suomen tasavallan soveltavan kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa progressioehtoista vapautusmenetelmää. Sopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen c kohdassa määrätään, että Suomen vero siitä tulon osasta, josta tämän sopimuksen mukaan verotetaan Suomessa, voidaan määrätä sen verokannan mukaan, joka vastaa verotettavan tulon kokonaismäärää Suomen verolainsäädännön mukaan.

44 Korkeimman hallinto-oikeuden selityksistä sekä K:n ja Suomen hallituksen suullisessa käsittelyssä esittämistä lausumista käy ilmi, että vaikka Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa sallitaan Ranskassa verotettavien tulojen huomioon ottaminen laskettaessa Suomessa verotettavaa tuloa progressiivisen verotuksen toteuttamiseksi, tätä mahdollisuutta ei kuitenkaan sovelleta pääomatuloihin, joihin kaikkiin sovelletaan samaa verokantaa.

45 Tästä mahdollisuudesta seuraa kuitenkin, että koska Suomen ja Ranskan välinen verosopimus, jonka mukaan sen jäsenvaltion, jonka alueella kiinteä omaisuus sijaitsee, toimivaltaan kuuluu verottaa tästä omaisuudesta syntyneitä tuloja, ei ole esteenä Ranskassa sijaitsevaan omaisuuteen liittyvien tulojen huomioon ottamiselle laskettaessa Suomessa asuvalle verovelvolliselle määrättävää veroa, tämä valinta ei voi myöskään olla esteenä mainitulle verovelvolliselle kyseisen omaisuuden myynnin yhteydessä aiheutuneen tappion huomioon ottamiselle.

46 Näin ollen se, että Suomen ja Ranskan välisessä verosopimuksessa annetaan verotusvalta sille jäsenvaltiolle, jossa kiinteistö sijaitsee, ei välttämättä saa aikaan sitä, että arvioitaessa, pitääkö tulot ja siis myös negatiiviset tulot ottaa huomioon asuinjäsenvaltiossa, tällaisen verovelvollisen tilanne eroaa sellaisen verovelvollisen tilanteesta, jonka kaikki tulot tulevat asuinjäsenvaltiosta.

47 Toiseksi siitä komission mainitsemasta seikasta, että jäsenvaltio, jossa kiinteistö sijaitsee, ei ole säätänyt oikeudesta vähentää kiinteistön myynnistä johtuvaa tappiota, ei voi myöskään seurata, että verovelvollisen tilanne olisi erilainen hänen asuinvaltionsa lainsäädännön kannalta, koska – kuten

tämän tuomion 30 ja 45 kohdassa on todettu – se, että tällaisia tappioita ei oteta huomioon, on seurausta verovelvollisen asuinjäsenvaltion tekemästä valinnasta eikä Suomen ja Ranskan välinen verosopimus ei ole esteenä tällaisten tappioiden huomioon ottamiselle.

48 Tästä seuraa, että erilaista kohtelua, joka koskee mahdollisuutta vähentää kiinteistön myynnistä aiheutunut tappio, ei voida pitää oikeutettuna kiinteistön sijaintipaikkaan liittyvän tilanteiden erilaisuuden perusteella.

49 Näin ollen on vielä selvitettävä, voidaanko pääasian kohteena oleva rajoitus oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, joihin unionin tuomioistuimessa huomautuksia esittäneet eri hallitukset ja komissio ovat vedonneet ja jotka koskevat tarvetta taata verotusvallan tasapainoinen jako Suomen tasavallan ja Ranskan tasavallan välillä, estää tappioiden huomioon ottaminen kahteen kertaan, ehkäistä veropetoksia sekä taata Suomen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

50 Ensinnäkin jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämisestä, johon kaikki huomautuksia esittäneet hallitukset ja komissio ovat vedonneet, on muistutettava, että kyseessä on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. mm. asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 45 kohta ja asia C-18/11, Philips Electronics UK, tuomio 6.9.2012, 23 kohta), joka voi johtaa siihen, että johonkin kyseisistä jäsenvaltioista sijoittautuneiden verovelvollisten taloudelliseen toimintaan on sovellettava pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 31 kohta).

51 Kuten unionin tuomioistuin on jo korostanut, tämän päämäärän tavoitteena on erityisesti säilyttää voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria (ks. em. asia Lidl Belgium, tuomion 33 kohta ja em. asia Philips Electronics UK, tuomion 24 kohta), jotta erityisesti voidaan estää se, että verovelvollinen voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaiset voitot tai tappiot (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 56 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 34 kohta).

