

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gegužės 10 d.(*)

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – Laisvas darbuotojų judėjimas – Pajamų mokestis – Neapmokestinamasis pajamų dydis – Senatvės pensijos – Poveikis mažoms pensijoms – Rezidentų arba nerezidentų diskriminacija“

Byloje C-39/10

dėl 2010 m. sausio 22 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov ir R. Lyal, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Estijos Respubliką, atstovaujamą M. Linntam,

atsakovė,

palaikom:

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez ir A. Rubio Gonzáles,

Portugalijos Respublikos, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

Švedijos Karalystės, atstovaujamos A. Falk,

Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės, atstovaujamos S. Ossowski,

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos J. Möller, C. Blaschke ir B. Klein,

įstojusi į bylą šalys,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot, teisėjai A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (pranešėjas) ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2011 m. lapkričio 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Savo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad 1999 m. gruodžio 15 d. Pajam? mokes?io ?statyme (*tulumaksuseadus*) (RT I 1999, 101, 903), iš dalies pakeistame 2009 m. lapkri?io 26 d. ?statymu (RT I 2009, 62, 405, toliau – Pajam? mokes?io ?statymas), nenuma?iusi individualaus neapmokestinamojo pajam? dydžio taikymo nerezidentams, kuri? bendrosios pajamos yra tokios mažos, kad jie šiuo neapmokestinamuoju pajam? dydžiu gal?t? pasinaudoti, jei b?t? rezidentai, Estijos Respublika ne?vykdyt? ?sipareigojim? pagal SESV 45 straipsn? ir 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) 28 straipsn?.

Teisinis pagrindas

Rekomendacija 94/79/EB

2 Remiantis 1993 m. gruodžio 21 d. Komisijos rekomendacijos 94/79/EB d?l tam tikr? pajam?, kurias gauna nerezidentai ne j? gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, apmokestinimo (OL L 39, 1994, p. 22) 3, 4 ir 6 konstatuojamosiomis dalimis:

„<...> turi b?ti imtasi iniciatyv? tam, kad b?t? visiškai užtikrintas laisvas asmen? jud?jimas, siekiant tinkamo vidaus rinkos veikimo, ir reikia supažindinti valstybes nares su nuostatomis, kuriomis, Komisijos nuomone, gali b?ti užtikrinama nerezident? galimyb? pasinaudoti tokiu pa?iu mokestiniu vertinimu, koks taikomas rezidentams;

<...> ši iniciatyva nedaro ?takos aktyviai Komisijos politikai pažeidim? proced?r? srityje, siekiant užtikrinti, kad b?t? paisoma pagrindini? [EB] sutarties princip?;

<...>

<...> iš [SESV 45 ir 49] straipsni? išplaukian?iu vienodo poži?rio principu reikalaujama iš pajamas <...> gaunan?i? asmen? neatimti lengvat? ir mokestini? atskaitym?, kuriais naudojasi rezidentai, kai didžioji j? pajam? dalis gaunama valstyb?je, kurioje jie vykdo veikl?.

3 Iš rekomendacijos 1 straipsnio 1 dalies matyti, kad ši rekomendacija susijusi su keliomis pajam? r?šimis, tarp kuri? yra pensijos.

4 Min?tos rekomendacijos 2 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta:

„1. Valstyb? nar?, kuri apmokestina 1 straipsnio 1 dalyje numatytas pajamas, ši? pajam? neapmokestina didesniu tarifu nei tas, kur? ši valstyb? nustatyt?, jei mokes?i? mok?tojas, jo sutuoktinis ir vaikai gyvent? šioje valstyb?je nar?je.

2. 1 dalies nuostatos taikomos su s?lyga, kad 1 straipsnio 1 dalyje numatytos ir valstyb?je nar?je, kurioje fizinis asmuo n?ra rezidentas, apmokestinamos pajamos sudaro bent 75 % per mokestinius metus šio asmens gaut? bendr? apmokestinam?j? pajam?.“

Suomijos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo

5 1993 m. kovo 23 d. Helsinkyje Suomijos Respublikos ir Estijos Respublikos sudarytos sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokes?i? vengimo prevencijos pajam? bei turto mokes?i? srityje (toliau – Sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo) 18 straipsnio 2 dalies a

punkte nustatyta:

„Pensijos ir kitos išmokos, pervedamos kaip periodiniai mokėjimai arba kaip fiksuoto dydžio kompensacijos ir skirtos pagal susitarančiosios valstybės socialinės apsaugos teisės aktus arba bet kuri kitą susitarančiosios valstybės organizuotą viešąjį schemą siekiant socialinės apsaugos tikslų, apmokestinamos tik toje valstybėje.“

Pajamų mokesčio įstatymas

6 Pajamų mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pajamų mokesčiu apmokestinamos mokesčių mokėtojo pajamos, pritaikius įstatymu leidžiamą neapmokestinamąjį pajamų dydį.“

7 Remiantis minėto įstatymo 2 straipsnio 1 dalimi, šiuo mokesčiu:

„<...> apmokestinami apmokestinamasis pajamas gaunantys fiziniai ir juridiniai asmenys nerezidentai.“

8 Remiantis to paties įstatymo 12 straipsnio 1 dalimi:

„Pajamų mokesčiu apmokestinamos pajamos, kurias fizinis asmuo rezidentas gavo per apmokestinimo laikotarpį iš visų pajamų šaltinių Estijoje ir už Estijos ribų <...>“

9 Be to, remiantis Pajamų mokesčio įstatymo 19 straipsnio 2 dalimi ir 29 straipsnio 9 dalimi, pajamų mokesčiu taip pat apmokestinamos pensijos ir, remiantis šio įstatymo 41 straipsnio 6 dalimi, šis mokestis išskaičiuojamas prie šaltinio.

