Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

7 ноември 2013 година*

„Преюдициално запитване — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство на държава членка, което не допуска загубата от продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот да бъде приспадната от печалбата от прехвърлянето на ценни книжа в държавата членка на облагане“

По дело C-322/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Korkein hallinto-oikeus (Финландия) с акт от 23 юни 2011 г., постъпил в Съда на 28 юни 2011 г., в рамките на производство, образувано по жалба на

K,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н A. Borg Barthet и г-н E. Levits (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 януари 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за K, от M. Tiusanen, asianajaja,

— за финландското правителство, от г-жа H. Leppo и г-н S. Hartikainen, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-жа K. Petersen и г-н T. Henze, в качеството на представители,

— за шведското правителство, от г-жа A. Falk и г-жа K. Petkovska, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа C. Murrell, в качеството на представител, подпомагана от K. Bacon, barrister,

* Език на производството: фински.

— за Европейската комисия, от г-н I. Koskinen, г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 март 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по жалба на K, който е неограничено задължен по данъка върху доходите във Финландия, срещу отказа на финландската данъчна администрация да му позволи да приспадне загубите, претърпени при прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот, от доходите му, обложени във Финландия.

Правна уредба

Финландското право

3 Съгласно член 45, параграф 1 от Закон 1992/1535 за данъка върху доходите (tuloverolaki (1992/1535) от 30 декември 1992 г., в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство, тоест през данъчната 2004 г. (наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите“), печалбата от прехвърлянето на имущество представлява подлежащ на облагане капиталов доход.

4 Член 50 от Закона за данъка върху доходите гласи:

„Загубите от прехвърлянето на имущество могат да бъдат приспаднати от печалбата от прехвърлянето на имущество през текущата данъчна година и през следващите три данъчни години съобразно момента, в който е претърпяна загубата, без да бъдат взети предвид при определянето на загубата от капиталовите доходи“.

5 Член 6 от Закон 1995/1552 за избягване на международното двойно данъчно облагане (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552) гласи следното:

„Доходът от чужда държава, за който Финландия с международно споразумение се е отказала да упражнява данъчни правомощия, се приема за облагаем доход на физическо лице […]. Частта, която отговаря на освободения доход с оглед на източника и вида на дохода, обаче се приспада от данъците върху дохода на данъчнозадълженото лице (метод „освобождаване с прогресия“). При изчисляването на дохода от чужда държава загубите и лихвите, свързани с получаването и поддържането на дохода, се приспадат, освен ако не е предвидено друго. Загубите и лихвите обаче не подлежат на приспадане, ако надвишават размера на дохода от чуждата държава […]. Приспадането се извършва пропорционално от различните данъци“.

6 Запитващата юрисдикция пояснява, че във Финландия капиталовите доходи подлежат на пропорционално облагане. Съгласно член 124, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите данъчната ставка, прилагана през 2004 г. за капиталовите доходи, е в размер на 29 %.

Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане

7 Съгласно член 6, параграф 1 от подписаната в Хелзинки на 11 септември 1970 г. между правителството на Френската република и правителството на Република Финландия Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху доходите и имуществото (наричана по-нататък „френско-финландската спогодба“) доходите от недвижимо имущество подлежат на облагане в договарящата държава, в която то се намира.

8 Член 13, параграф 1 от френско-финландската спогодба предвижда, че печалбите от отчуждаването на недвижимо имущество се облагат в договарящата държава, в която то се намира.

9 Член 23 от френско-финландската спогодба предвижда следното:

„Двойното данъчно облагане се премахва, както следва:

1. […]

2. във Финландия:

a) Доходите и имуществото, различни от посочените в буква b) от този параграф, се освобождават от облагане с финландските данъци, посочени в член 2, параграф 3, буква b), когато тези доходи или имущество подлежат на облагане с данък във Франция по силата на настоящата спогодба.