52 Mikäli pääasiassa ei sovellettaisi Suomen ja Ranskan välistä verosopimusta, Suomen tasavallalla olisi oikeus verottaa Suomessa asuvan verovelvollisen Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta saamaa voittoa.

53 Suomen ja Ranskan välisen verosopimuksen ja Suomen verolainsäädännön soveltaminen yhdessä johtaa kuitenkin siihen, että Suomen tasavalta ei käytä verotusvaltaa Ranskassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutusvoittoon eikä tätä voittoa veroteta eikä oteta muullakaan tavalla huomioon Suomessa.

54 Jos hyväksyttäisiin, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön myynnistä aiheutunut tappio on voitava vähentää verovelvollisen asuinjäsenvaltiossa jäsenvaltioiden välillä sovitusta verotusvallan jaosta riippumatta, johtaisi se siihen, että kyseinen verovelvollinen voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa kyseisen tappion huomioon ottaminen on kaikkein edullisinta verotuksellisesti (ks. vastaavasti em. asia Lidl Belgium, tuomion 34 kohta).

55 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa, näissä olosuhteissa se, että kieltäydytään myöntämästä oikeutta vähentää Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutustappioita, mahdollistaa symmetrian säilyttämisen voittojen verottamisoikeuden ja tappioiden vähentämismahdollisuuden välillä. Tämä toimi edesauttaa lisäksi verotusvallan tasapainoista jakoa jäsenvaltioiden välillä koskevan tavoitteen saavuttamista.

56 Toiseksi oikeuskäytännössä on katsottu sen oikeuttamisperusteen osalta, joka koskee tarvetta estää tappioiden huomioon ottaminen kahteen kertaan ja johon Saksan ja Ruotsin hallitus ovat vedonneet, että jäsenvaltioiden on saatava estää tämä vaara (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 47 kohta; em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 47 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 35 kohta).

57 On kuitenkin todettava, että pääasian taustalla olevien kaltaisissa olosuhteissa vaara siitä, että verovelvollinen vetoaa kahteen kertaan samaan tappioon, vaikuttaa olemattomalta.

58 Kuten näet julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, luovutustappiota, joka on aiheutunut Ranskassa siellä sijaitsevan kiinteistön osalta, ei voida vähentää kokonaistuloista tai muun omaisuuden myynnistä saadusta voitosta.

59 Kolmanneksi Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan pääasian kohteena olevan Suomen säännöstön tavoitteena on estää veronkierron riski, joka aiheutuisi mahdollisuudesta siirtää kahden jäsenvaltion välillä luonnolliselle henkilölle aiheutuneita tappioita, koska tällainen mahdollisuus voisi johtaa siihen, että tappiot siirretään jäsenvaltioon, jossa niiden vähentäminen verotuksessa on kaikkein edullisinta.

60 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että pelkästään se, että jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen ostaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön, jonka hän luovuttaa tämän jälkeen tappiollisesti, ei voi olla perusteena veropetosta koskevalle yleiselle olettamalle eikä oikeutuksena toimenpiteelle, joka haittaa EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. analogisesti asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok., s. I-10829, 62 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 50 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 73 kohta; asia C-105/07, Lammers & Van Cleeff, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-173, 27 kohta; asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008, Kok., s. I-9099, 37 kohta ja asia C-318/10, SIAT, tuomio 5.7.2012, 38 kohta).

61 Jotta EUT-sopimuksessa taattua liikkumisvapautta rajoittava kansallinen toimenpide voitaisiin oikeuttaa veropetosten ja veronkierron torjumiseen liittyvillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia täysin keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 55 kohta; em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 74 kohta ja em. asia SIAT, tuomion 40 kohta).

62 Tällaisen oikeuttamisperusteen merkityksellisyydestä pääasian olosuhteiden kannalta on riittävää todeta, että tässä asiassa sovellettavan Suomen verosäännöstön erityisenä tavoitteena ei ole estää sitä, että täysin keinotekoiset järjestelyt saavat veroedun, vaan se koskee yleisesti kaikkia tilanteita, joissa tappiot johtuvat toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta.