10 Pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje nustatyta:

„Fizinis asmuo rezidentas iš savo pajamų, gautų per mokestinį laikotarpį, gali atimti 27 000 EEK.“

11 Be to, šio įstatymo 232 straipsnyje numatytas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis, taikomas pensijai apmokestinamajai vertei. Remiantis šia nuostata:

„Jei fizinis asmuo rezidentas gauna susitarančiosios valstybės pagal įstatymų mokamą pensiją, šios valstybės teisės aktuose numatytą privalomą kaupiamąją pensiją ar pagal socialinės apsaugos susitarimą mokamą pensiją, asmens pajamoms taikomas papildomas šių pensijų dydis atitinkantis neapmokestinamasis pajamų dydis, tačiau apmokestinamuoju laikotarpiu jis negali viršyti 36 000 EEK.“

12 Be to, dėl pensijų, kurias rezidentai gauna iš Estijos Respublikos, minėto įstatymo 42 straipsnio 11 dalyje numatyta:

„Tuo atveju, jei Estijos valstybė fiziniam asmeniui rezidentui moka pensiją pagal įstatymų ar mokama Kaupiamąją pensiją įstatyme numatyta privaloma kaupiamoji pensija, prieš skaičiuojant išskaičiuojamą mokestį pritaikomas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (232 straipsnis), lygus šios pensijos dydžiui, tačiau šis neapmokestinamasis pajamų dydis per kalendorinį mėnesį negali viršyti 232 straipsnyje numatyto dydžio dvyliktosios dalies.“

13 Dėl nerezidentų gaunamų pajamų Pajamų mokesčio įstatymo 283 straipsnyje nustatyta:

„Kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje gyvenantis fizinis asmuo taip pat gali pritaikyti šiame skyriuje numatytus atskaitymus Estijoje apmokestinamoms pajamoms, jei jis mokestiniu laikotarpiu gauna bent 75 % apmokestinamąjį pajamų Estijoje ir pateikia fizinio asmens rezidento pajamų

mokesčio deklaraciją. Apmokestinamosios pajamos reiškia pajamas prieš atskaitymus pagal atitinkamos valstybės teisės aktus.“

Ikiteisminis procedūra

14 Suomijoje gyvenantis Estijos pilietis asmuo (toliau – skundas pateikęs asmuo) pateikė Komisijai skundą dėl pajamų mokesčio, kuris Estijoje taikomas šioje valstybėje jam mokamai senatvės pensijai, skaičiavimo. Skundas pateikęs asmuo ginčijo Estijos valdžios institucijų atsisakymą leisti jam pasinaudoti neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, kiek tai susiję su apmokestinamąja verte, ir papildomu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, kuriuos Pajamų mokesčio įstatymas numato Estijoje gyvenantiems mokesčių mokėtojams.

15 Iš Komisijos ieškinio matyti, kad skundas pateikęs asmuo, sulaukęs pensinio amžiaus Estijoje, įsikūrė Suomijoje, kur dirbo ir gijo teisę gauti pensiją. Taigi skundas pateikęs asmuo gauna dvi beveik tokio paties dydžio pensijas: vieną – Estijoje, o kitą – Suomijoje. Estijoje gaunamai pensijai taikomas pajamų mokestis, o Suomijoje, atsižvelgiant į labai mažas skundas pateikusio asmens bendrąsias pajamas, mokestis jam netaikomas. Be to, bendra dviejų pensijų suma tik nedaug viršijo Pajamų mokesčio įstatymo 232 straipsnyje numatytą neapmokestinamojo pajamų dydžio ribą.

16 Atsižvelgdama į tai, Komisija mano, kad pagal Estijos teisės aktus nerezidentams, esantiems analogiškoje situacijoje kaip skundas pateikęs asmuo, tenkanti mokestinė našta yra didesnė, nei būtų tuo atveju, jei šie asmenys visas savo pajamas gautų tik Estijoje.

17 Todėl 2008 m. vasario 4 d. Komisija pateikė Estijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame atkreipė šios valstybės narės dėmesį į galimą nacionalinės teisės nuostatą dėl nerezidentams mokamą pensiją apmokestinimo neatitiktį SESV 45 straipsniui ir EEE susitarimo 28 straipsniui.