[…]

c) Независимо от разпоредбите на букви a) и b) от този параграф, размерът на финландския данък за частта от доходите, които съгласно настоящата спогодба се облагат с данък във Финландия, може да бъде определен, като се приложи данъчната ставка, която съответства на целия размер на облагаемия доход съгласно финландското законодателство“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

10 През 2004 г. K продава намиращ се във Франция недвижим имот, придобит от него през 2001 г. Вследствие на тази продажба той декларира загуба в размер на 172 623 EUR. Видно от данъчните му декларации, K няма доходи във Франция, от които да може да приспадне тази загуба, и през 2004 г. не е придобил друго имущество във Франция, продажбата на което би му позволила да приспадне загубата. При все това през 2004 г. K получава във Финландия подлежаща на облагане в тази държава печалба от прехвърлянето на ценни книжа и иска да приспадне загубата от продажбата на намиращия се във Франция недвижим имот от тази печалба. K не упражнява стопанска дейност във връзка с недвижимото имущество или ценните книжа.

11 Местната данъчната служба (verovirasto) приема, че K няма право да приспадне загубите от продажбата на намиращия се във Франция недвижим имот от получените във Финландия доходи от ценни книжа.

12 След като искането за приспадане, подадено от K до Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta (комисия за данъчен контрол за Югозападна Финландия), е отхвърлено на 13 април 2006 г., K подава жалба пред Turun hallinto-oikeus (Административен съд, град Турку). Тази жалба също е отхвърлена с решение от 31 октомври 2007 г., поради което K подава касационна жалба пред Korkein hallinto-oikeus [Върховен административен съд].

13 K изтъква, че при неуважение на жалбата му окончателно няма да може да приспадне претърпяната загуба, тъй като е неограничено задължено лице по данъка върху доходите във Финландия и няма други доходи или имущество във Франция. Тази невъзможност за приспадане обаче била в противоречие с принципите на свобода на установяване и на свободно движение на капитали и не можела да бъде обоснована с разпределението на правомощието за данъчно облагане между държавите членки.

14 Според K приспадането на загубата от продажбата на недвижим имот във Франция от печалбата от прехвърлянето на акции във Финландия не застрашава упражняването на паралелни данъчни правомощия. Съгласно практиката на Съда, и по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 40) и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 69), фактът, че Република Финландия не събира данъци върху печалбата от прехвърлянето на недвижим имот във Франция, не е достатъчен сам по себе си, за да обоснове правило, съгласно което на приспадане подлежат само загубите от намиращите се във Финландия недвижими имоти.

15 Избягването на двойното приспадане на загубите също не можело да бъде основателно съображение, тъй като K не притежавал имущество във Франция, не упражнявал дейност и не получавал доходи в тази държава.

16 Запитващата юрисдикция изтъква, че лице, което е неограничено задължено по данъка върху доходите във Финландия, може да приспадне в тази държава загуба, претърпяна при прехвърлянето на намиращ се във Финландия недвижим имот, съгласно условията и реда, определени със Закона за данъка върху доходите, но не може да направи това по отношение на загуба, претърпяна при прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот. Тази юрисдикция уточнява, че по дело, сходно на това по главното производство, вече е било отказано загуби, произтичащи от продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот, да бъдат приспаднати от облагаемите във Финландия доходи, но че решението по въпросното дело е било постановено преди обявяването на Решение на Съда от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (C-414/06, Сборник, стр. I-3601) и Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Сборник, стр. I-8061).

17 Освен това според запитващата юрисдикция настоящото дело се различава от тези, по които са постановени посочените по-горе Решение по дело Lidl Belgium и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, поради факта че претърпяната от K загуба не е свързана с упражняването на стопанска дейност посредством постоянен обект в друга държава членка. Всъщност осъществяваната в такъв контекст дейност по принцип е дългосрочна и има основание да се очаква, че по-късно от нея ще бъдат реализирани печалби, от които загубата ще може отново да се приспадне. Следователно в такъв случай не било сигурно дали загубите ще бъдат окончателни и съществувала вероятност от двойно приспадане на загубите. За разлика от това, когато данъчнозадължено лице няма вече източници на доход в друга държава членка, които да му позволят да приспадне загуба, положението е различно от гледна точка на окончателния характер на загубата, макар френската данъчна система също да предвижда възможност за приспадане на загубата от прехвърлянето на имущество от доходите през следващите години. Всъщност в положение като разглежданото в главното производство, което не е свързано с упражняването на стопанска дейност, няма основание да се смята, че данъчнозадълженото лице ще получи впоследствие в държавата членка, в която се намира имотът, доход, от който ще може отново да приспадне загубата.