63 Näin ollen pääasian kohteena olevaa verosäännöstöä ei voida oikeuttaa tarpeella estää veropetoksia ja veronkiertoa.

64 Neljänneksi Suomen ja Saksan hallitus katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva Suomen säännöstö voidaan oikeuttaa tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus, koska kyseisen järjestelmän pääperiaatteena on voittojen ja tappioiden symmetrinen verokohtelu. Suomessa ansiotuloja ja pääomatuloja verotetaan erikseen. Ansiotuloja verotetaan progressiivisesti, koska niiden verotuksessa otetaan erityisesti huomioon verovelvollisen henkilökohtainen tilanne, kun taas kaikkiin pääomatuloihin sovelletaan samaa verokantaa. Tästä seuraa niiden mukaan, että kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa annetaan toiselle jäsenvaltiolle valta verottaa näitä pääomatuloja, ne on vapautettu Suomessa täysin verosta eikä niillä ole mitään vaikutusta Suomessa

sovellettavaan verokantaan tai veron perusteeseen. Näin ollen kyseisten hallitusten mukaan Suomen järjestelmässä voittojen verottamatta jättäminen on suorassa yhteydessä tappioiden vähennyskelvottomuuteen.

65 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 42 kohta; em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 43 kohta; asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12341, 70 kohta; asia C-253/09, komissio v. Unkari, tuomio 1.12.2011, Kok., s. I-12391, 71 kohta, ja asia C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 13.11.2012, 57 kohta).

66 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että jotta tähän oikeuttamisperusteeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (em. asia komissio v. Belgia, tuomion 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 44 kohta; asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 72 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 58 kohta).

67 Kuten tämän tuomion 52 ja 53 kohdassa on muistutettu, mikäli Suomen ja Ranskan välistä verosopimusta ei sovellettaisi, Suomen tasavallalla olisi oikeus verottaa Suomessa asuvan verovelvollisen Ranskassa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta saamaa voittoa. Mainitun sopimuksen ja Suomen verolainsäädännön soveltaminen yhdessä johtaa kuitenkin siihen, että Ranskassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden luovutusvoittoa ei veroteta millään tavalla Suomessa, koska kyseistä voittoa ei veroteta eikä oteta muullakaan tavalla huomioon tässä jäsenvaltiossa.

68 Näissä olosuhteissa on niin, että koska Suomen verojärjestelmässä säädetään, että Suomessa asuva verovelvollinen, jolle aiheutuu tappiota Ranskassa sijaitsevan kiinteistön myynnistä, ei voi vedota kyseiseen tappioon Suomessa, kyseinen järjestelmä heijastaa symmetristä logiikkaa (ks. vastaavasti em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 42 kohta; em. asia komissio v. Belgia, tuomion 73 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 74 kohta).

69 Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä tavoiteltu päämäärä ja koska kyseessä on sama verovelvollinen ja sama vero, yhtäältä myönnetty veroetu eli pääomasijoituksesta aiheutuneiden tappioiden huomioon ottaminen ja toisaalta kyseisestä sijoituksesta saatujen voittojen verottaminen ovat suorassa yhteydessä toisiinsa.

70 Tässä yhteydessä on muistutettava, että näitä kahta edellytystä eli sitä, että kyse on samasta verovelvollisesta ja verosta, on oikeuskäytännössä pidetty riittävinä edellä mainitun yhteyden osoittamiseksi (ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok., s. I-4071, 58 kohta; em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 42 kohta; em. asia komissio v. Belgia, tuomion 76 kohta ja em. asia komissio v. Unkari, tuomion 77 kohta).

71 Näin ollen on todettava, että pääasian kohteena olevan kaltainen lainsäädäntö voidaan oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, jotka koskevat tarvetta taata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja taata Suomen verojärjestelmän johdonmukaisuus, ja sillä voidaan saavuttaa kyseiset tavoitteet.

72 On kuitenkin vielä selvitettävä, ylitetäänkö kyseisellä lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon, että kyseiset kaksi tavoitetta voivat, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, olla päällekkäisiä (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 80 kohta).

73 Korkein hallinto-oikeus pohtii tässä yhteydessä, mikä merkitys on annettava sille seikalle, että aiheutunut tappio ei liity toisessa jäsenvaltiossa kiinteästä toimipaikasta harjoitettuun yritystoimintaan, ja sille seikalle, että koska verovelvollisella ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa enää tulolähteitä, joita hän voisi käyttää mainitun tappion vähentämiseen, tappio saattaisi jäädä lopulliseksi.

74 K on väittänyt tässä yhteydessä korkeimmassa hallinto-oikeudessa, että suhteellisuusperiaatetta koskevat vaatimukset eivät täyty, koska tappiosta tulee lopullinen.