18 2008 m. balandžio 9 d. rašte Estijos Respublika nesutiko su Komisijos išreikšta nuomone. Ji pažymėjo, kad Pajamų mokesčio įstatymas leidžia nerezidentams, kurie Estijoje gauna didžiąją dalį, t. y. bent 75 %, savo pajamų, taikyti jame numatytus atskaitymus. Estijos Respublikos teigimu, pagal šį įstatymą nerezidentams taikomas toks pat požiūris kaip numatytasis rezidentams. Tačiau kai Estijoje gautų pajamų suma yra mažesnė nei šis procentinis dydis, tinkamą Estijoje negyvenančių mokesčių mokėtojų apmokestinimą turi užtikrinti gyvenamosios vietos valstybės narė.

19 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė Estijos Respublikai pagrįstą nuomonę ir joje pakartojo oficialiame pranešime išdėstytus argumentus, taip pat pareikalavo iš šios valstybės narės per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo dienos imtis reikiamų priemonių.

20 2008 m. gruodžio 18 d. atsakyme į šią pagrįstą nuomonę Estijos Respublika nurodė nesutinkanti su Komisijos kaltinimais, kiek jie susiję su Pajamų mokesčio įstatymo prieštaravimu SESV 45 straipsniui. Tačiau ji pripažino, kad šiame įstatyme yra spragų dėl jos įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 straipsnį, ir pareiškė, jog yra pasirengusi išplėsti minėto įstatymo 283 straipsnio taikymo sritį taip, kad ji apimtų ir Europos ekonominės erdvės valstybių narių piliečius.

21 Kadangi Estijos Respublikos pateikti argumentai neįtikino, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

22 2010 m. birželio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Ispanijos Karalystei, Portugalijos Respublikai ir Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti Estijos Respublikos reikalavimą. 2010 m. liepos 7 d. ir 2011 m. sausio 14 d. nutartimis Teisingumo Teismo pirmininkas leido atitinkamai Vokietijos Federacinei Respublikai ir

Švedijos Karalystei ?stoti ? byl? palaikyti Estijos Respublikos reikalavim?. Ta?iau Vokietijos Federacin? Respublika nepateik? pastab?.

D?I ieškinio

D?I ieškinio priimtino

23 Pirmiausia Estijos Respublika, remiama Ispanijos Karalyst?s, savo triplike tvirtina, kad ieškinys turi b?ti pripažintas nepriimtinu, nes jo dalykas suformuluotas neaiškiai ir netiksliai, o reikalavimai suformuluoti nevienareikšmiškai. Estijos Respublikos teigimu, Komisija aiškiai nenurod?, kokiais atvejais Estijos Respublika tur?t? taikyti numatyt? neapmokestinam?j? pajam? dyd?, kiek tai susij? su nerezidentams taikomu pajam? mokes?iu, tam, kad nutraukt? ?sipareigojim? nevykdym?, kuriuo yra kaltinama, nes savo ieškinyje Komisija teig?, kad šis neapmokestinamasis pajam? dydis turi b?ti suteikiamas, kai bendrosios nerezident?, kurie Estijoje gauna pensij?, pajamos yra mažesn?s nei Estijos teis?s aktuose nustatytos neapmokestinamojo pajam? dydžio ribos, taikomos šioje valstyb?je nar?je gyvenantiems mokes?i? mok?tojams, o dublike Komisija nurod?, kad Estijos Respublika tam, kad suteikt? min?t? neapmokestinam?j? pajam? dyd?, tur?t? atsižvelgti ? atitinkamo asmens gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je galb?t numatytas neapmokestinamojo pajam? dydžio ribas.

24 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkto ir su šia nuostata susijusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog bet kuriame ieškinyje turi b?ti aiškiai ir tiksliai nurodomas gin?o dalykas ir pagrind?, kuriais remiamasi, santrauka, kad atsakovui b?t? sudaryta galimyb? pasirinkti gynybai, o Teisingumo Teismui – vykdyti jam pavest? kontrol?. Tai reiškia, kad esmin?s faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, kuriomis grindžiamas ieškinys, turi b?ti nuosekliai ir aiškiai matomos iš paties ieškinio teksto, o ieškinio reikalavimai turi b?ti suformuluoti nedviprasmiškai, siekiant išvengti to, kad Teisingumo Teismas priims sprendim? *ultra petita* arba išvis nepriims sprendimo kuriuo nors klausimu (žr., be kita ko, 2009 m. vasario 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Lenkij?*, C?475/07, 43 punkt? ir 2011 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispanij?*, C?375/10, 10 punkt?).

25 Teisingumo Teismas gali *ex officio* patikrinti toki? reikalavim? laikym?si (žr., be kita ko, 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomij?*, C?195/04, Rink. p. I?3351, 21 ir 22 punktus).

26 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, jog pagal SESV 258 straipsn? pareikštame ieškinyje kaltinimai turi b?ti pateikti nuosekliai ir tiksliai, kad leist? valstybei narei ir Teisingumo Teismui tiksliai suprasti nurodyto S?jungos teis?s pažeidimo apimt?, o tai yra b?tina s?lyga tam, kad min?ta valstyb? nar? gal?t? tinkamai pateikti savo gynybos argumentus, o Teisingumo Teismas gal?t? patikrinti, ar egzistuoja nurodytas ?sipareigojim? nevykdymas (žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Komisija prieš Lenkij?* 44 punkt? ir *Komisija prieš Ispanij?* 11 punkt?).

27 Šiame procese d?I ?sipareigojim? nevykdymo, viena vertus, konstatuotina, kad ieškinyje, b?tent 25 punkte, Komisija pažym?jo, jog „kai valstyb?s nar?s teis?s aktuose nustatoma riba, iki kurios mokes?i? mok?tojas laikomas neturin?i? reikiam? I?š? finansuoti vieš?sias išlaidas, n?ra jokio pagrindo skirstyti šiuos mokes?i? mok?tojus, kuri? pajamos yra mažesn?s nei nustatyta riba, pagal j? gyvenam?j? viet?“. Taip Komisija aiškiai nurod? mananti, kad Estijos Respublika, siekdama nustatyti, ar šioje valstyb?je nar?je senatv?s pensij? gaunantis nerezidentas turi teis? ? pajam? mokes?iui numatyt? neapmokestinam?j? pajam? dyd?, turi atsižvelgti b?tent ? Pajam? mokes?io ?statyme ?tvirtint? neapmokestinamojo pajam? dydžio rib?.

28 Kita vertus, d?I Komisijos daromos nuorodos ? gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je nustatytas neapmokestinamojo pajam? dydžio ribas pažym?tina, kad ši nuoroda padaryta

remiantis šios institucijos atlikta, iš 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225) išplaukiančia teismo praktikos analize, t. y. analize, kuria remdamasi Komisija padarė aiškų išvadą, kad jeigu mokesčių mokėtojo bendrosios pajamos yra tokios mažos, jog gyvenamosios vietos valstybėje narėje jis neapmokestinamas jokių mokesčių, jis yra situacijoje, panašioje į valstybės narės, kurioje gaunamos nagrinjamąsias pajamas, rezidentų situaciją. Todėl ta valstybė turėtų „taikyti savo pačios su mokestiniu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu susijusias teisės normas, kuriose apibrėžiama, kokia apimtimi mokesčių mokėtojai turi mokėti šalies poreikiams padengti skirtus mokesčius“.

29 Bet kuriuo atveju bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų daryti išvadą, kad ieškinys nesudarė Estijos Respublikai galimybės pateikti savo gynybos argumentą, o Teisingumo Teismui – galimybės išnagrinėti klausimo, ar įsipareigojimai nebuvo įvykdyti.

30 Todėl Estijos Respublikos pateiktas nepriimtinumą grindžiamas prieštaravimas yra nepagrįstas ir turi būti atmestas.

31 Antra, kadangi Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos pateiktas nepriimtinumą grindžiamas prieštaravimas iš esmės sutampa su Rekomendacija 94/79 grindžiamu gynybos argumentu, kurį pateikia Estijos Respublika, Teisingumo Teismas mano, kad tikslinga galimą jo nagrinėjimą sujungti su bylos esmės nagrinėjimu.

32 Trečia, pažymėtina, kad iš ieškinio reikalavimų matyti, jog Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Pajamų mokesčio įstatyme nenumatyti neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo nerezidentams, kurių bendrosios pajamos yra tokios mažos, jog jie šiuo neapmokestinamuoju pajamų dydžiu galėtų pasinaudoti, jei būtų rezidentai, Estijos Respublika nevykdė įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir EEE susitarimo 28 straipsnį. Todėl atrodo, kad šie reikalavimai skirti nacionalinės teisės aktams tiek, kiek šie teisės aktai susiję su visomis pajamomis, kurioms taikomas minėtas įstatymas.

33 Tačiau iš Komisijos dubliko teksto matyti, kad argumentuose, pateiktuose grindžiant Estijos Respublikai pateiktus kaltinimus, ši institucija nurodo tik pensininkų, esančių tokioje pačioje situacijoje kaip skundą pateikęs asmuo, mokestinį vertinimą. Be to, per posėdį Komisija patikslino, kad jos prašymas pripažinti įsipareigojimų nevykdymą susijęs tik su nerezidentų pensijomis.

34 Todėl nagrinjamas ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo laikytinas pateiktu tik dėl Pajamų mokesčio įstatymo nuostatų taikymo senatvės pensijoms, kurios mokamos nerezidentams, esantiems tokioje situacijoje kaip skundą pateikęs asmuo.

Dėl esmės

Šalių argumentai

35 Savo ieškinyje Komisija iš esmės teigia, kad dėl to, jog Pajamų mokesčio įstatymu pensininkams nerezidentams nesudaroma galimybės pasinaudoti Pajamų mokesčio įstatyme numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais tais atvejais, kai suinteresuotieji asmenys Estijoje gauna mažiau nei 75 % savo apmokestinamųjų pajamų, šie mokesčiai mokėtojai dėl to, kad, kaip skundą pateikęs asmuo, pasinaudojo laisvu darbuotojų judėjimu, atsiduria mažiau palankioje situacijoje nei ta, kurioje jie būtų buvę, jeigu nebūtų pasinaudoję šia teise, nors, atsižvelgiant į mažą jų pensijų dydį, jie ir yra situacijoje, panašioje į rezidentų, kurių pajamos yra analogiško lygio, situaciją. Todėl minėtu įstatymu sudaroma kliūtis laisvam asmenų judėjimui, tvirtintam SESV 45 straipsnyje ir EEE susitarimo 28 straipsnyje.

36 Iš tiesų, kaip matyti iš minėto Sprendimo *Schumacker* ir kaip patvirtinta 2004 m. liepos 1 d. Sprendimu *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443), asmenys, kurie gyvenamosios vietos valstybėje narėje gauna tik mažą pajamą dėl, mokestinio vertinimo atžvilgiu yra situacijoje, panašioje į tą, kurie gyvena valstybėje narėje, kurioje gauna pajamas, situaciją. Kai asmens pajamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje yra labai menkai apmokestinamos arba visiškai neapmokestinamos, ši valstybė negali užtikrinti mokesčių, sumokėtų nuo kitoje valstybėje narėje gautų pajamų, apmokestinamosios vertės atskaitymo. Tokiomis aplinkybėmis, Komisijos manymu, pajamų kilmės valstybė narė turi taikyti šioms pajamoms savo pačios mokesčių teisės normas, visų pirma leisti pasinaudoti neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais.

37 Todėl, kaip Teisingumo Teismas pripažino 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451) ir minėtame Sprendime *Wallentin*, kai valstybė narė pajamoms, mažesniems už tam tikras sumas, leidžia taikyti neapmokestinamųjų pajamų dydį, kad užtikrintų mokesčių mokėtojams pragyvenimo minimumą, tokia lengvata turėtų būti taikoma ir nerezidentams, nes ji suteikiama atsižvelgiant į asmeninį mokesčių mokėtojo situaciją.

38 Estijos Respublika, remiama visų įstatymų, stojusių šalių, atkerta, kad Pajamų mokesčio įstatyme numatytas skirtingas rezidentų ir nerezidentų vertinimas nėra laisvo asmens judėjimo apribojimas, nes juo nesudaroma galimybė diskriminuoti asmenis, esančius panašiose situacijose.

39 Šiuo atžvilgiu ji primena, kad iš minėto Sprendimo *Schumacker* matyti, jog rezidentų ir nerezidentų situacija laikytina panašia tik tais atvejais, kai nerezidentai didžiąją dalį savo pajamų gauna ne gyvenamosios vietos valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje. Tik šiuo atveju pastaroji valstybė nerezidentams negali taikyti mokestinio vertinimo, kuris skirtas nuo rezidentams taikomo mokestinio vertinimo.

40 Taigi pagal Pajamų mokesčio įstatymą, siekiant užtikrinti vienodą rezidentų ir nerezidentų, esančių panašioje situacijoje, vertinimą, nagrinėjami neapmokestinamieji pajamų dydžiai nerezidentams taikomi tuomet, kai jie 75 % visų savo pajamų gauna Estijoje. Apmokestinamųjų pajamų skaičiavimas grindžiamas atitinkamo asmens gyvenamosios vietos valstybės narės įstatymais ir, siekiant nustatyti Estijoje gautą dalį, nerezidentas privalo pateikti savo gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių administratoriaus išduotą rodymą.

41 Be to, Estijos Respublikos teigimu, pareiškusi šį ieškinį, Komisija nesilaikė Rekomendacijos 94/79, kurioje yra nurodžiusi, kad rezidentai ir nerezidentai mokesčių atžvilgiu turi būti vertinami vienodai, tik jei nerezidentai nagrinėjama mokestiniais metais bent 75 % pajamų gauna valstybėje narėje, kuri jas apmokestina.

42 Kalbėdamos konkrečiai apie skundą pateikusio asmens situaciją, Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika, be to, pažymi, kad gyvenamosios vietos valstybė narė (šiuo atveju – Suomija) atsižvelgė į visas mokesčių mokėtojo pajamas, gautas tiek toje valstybėje narėje, tiek kitoje valstybėje narėje, ir į neapmokestino, nes bendra pajamų suma neviršijo minimalios nuo pajamų mokesčio atleistos pajamų sumos. Argumentuodamos *a contrario* jos pažymi, kad jeigu gyvenamosios vietos valstybė narė būtų nustačiusi mažesnę nuo mokesčio atleistą pajamų sumą, šio mokesčio mokėtojo pajamos galėjo būti apmokestintos pajamų mokesčiu ir tokiu atveju Estijoje sumokėta mokesčio suma būtų buvusi atskaityta. Taigi Pajamų mokesčio įstatymas nesudarų kliūčių laisvam darbuotojų judėjimui.

43 Jungtinė Karalystė priduria, jog Komisijos pasiūlytas sprendimas tam, kad būtų išvengta situacijos, jog nerezidentas Estijoje pasinaudos didesne socialine lengvata nei rezidentas, pasireiškiančia tuo, kad šios valstybės narės valdžios institucijos, siekdamos taikyti neapmokestinamųjų pajamų dydį, atsižvelgia į visas atitinkamo mokesčių mokėtojo pajamas, yra

neteisingas. Iš tiesų pagal Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo Suomijoje gautas pajamas apmokestinanti Estijoje neįmanoma. Todėl Estijos Respublika negali apskaičiuoti visų atitinkamo mokesčio mokėtojo pajamų, o Suomijos Respublika gali tai padaryti, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis mokėtojas gyvena Suomijoje ir Suomijos valdžios institucijos turi teisę gauti iš jo informaciją ir dokumentus. Komisijos analizės rezultatas yra tai, kad Estijos Respublika savo neapmokestinamosios vertės dalį turi taikyti tik Estijoje gautoms pajamoms ir nerezidentas gautą naudą iš atsižvelgimo į jo asmeninį ir šeiminių situaciją iš karto Estijoje ir Suomijoje.

44 Dėl šio įvairių požiūrių Komisija pažymi, kad, priešingai, nei teigia atsakovų ir stojusios šalys, minėtame Sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismas konstatavo, jog kai mokestis mokėtojas didžiąją dalį pajamų gauna ne gyvenamosios vietos valstybėje narėje, valstybė narė, kurioje jis jas gauna, turėtų jam suteikti tas pačias lengvatas, kurias suteikia rezidentams, gaunantiems pajamas tik toje valstybėje. Taigi Teisingumo Teismas pripažino, kad nors įprastomis aplinkybėmis valstybė narė, kurioje gaunamos pajamos, ir galėtų leisti gyvenamosios vietos valstybei narei pasirinkti tuo, jog būtų užtikrintas mokestis mokėtojo išgales atitinkantis apmokestinimo lygis, valstybė narė, kurioje gaunamos pajamos, savo ruožtu turi atsižvelgti į asmeninį mokestis mokėtojo situaciją, kai to padaryti negali gyvenamosios vietos valstybė narė. Be to, kai mokestis mokėtojo pajamos jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje yra labai menkai apmokestinamos arba visiškai neapmokestinamos, ši valstybė negali užtikrinti mokesčio, sumokėto nuo kitoje valstybėje narėje gautą pajamų, apmokestinamosios vertės atskaitymo.

45 Dėl nerezidentų pajamų apskaičiavimo sąlygų Komisija pažymi, kad Estijos Respublika turi teisę atsižvelgti į visas mokestis mokėtojo pajamas, kad apskaičiuotų pajamų mokestį, kuriuo jis tam tikrais atvejais apmokestinamas Estijoje. Jeigu mokestis mokėtojo bendrosios pajamos yra mažesnės nei Estijoje taikoma apmokestinimo riba, Estijoje jis neturi būti apmokestinamas jokių pajamų mokestiu. Tačiau jeigu jo bendrosios pajamos viršija Estijoje taikomą ribą, jam gali būti taikomas pajamų mokestis. Tai nereiškia kitose valstybėse narėse, ne Estijos Respublikoje, gautą pajamų apmokestinimo, o tik siekiama nustatyti mokestis mokėtojo pajamų siekiant apmokestinanti jo tik Estijoje gautas pajamas.

46 Dėl su Rekomendacija 94/79 susijusių atsakovų argumentų Komisija teigia, kad šis aktas neturi privalomosios galios. Juo negali būti siekiama papildyti pirminės teisės nuostatą dėl laisvo asmens judėjimo ir bet kuriuo atveju neapribojama Komisijos diskrecija. Šia rekomendacija tik siūloma priimti nacionalines Sąjungos teisės gyvendinimo priemonės, nesusiejant to su teisingu iš Sutarčių išplaukiančiu pareigų vykdymu. Be to, kadangi minėta rekomendacija buvo priimta prieš priimant minėtą Sprendimą *Schumacker*, ji pati prarado savo prasmę.

Teisingumo Teismo vertinimas

– Dėl kaltinimo, susijusio su SESV 45 straipsnio pažeidimu

47 Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos privalo ja naudotis laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Schumacker* 21 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktą ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 28 punktą). Be to, nacionalinės teisės mokestis srities nuostatos turi būti priimtose paisant Sutartimis garantuojamą laisvę, visų pirma SESV 45 straipsnyje įtvirtintos darbuotojų judėjimo laisvės.

48 Su nuostatomis dėl laisvo judėjimo iš esmės nesuderinama tai, kad darbuotojui, kuris pasinaudojo šia teise, valstybėje narėje, kurios pilietis jis yra, būtų taikomas mažiau palankus vertinimas nei tuo atveju, jeigu jis nebūtų pasinaudojęs minėtomis nuostatomis suteiktomis galimybėmis. Tačiau reikia priminti, kad diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms

situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Schumacker* 30 punktą; *Gschwind* 21 punktą ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta*, C-383/05, Rink. p. I-2555, 18 punktą).

49 Tiesioginią mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacija paprastai nėra panaši, nes nerezidentų vienos valstybės narės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrą pajamą, centralizuotą jo gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis nerezidentų galėjimas mokėti mokesčius, kurį lemia atsižvelgimas į visas jo pajamas ir į asmeninę bei šeiminių situaciją, lengviausiai gali būti vertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninė ir turtinė interesų centras, t. y. paprastai jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Schumacker* 31 ir 32 punktus ir *Gschwind* 22 punktą).

50 Minuto sprendimo *Schumacker* 34 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad valstybės narė nesuteikia nerezidentams tam tikrą mokesčių lengvatą, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų situacijos skirtumus tiek pajamų šaltinio, tiek asmeninio galėjimo mokėti mokesčius arba į asmeninį bei šeiminių padėties atžvilgiais, paprastai nėra diskriminacija (žr. minuto Sprendimo *Gschwind* 23 punktą).

51 Nerezidentų diskriminacija, palyginti su rezidentais, kaip tai suprantama pagal Sutartį, gali būti tik tuomet, jei, nepaisant to, kad jie gyvena skirtingose valstybėse narėse, pagal atitinkamą nacionalinį teisės nuostatą tikslą ir turinį nustatoma, kad ši dviejų kategorijų mokesčių mokėtojai yra panašiose situacijose (žr. minuto Sprendimo *Gschwind* 26 punktą).

52 Taip yra tuomet, kai nerezidentas, kuris gyvenamosios vietos valstybėje narėje negauna didelių pajamų, o pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš darbo vietos valstybėje narėje atliekamos veiklos, yra situacijoje panašioje į pastarosios valstybės rezidentų situaciją, nes tokiu atveju gyvenamosios vietos valstybės narė negali jam suteikti lengvatą, taikytiną atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeiminių situaciją. Todėl jo mokesčio vertinimo požiūriu jis turi būti vertinamas kaip darbo vietos valstybės narės rezidentas ir ši valstybė turi suteikti jam mokesčių lengvatas, kurias ji numato savo rezidentams (žr., be kita ko, minėtą sprendimą *Schumacker* 36 ir 37 punktus bei *Gschwind* 27 punktą).

53 Vis dar remiantis Teisingumo Teismo praktika, tokioje situacijoje, kai gyvenamosios vietos valstybėje narėje nėra pagal šios valstybės mokesčių teisės aktus apmokestinamą pajamą (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Wallentin* 18 punktą), diskriminacija galėtų būti, jeigu tokio asmens kaip skundą pateikęs asmuo asmeninė ir šeiminių situacijų nebūtų atsižvelgta nei gyvenamosios vietos, nei darbo vietos valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Wallentin* 17 punktą).

54 Taigi, kai beveik 50 % visų suinteresuotojo asmens pajamų gaunamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, ši iš esmės turėtų galėti atsižvelgti į jo galėjimą mokėti mokesčius ir asmeninę bei šeiminių situaciją pagal šios valstybės teisės aktuose numatytas sąlygas (žr. minuto Sprendimo *Gschwind* 29 punktą).

55 Tačiau tokiu kaip skundą pateikęs asmens, kuris dėl menkų bendrųjų pajamų pagal gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių teisės aktus toje valstybėje neapmokestinamas, atveju ši valstybė negali atsižvelgti į suinteresuotojo asmens galėjimą mokėti mokesčius ir asmeninę bei šeiminių situaciją, visų pirmą – kitoje valstybėje narėje gautą pajamą apmokestinimo pasekmes šiai situacijai.

56 Tokiomis aplinkybėmis mokesčių mokėtojai nerezidentai, kaip antai skundą pateikęs asmuo, dėl valstybės narės, kurioje gaunamos nagrinjamos pajamos, atsisakymo suteikti jos mokesčių teisės aktuose numatytą neapmokestinamąją pajamą dydį atsiduria mažiau palankioje situacijoje

vien todėl, kad pasinaudojo ESV sutartimi garantuojamomis darbuotojų judėjimo laisvėmis.

57 Skirtingas vertinimas, kurį lemia tokios teisės normos, galėtų būti pateisinamas, tik jeigu jis būtų pagrįstas objektyviais pagrindais, proporcingais nacionalinės teisės siekiamam tikslui (2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, Rink. p. I-10685, 32 punktas). Net jei Estijos Respublika tvirtino, jog nagrinėjama sąlyga siekiama išvengti to, kad mokesčių mokėtojas nerezidentas nepasinaudotų neapmokestinamuoju pajamų dydžiu abiejose atitinkamose valstybėse narėse, konstatuotina, kad tokiu kaip skundą pateikusių asmenų atveju negalėtų būti nepateisinamo lengvatų kumulavimo.

58 Taigi tiek, kiek paaiškinta pirmiau, dėl Pajamų mokesčio įstatymo 283 straipsnyje nustatytos sąlygos, pagal kurią neatsižvelgiama į atitinkamą mokesčių mokėtojų asmeniną bei šeiminių situaciją, bendro pobūdžio tokie asmenys, kaip skundą pateikęs asmuo, kurie pasinaudojo laisvę darbuotojų judėjimą reglamentuojančių teisės normų suteiktomis galimybėmis, gali atsidurti mažiau palankesnėje situacijoje, todėl ši sąlyga nesuderinama su Sutarties reikalavimais, išplaukiančiais iš SESV 45 straipsnio.

59 Taigi kaltinimas SESV 45 straipsnio pažeidimu laikytinas pagrįstu.

60 Tačiau, Estijos Respublikos teigimu, Rekomendacija 94/79, atsižvelgiant į jos turinį ir pobūdį, yra kliūtis pripažinti nurodytą įsipareigojimą nevykdymu.

61 Tiesa, kad minėtos rekomendacijos 2 straipsnio 2 dalyje Komisija nurodė, jog valstybės narės neturi taikyti fizinių asmenų nerezidentų pajamoms didesnio apmokestinimo nei rezidentų pajamoms, jeigu pajamos, kurios apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje fizinis asmuo nėra rezidentas, sudaro bent 75 % per mokestinius metus šio asmens gautą bendrą apmokestinamąją pajamą.

62 Estijos Respublika tvirtina, kad priešingu atveju ji turi pagrindą skirtingai vertinti rezidentus ir nerezidentus.

63 Tačiau reikia priminti, kad pagal SESV 288 straipsnio paskutinį pastraipį rekomendacijos priklauso privalomosios galios neturintiems Sąjungos institucijų aktams. Be to, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 60 punkte, procedūra dėl įsipareigojimų nevykdymo paremta objektyviu valstybės narės įsipareigojimu, kuriuos jai nustato Sąjungos teisė, nesilaikymo konstatavimu, todėl Estijos Respublika negali remtis teise turėti apsaugos principu, kad sutrukdytų objektyviai konstatuoti, jog ji nesilaikė Sutartimi jai nustatytų įsipareigojimų (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-562/07, Rink. p. I-9553, 18 punktą).

64 Taip pat pažymėtina, kad Rekomendacijos 94/79 4 konstatuojamojoje dalyje numatyta, jog ši rekomendacija nedaro jokios aktyviai Komisijos politikai pažeidimų procedūros srityje, siekiant užtikrinti, kad būtų paisoma pagrindinė Sutarties principų.

65 Šiomis sąlygomis Rekomendacija 94/79 nėra kliūtis pripažinti įsipareigojimą pagal SESV 45 straipsnį nevykdymu. Todėl Teisingumo Teismui nereikia nagrinėti klausimo, ar Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika stojimo į bylą etape turėjo teisę pareikšti nepriimtinumą grindžiamą prieštaravimu, paremtą šios rekomendacijos priėmimu, Komisijos ieškiniui.

– Dėl kaltinimo, susijusio su EEE susitarimo 28 straipsnio pažeidimu

66 Nors gindamasi Estijos Respublika su kaltinimu, grindžiamu SESV 45 straipsniu, susijusiais argumentais rėmėsi siekdama ginčyti ir su EEE susitarimo 28 straipsniu susijusį kaltinimą, ji

pripažino būtinumą papildyti Pajamų mokesčio įstatymo 283 straipsnį „siekiant šio straipsnio taip pat taikyti visą Europos ekonominei erdvei priklausančių valstybių narių piliečiams“.

67 Pažymėtina, kad Estijos teisės aktuose nenumatyta jokios galimybės suteikti nagrinėjamos mokesčio lengvatos pensijai Estijoje gaunantiems asmenims, gyvenantiems kurioje nors trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo dalyvė. Kadangi EEE susitarimo 28 straipsnio nuostatos turi tokį pačią teisinį galią kaip ir iš esmės joms identiškos SESV 45 straipsnio nuostatos, pirmiau pateikti argumentai gali būti *mutatis mutandis* taikomi minėtam 28 straipsniui (šiuo klausimu žr. 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Švediją*, C-104/06, Rink. p. I-671, 32 punktą).

68 Iš viso to, kas pasakyta, matyti, kad nesudariusi galimybės pensininkams nerezidentams pasinaudoti Pajamų mokesčio įstatyme numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais, kai jie, atsižvelgiant į mažąją pensiją dydį, pagal gyvenamosios vietos valstybės narį mokesčio teisės aktus šioje valstybėje neapmokestinami, Estijos Respublika nevykdosipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir EEE susitarimo 28 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalauja. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas, o Estijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

70 Remiantis Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalimi, Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė, Jungtinė Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika pačios padengia savo išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **Nesudariusi galimybės pensininkams nerezidentams pasinaudoti 1999 m. gruodžio 15 d. Pajamų mokesčio įstatyme (*tulumaksuseadus*), iš dalies pakeistame 2009 m. lapkričio 26 d. įstatymu, numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais, kai jie, atsižvelgiant į mažąją pensiją dydį, pagal gyvenamosios vietos valstybės narį mokesčio teisės aktus šioje valstybėje neapmokestinami, Estijos Respublika nevykdosipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 straipsnį.**

2. **Priteisti iš Estijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.**

3. **Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika pačios padengia savo išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: estų.