18 При тези обстоятелства Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби, съгласно които лице, неограничено задължено по данъка върху доходите във Финландия, не може да приспадне загубата, която е претърпяло при прехвърлянето на недвижимо имущество във Франция, от подлежащата на облагане във Финландия печалба от прехвърлянето на акции, при положение че лице, неограничено задължено по данъка върху доходите във Финландия, може при определени условия да приспадне от капиталовите си печалби загубите от продажбата на такова недвижимо имущество във Финландия?“.

По преюдициалния въпрос

19 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС допускат данъчноправна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която не позволява на лице, местно за тази държава членка и неограничено задължено по данъка върху доходите в нея, да приспада загубите от прехвърлянето на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемите в първата държава членка доходи от ценни книжа, при положение че това би било възможно при определени условия, ако имотът се намира в първата държава членка.

По наличието на ограничение

20 Съгласно постоянната съдебна практика поради липсата в Договора за функционирането на Европейския съюз на определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС номенклатурата, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (член, отменен с Договора от Амстердам) (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), запазва указателния си характер, макар тази директива да е приета на основание член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (впоследствие член 69 ЕО и член 70, параграф 1 ЕО, отменени с Договора от Амстердам), тъй като съгласно трета алинея от въведението на това приложение съдържащата се в него номенклатура не изчерпва понятието за движение на капитали (вж. по-специално Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 22 и цитираната съдебна практика; Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block, C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 19 и Решение от 15 октомври 2009 г. по дело Busley и Cibrian Fernandez, C-35/08, Сборник, стр. I-9807, точка 17).

21 В приложение I към Директива 88/361 са изброени движения на капитали, като в рубрика II, озаглавена „Инвестиции в недвижими имоти“, са посочени инвестициите на местни лица в недвижими имоти в чужбина.

22 Що се отнася до наличието на ограничения на движенията на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС, следва да се припомни, че забранените от тази разпоредба мерки включват такива, които по естеството си могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в дадена държава членка или да възпрат местните за посочената държава членка лица да инвестират в други държави (вж. Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24, Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40, Решение от 22 януари 2009 г. по дело STEKO Industriemontage, C-377/07, Сборник, стр. I-299, точка 23, както и Решение по дело Busley и Cibrian Fernandez, посочено по-горе, точка 20).

23 Може да се счита, че представляват такива ограничения националните мерки, които могат да възпрепятстват или да ограничат придобиването на недвижим имот, намиращ се в друга държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Busley и Cibrian Fernandez, посочено по-горе, точка 21).

24 Що се отнася до разглежданата в главното производство данъчна система обаче, следва да се отбележи, че съгласно член 50, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите местните данъчнозадължени лица могат да приспаднат загубите от прехвърлянето на движимо или недвижимо имущество от печалбата от прехвърлянето на друго движимо или недвижимо имущество през текущата данъчна година и през следващите три данъчни години съобразно момента, в който е претърпяна загубата.

25 Тази възможност за приспадане обаче представлява данъчно предимство, което в случай на недвижим имот се предоставя само когато загубите са претърпени вследствие на прехвърлянето на такъв имот, намиращ се на територията на държавата членка, в която данъчнозадълженото лице е местно, но не и когато имотът се намира в друга държава членка.

26 Всъщност съгласно член 6, параграф 1 от Закон 1995/1552 загубите, претърпени в друга държава членка, не подлежат на приспадане, доколкото надвишават размера на получения в тази държава доход.

27 Следователно местно данъчнозадължено лице не може да приспадне загубите от прехвърляне на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемата във Финландия печалба, реализирана при прехвърлянето на ценни книжа.

28 При тези обстоятелства данъчното положение на местно и неограничено задължено по данъка върху доходите във Финландия лице, което е претърпяло загуба при продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот, е по-неблагоприятно от това на данъчнозадължено лице, което е претърпяло загуба вследствие на продажбата на намиращ се във Финландия недвижим имот.

29 Противно на твърдението на финландското правителство, невъзможността на местно за дадена държава членка данъчнозадължено лице да приспадне загубите, претърпени при продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот, от облагаемите в първата държава членка печалби не произтича от паралелното упражняване на данъчните правомощия на тези две държави членки.

30 Всъщност трябва да се отбележи, че в случая Република Финландия е избрала, от една страна, да разреши на местните данъчнозадължени лица да приспадат загубите от прехвърлянето на дадено имущество от печалбите от прехвърлянето на друго имущество, и от друга страна, да ограничи отчитането на такива загуби, и по-специално да не допуска компенсирането на облагаеми във Финландия печалби с претърпени в друга държава членка загуби.

31 Такава разлика в третирането в зависимост от мястото, в което се намира недвижимият имот, може да възпре данъчнозадължено лице да инвестира в недвижими имоти в друга държава членка и поради това представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 63 ДФЕС.

32 Следва обаче да се провери дали такова ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на Европейския съюз.

По обосновката на ограничението на свободното движение на капитали

33 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „[р]азпоредбите на член 63 [ДФЕС] не накърняват правото на държавите членки […] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

34 Тази разпоредба, доколкото представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение на данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват или са установени, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора (вж. Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 57, Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner, C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 32, както и Решение от 10 февруари 2011 г. по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 56).

35 Всъщност самата дерогация, предвидена в посочената разпоредба, е ограничена от член 65, параграф 3 ДФЕС, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“ (Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 57).

36 Следователно случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на дискриминация, забранени от параграф 3 от същия член. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национална данъчноправна уредба като разглежданата по главното производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането, която тя предвижда, трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е обоснована с императивно съображение от обществен интерес (Решение по дело Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе, точка 58 и цитираната съдебна практика).

37 В това отношение финландското и германското правителство, както и Европейската комисия твърдят, че положението на данъчнозадължено лице, което е инвестирало в недвижим имот в друга държава членка, е обективно различно от това на данъчнозадължено лице, инвестирало в такъв имот в държавата членка, за която е местно.

38 Според финландското правителство разглежданата в главното производство правна уредба се основава на симетрично данъчно третиране на доходите и загубите, тъй като се допуска приспадане само на загубите, свързани с облагаеми във Финландия доходи. Следователно не било в противоречие с правото на Съюза местните данъчнозадължени лица, които са инвестирали в недвижими имоти в друга държава членка и вследствие на това са получили доходи, облагаеми само в последната държава членка в съответствие с разпределението на данъчните правомощия в спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, да бъдат третирани различно от местните данъчнозадължени лица, инвестирали в недвижими имоти в държавата членка, за която са местни, и получили облагаеми в последната държава доходи.

39 Германското правителство твърди, че собственикът на недвижим имот, който се намира на територията на дадена държава, и собственикът на недвижим имот, който се намира в друга държава членка, не са в сходно от обективна гледна точка положение, доколкото първият собственик ще бъде обложен с данък в тази държава, а вторият собственик ще бъде обложен с данък в другата държава членка, тъй като при наличие на спогодба за избягване на двойното

данъчно облагане загубите и печалбите от прехвърлянето на недвижими имоти попадат изключително в обхвата само на данъчния суверенитет на държавата членка, в която се намира прехвърленият имот.

40 От своя страна Комисията отбелязва, че в случай като разглеждания в главното производство не може да се поддържа, че финландските собственици на недвижим имот, намиращ се във Франция или във Финландия, се намират в сходно положение от гледна точка на възможността за приспадане на произтичащата от прехвърлянето на недвижимия имот загуба. Всъщност френското данъчно право, за разлика от финландското данъчно право, дори не познавало института на това приспадане, така че отказът на финландската държава да допусне приспадането бил обоснован от това различно положение.

41 На първо място, що се отнася до доводите на финландското и германското правителство, че вследствие на разпределението на правомощието за облагане на доходите от недвижими имоти в съответствие със спогодба за избягване на двойното данъчно облагане положението на инвестирало в друга държава членка данъчнозадължено лице е различно от това на данъчнозадължено лице, инвестирало в държавата, за която е местно, следва да се припомни, че при липсата на приети от Европейския съюз мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки остават компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото с оглед на премахването, ако е необходимо чрез спогодби, на двойното данъчно облагане (вж. Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 54, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 52, Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 52, както и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 48).

42 Съгласно член 6, параграф 1 от френско-финландската спогодба държавата членка, в която се намира недвижимият имот, е оправомощена да облага доходите, които данъчнозадълженото лице получава от него. Освен това в член 13, параграф 1 от тази спогодба се предвижда, че печалбите от отчуждаването на недвижимо имущество се облагат в договарящата държава, в която то се намира.

43 При все това, както посочва запитващата юрисдикция, френско-финландската спогодба позволява на Република Финландия да прилага процедура за освобождаване с прогресия, като премахва двойното данъчно облагане. Така член 23, параграф 2, буква c) от тази спогодба предвижда, че размерът на финландския данък за частта от доходите, които съгласно посочената спогодба се облагат с данък във Финландия, може да бъде определен, като се приложи данъчната ставка, която съответства на целия размер на облагаемия доход съгласно финландското законодателство.

44 От поясненията на запитващата юрисдикция, както и от тези на K и финландското правителство в хода на съдебното заседание следва, че макар френско-финландската спогодба да позволява отчитането на облагаемия във Франция доход при изчисляване на данъка върху облагаемия във Финландия доход, за да бъде приложено прогресивното облагане, тази възможност все пак не е призната за капиталовите доходи, за които се прилага ставка с фиксиран размер.

45 От тази възможност обаче следва, че доколкото френско-финландската спогодба, съгласно която държавата членка, на чиято територия се намира недвижим имот, облага получените от него доходи, допуска при изчисляване на данъка на местно за Финландия данъчнозадължено лице да бъдат отчетени доходи от намиращ се във Франция имот, този избор не може да изключи и отчитане на загуба, понесена от данъчнозадълженото лице при продажбата на този имот.

46 Следователно обстоятелството, че с френско-финландската спогодба правомощието за облагане е предоставено на държавата членка, в която се намира недвижимият имот, не поставя задължително такова данъчнозадължено лице в различно положение от гледна точка на отчитането на доходите, включително на отрицателните доходи, в държавата членка, за която е местно лице, спрямо положението на данъчнозадължено лице, което получава всички свои доходи на територията на държавата членка, за която е местно.

47 На второ място, що се отнася до изтъкнатото от Комисията обстоятелство, че държавата членка, в която се намира недвижимият имот, не предвижда право на приспадане на загубите от продажбата на недвижим имот, то също не би могло да постави данъчнозадължено лице в различно положение с оглед на законодателството на държавата, за която е местно, доколкото, както бе посочено в точки 30 и 45 от настоящото решение, отказът да бъдат отчетени такива загуби произтича от избора, направен от държавата членка, за която данъчнозадълженото лице е местно, и доколкото френско-финландската спогодба допуска отчитането на такива загуби.

48 От това следва, че разликата в третирането от гледна точка на възможността за приспадане на загубите от продажба на недвижим имот не може да бъде обоснована от разлика в положението, свързана с мястото, в което се намира посоченият имот.

49 Ето защо следва също да се провери дали разглежданото в главното производство ограничение може да бъде обосновано от императивни съображения от общ интерес, които са изтъкнати от различните правителства, представили становища пред Съда, и от Комисията, и се отнасят до необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на правомощието за данъчно облагане между Република Финландия и Френската република, да се предотврати двойното отчитане на загубите, да се предотвратят данъчните измами, както и да се гарантира съгласуваността на финландската данъчна система.

50 Що се отнася, на първо място, до балансираното разпределение на правомощието за данъчно облагане между държавите членки, изтъкнато от всички правителства, представили становища, и от Комисията, следва да се напомни, че става въпрос за законосъобразна цел, призната от Съда (вж. по-специално Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus, C-371/10, Сборник, стр. I-12273, точка 45 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Philips Electronics UK, C-18/11, точка 23), поради което може да се наложи към стопанската дейност на данъчнозадължените лица, установени в една от споменатите държави членки, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 45, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 54, както и Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 31).

51 Както Съдът вече е подчертал, тази цел се изразява в запазване на симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите (вж. Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 33 и Решение по дело Philips Electronics UK, посочено по-горе, точка 24), по-специално за да се избегне данъчнозадълженото лице свободно да избира държавата членка, в която ще декларира такива печалби или загуби (вж. в този смисъл Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 34).

52 В главното производство, ако не се прилагаше френско-финландската спогодба, Република Финландия щеше да има право да облага печалбите, реализирани от местно за нея данъчнозадължено лице от прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот.

53 Съвместното прилагане на френско-финландската спогодба и финландското данъчно законодателство обаче води до това, че Република Финландия няма данъчни правомощия по отношение на печалбите от прехвърлянето на намиращи се във Франция недвижими имоти, като тези печалби нито се облагат, нито се отчитат по друг начин във Финландия.

54 Да се допусне възможността загубите от продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот да подлежат на приспадане в държавата членка, за която данъчнозадълженото лице е местно, независимо от договореното между държавите членки разпределение на правомощията за данъчно облагане, би означавало да се позволи на данъчнозадълженото лице да избира свободно държавата членка, в която отчитането на посочените загуби е най-благоприятно от данъчна гледна точка (вж. в този смисъл Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 34).

55 При тези обстоятелства, както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 40 от заключението си, отказът да се допусне приспадане на загубите от прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот позволява да се запази симетрията между правото да се облагат печалбите и възможността да се приспадат загубите. Освен това тази мярка способства за постигане на целта да се гарантира балансирано разпределение на правомощието за данъчно облагане между държавите членки.

56 На второ място, що се отнася до частта от обосновката, която е свързана с необходимостта от предотвратяване на двойното отчитане на загубите и е изтъкната от германското и шведското правителство, Съдът признава, че държавите членки трябва да могат да предотвратят тази опасност (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 47, Решение по дело Rewe Zentralfinanz, посочено по-горе, точка 47 и Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 35).

57 Следва да се отбележи обаче, че при обстоятелства като тези в основата на спора по главното производство изглежда не съществува опасност данъчнозадължено лице да декларира два пъти една и съща загуба.

58 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 32 от заключението си, претърпените във Франция загуби от намиращ се в тази държава членка недвижим имот в никакъв случай не могат да бъдат приспаднати нито от общия размер на дохода, нито от реализирана при продажбата на друг имот печалба.

59 На трето място, според шведското правителство и правителството на Обединеното кралство разглежданата в главното производство финландска правна уредба има за цел да предотврати опасността от отклонение от данъчно облагане, която би могла да възникне при възможност за прехвърляне между две държави членки на претърпените от физическо лице загуби, тъй като подобна възможност може да доведе до това загубите да бъдат прехвърлени към държавата членка, в която данъчното им приспадане е по-благоприятно.

60 В това отношение от практиката на Съда следва, че само от обстоятелството, че местно данъчнозадължено лице е придобило намиращ се в друга държава членка недвижим имот, който впоследствие е прехвърлило на загуба, не може да се изведе обща презумпция за данъчна измама и да се обоснове мярка, накърняваща упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора (вж. по аналогия Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y, C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 62, Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 50, Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 73, Решение от 17 януари 2008 г. по дело Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Сборник, стр. I-173, точка 27, Решение от 4 декември 2008 г. по дело Jobra, C-330/07, Сборник, стр. I-9099, точка 37, както и Решение от 5 юли 2012 г. по дело SIAT, C-318/10, точка 38).

61 За да може национална мярка, с която се ограничава гарантирана в Договора свобода на движение, да бъде обоснована с доводи за борба с данъчната измама и отклонението от данъчно облагане, тя трябва да е насочена конкретно към това да попречи на практики, изразяващи се в създаване на изцяло привидни договорености, които не отразяват икономическата действителност, с цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от дейности, извършени на националната територия (вж. в този смисъл Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 55, Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 74, както и Решение по дело SIAT, посочено по-горе, точка 40).

62 Що се отнася до релевантността на такава обосновка с оглед на обстоятелства като разглежданите в главното производство, достатъчно е да се посочи, че приложимата по делото финландска данъчноправна уредба няма за конкретна цел да се избегне прилагането на данъчно предимство за изцяло привидни договорености, а най-общо се отнася до всяко положение, в което загубите произтичат от намиращ се в друга държава членка недвижим имот.

63 Следователно необходимостта от предотвратяване на данъчните измами и отклонението от данъчно облагане не би могла да обоснове разглежданата в главното производство данъчноправна уредба.

64 На четвърто място, финландското и германското правителство смятат, че разглежданата в главното производство финландска правна уредба е обоснована от необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система, чийто основен принцип е симетричното третиране на печалбите и загубите. Във Финландия доходите от трудови правоотношения и капиталовите доходи се третирали отделно. За първите се прилагала прогресивна данъчна ставка, тъй като при облагането им се вземало предвид по-специално личното положение на данъчнозадълженото лице, докато за капиталовите доходи се прилагала единна ставка. От това следвало, че когато съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане правомощието за облагане на тези капиталови доходи е предоставено на друга държава членка, във Финландия те били напълно освободени от облагане с данък и не оказвали никакво въздействие върху ставката на финландския данък или върху данъчната основа. Ето защо във финландската система съществувала пряка връзка между необлагането на печалбите и невъзможността за приспадане на загубите.

65 Следва да се припомни, както Съдът вече е приел, че необходимостта да се запази съгласуваността на дадена данъчна система може да обоснове ограничение на упражняването на гарантираните в Договора свободи на движение (Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 21, Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 42, Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 43, Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Белгия, C-250/08, Сборник, стр. I-12341, точка 70, Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Унгария, C-253/09, Сборник, стр. I-12391, точка 71, както и Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, точка 57).

66 Все пак съгласно постоянната съдебна практика, за да може да издържи аргумент, изграден върху подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (Решение по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 71 и цитираната съдебна практика), като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на въпросното законодателство (Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon, C-418/07, Сборник, стр. I-8947, точка 44, Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 72, както и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 58).

67 Както бе припомнено в точки 52 и 53 от настоящото решение, ако не се прилагаше френско-финландската спогодба, Република Финландия щеше да има право да облага печалбите, реализирани от местно за нея данъчнозадължено лице от прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот. Съгласно съвместното приложение на тази спогодба и финландското данъчно законодателство обаче печалбите от прехвърлянето на намиращи се във Франция недвижими имоти не подлежат на облагане в Република Финландия под никаква форма, тъй като те нито се облагат, нито по друг начин се отчитат във Финландия.

68 При тези обстоятелства, като предвижда, че местно данъчнозадължено лице, което претърпява загуба при продажбата на намиращ се във Франция недвижим имот, не може да декларира тази загуба във Финландия, финландската система е отражение на симетричната логика (вж. в този смисъл Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42, Решение по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 73 и Решение по дело Комисия/Унгария, посочено по-горе, точка 74).

69 Следователно с оглед на целта, преследвана с разглежданата в главното производство правна уредба, по отношение на едно и също данъчнозадължено лице и на един и същ данък е налице пряка връзка между, от една страна, предоставеното данъчно предимство, а именно отчитането на загубите от капиталова инвестиция, и от друга — облагането на печалбите от посочената инвестиция.

70 В този смисъл следва да се припомни, че Съдът е приел, че тези две условия, а именно едно и също данъчнозадължено лице и едно и също данъчно облагане, са достатъчни, за да се установи наличието на такава връзка (вж. по-специално Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 58, както и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42, Решение по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 76 и Решение по дело Комисия/Унгария, точка 77).

71 Ето защо следва да се констатира, че законодателство като разглежданото в главното производство може да бъде обосновано от императивни съображения от общ интерес, свързани с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на правомощието за данъчно облагане между държавите членки и от гарантиране на съгласуваността на финландската данъчна система, и е подходящо за постигане на посочените цели.

72 При все това трябва също да се провери дали посоченото законодателство не надхвърля необходимото за постигане на тези цели, чиито изисквания могат да съвпаднат, както вече е постановил Съдът (вж. в този смисъл Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 80).

73 В това отношение запитващата юрисдикция иска да се установи какво значение следва да се отдаде на обстоятелството, че претърпяната загуба не е свързана със стопанска дейност, упражнявана посредством постоянен обект в друга държава членка, и че тази загуба би могла да бъде окончателна, тъй като данъчнозадълженото лице няма повече източник на доходи във въпросната държава членка, от които да може да я приспадне.

74 Във връзка с това K твърди пред запитващата юрисдикция, че изискванията на принципа на пропорционалност не са изпълнени, щом като загубата става окончателна.

75 Следва да се припомни, както Съдът вече е постановил, че мярка, която изключва възможността дружество майка, което е местно лице, да приспадне от облагаемата си печалба загубите, претърпени в друга държава членка от установено на нейна територия дъщерно дружество, при положение че предоставя такава възможност за загубите на дъщерно дружество, което е местно лице, или която в рамките на вливане изключва възможността установеното в една държава членка дружество майка да приспадне от облагаемите си доходи загубите на преобразуващото

се дъщерно дружество, установено в друга държава членка, може да бъде обоснована от необходимостта от запазване на разпределението на правомощието за данъчно облагане между държавите членки и от предотвратяване на опасността от двойно отчитане на загубите, както и от отклонение от данъчно облагане (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точки 44—51 и Решение от 21 февруари 2013 г. по дело A, C-123/11, точки 40—46), но надхвърля необходимото за постигането на основната част от преследваните цели, когато чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало съществуващите в неговата държава на установяване възможности за отчитане на загубите (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 55 и Решение по дело A, посочено по-горе, точка 49).

76 В положение като разглежданото в главното производство обаче, независимо от изложените от запитващата юрисдикция фактически обстоятелства, не би могло да се приеме, че данъчнозадължено лице като K е изчерпало възможностите за отчитане на загубите в държавата членка, в която се намира недвижимият имот.

77 Всъщност подобна възможност никога не е съществувала, доколкото държавата членка, в която се намира недвижимият имот, не предвижда възможност за отчитане на загубите от продажбата на имота.

78 При такива обстоятелства да се допусне, че държавата членка, за която данъчнозадълженото лице е местно, трябва все пак да позволи приспадането на загубите от недвижим имот от облагаемите в тази държава членка печалби, би означавало последната държава да бъде принудена да понесе неблагоприятните последици от прилагането на данъчното законодателство на държавата членка, на чиято територия се намира имотът.

79 От практиката на Съда обаче следва, че от дадена държава членка не би могло да се изисква да взема предвид, за нуждите на прилагането на собственото ѝ данъчно законодателство, възможните неблагоприятни последици, произтичащи от особеностите на правната уредба на друга държава членка, приложима за недвижим имот, който се намира на територията на последната държава и принадлежи на данъчнозадължено лице, което е местно за първата държава (вж. по аналогия Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 51, Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Deutsche Shell, C-293/06, Сборник, стр. I-1129, точка 42 и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 49).

80 Свободното движение на капитали не може да се разбира в смисъл, че дадена държава членка е длъжна да установи данъчните си норми в зависимост от тези на друга държава членка, за да гарантира при всички положения данъчно облагане, което премахва всякаква разлика, произтичаща от националните данъчни разпоредби, като се има предвид, че взетите от данъчнозадължено лице решения относно инвестиции в чужбина могат, в зависимост от случая, да бъдат повече или по-малко изгодни или неизгодни за такова данъчнозадължено лице (вж. по аналогия Решение по дело Deutsche Shell, посочено по-горе, точка 43 и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 50).

81 Ето защо следва да се констатира, че когато законодателството на държавата членка, на чиято територия се намира недвижимият имот, не предвижда отчитане на загубите от продажбата на имота, посочените от запитващата юрисдикция и от K фактически обстоятелства, указващи, че загубата би могла да бъде окончателна, не оказват въздействие върху пропорционалността на разглежданата в главното производство ограничителна мярка.

82 С оглед на всичко посочено по-горе трябва да се приеме, че разглежданата в главното производство данъчна система не надхвърля необходимото за постигане на преследваните с нея цели.

83 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС допускат данъчноправна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която не позволява на лице, местно за тази държава членка и неограничено задължено по данъка върху доходите в нея, да приспада загубите от прехвърлянето на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемите в първата държава членка доходи от ценни книжа, при положение че това би било възможно при определени условия, ако имотът се намира в първата държава членка.

По съдебните разноски

84 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС допускат данъчноправна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която не позволява на лице, местно за тази държава членка и неограничено задължено по данъка върху доходите в нея, да приспада загубите от прехвърлянето на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемите в първата държава членка доходи от ценни книжа, при положение че това би било възможно при определени условия, ако имотът се намира в първата държава членка.

Подписи