75 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että toimenpide, jolla suljetaan pois jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön mahdollisuus vähentää verotettavista voitoistaan tappiot, jotka ovat aiheutuneet sen tytäryhtiölle toisessa jäsenvaltiossa, vaikka sillä myönnetään tällainen mahdollisuus ensin mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön tappioiden osalta, tai jolla suljetaan pois sulautumisen yhteydessä jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön mahdollisuus vähentää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen sulautuneen tytäryhtiön tappiot verotettavista tuloistaan, voi olla oikeutettu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi sekä tappioiden kaksinkertaiseen vähentämiseen ja veronkiertoon liittyvien vaarojen välttämiseksi (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 44–51 kohta ja asia C-123/11, A, tuomio 21.2.2013, 40–46 kohta), mutta sillä ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi olennaisilta osin, tilanteessa, jossa ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinjäsenvaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 55 kohta ja em. asia A, tuomion 49 kohta).

76 Pääasian kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa ei voida kuitenkaan katsoa korkeimman hallinto-oikeuden selostamista tosiseikkoja koskevista olosuhteista riippumatta, että K:n kaltainen verovelvollinen olisi käyttänyt loppuun kaikki siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteistö sijaitsee, olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet.

77 Koska nimittäin jäsenvaltio, jossa kiinteistö sijaitsee, ei ole säätänyt mahdollisuudesta ottaa huomioon kiinteistön myynnistä aiheutuneita tappioita, tällaista mahdollisuutta ei ole milloinkaan ollut.

78 Tällaisissa olosuhteissa se, että katsottaisiin, että verovelvollisen asuinjäsenvaltion olisi silti mahdollistettava kiinteistötappioiden vähentäminen tuossa jäsenvaltiossa verotettavista voitoista, tarkoittaisi, että viimeksi mainitun jäsenvaltion olisi vastattava sen jäsenvaltion, jossa kiinteistö sijaitsee, antaman verolainsäädännön soveltamisesta aiheutuvista haitallisista vaikutuksista.

79 Oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jäsenvaltion ei voida edellyttää ottavan oman verolainsäädäntönsä soveltamiseksi huomioon mahdollisia haitallisia vaikutuksia, jotka aiheutuvat erityispiirteistä toisen jäsenvaltion säännöstössä, jota sovelletaan viimeksi mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteistöön, joka kuuluu ensin mainitun valtion alueella asuvalle verovelvolliselle (ks. analogisesti asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 51 kohta; asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008, Kok., s. I-1129, 42 kohta ja em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 49 kohta).

80 Pääomien vapaata liikkuvuutta ei voida ymmärtää siten, että jäsenvaltio olisi pakotettu laatimaan verosääntönsä jonkin toisen jäsenvaltion verosäännöt huomioon ottaen varmistaakseen kaikissa tilanteissa verotuksen, joka poistaa kaikki kansallisista verosäännöstöistä johtuvat eroavuudet, koska päätökset, jotka verovelvollinen tekee sijoittamisesta ulkomaille, voivat tapauksen mukaan olla enemmän tai vähemmän edullisia tai epäedullisia tällaiselle verovelvolliselle (ks. analogisesti em. asia Deutsche Shell, tuomion 43 kohta ja em. asia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomion 50 kohta).

81 Näin ollen on todettava, että jos jäsenvaltion, jonka alueella kiinteistö sijaitsee, lainsäädännössä ei säädetä mahdollisuudesta ottaa huomioon kiinteistön myynnistä aiheutuneita tappioita, korkeimman hallinto-oikeuden ja K:n selostamilla tosiseikkoja koskevilla olosuhteilla, joiden mukaan tappio saattaisi olla lopullinen, ei ole vaikutusta pääasiassa kyseessä olevan rajoittavan toimenpiteen oikeasuhteisuuteen.

82 Kaiken edellä esitetyn perusteella on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevalla verojärjestelmällä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen sillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

83 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 ja SEUT 65 artikla eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verosäännöstölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota ensin mainitussa jäsenvaltiossa verotettavista irtaimesta omaisuudesta saatavista luovutusvoitoista, vaikka tämä olisi ollut tietyin edellytyksin mahdollista, mikäli kiinteistö olisi sijainnut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

84 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 63 ja SEUT 65 artikla eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verosäännöstölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen henkilö ei saa vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntynyttä tappiota ensin mainitussa jäsenvaltiossa verotettavista irtaimesta omaisuudesta saatavista luovutusvoitoista, vaikka tämä olisi ollut tietyin edellytyksin mahdollista, mikäli kiinteistö olisi sijainnut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset