

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2012. gada 10. maijā (*)

Valsts pienākumu neizpilde – Darba ņēmēju brīva pārvietošanās – Ienākuma nodoklis – Atlaide – Vecuma pensijas – Ietekme uz neliela apmēra pensijām – Nevienlīdzīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem

Lieta C-39/10

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2010. gada 22. janvārī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *W. Mölls*, *K. Saaremäe* un *R. Lyal*, pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Igaunijas Republiku, ko pārstāv *M. Linntam*, pārstāve,

atbildētāja,

ko atbalsta

Spānijas Karaliste, ko pārstāv *M. Muñoz Pérez* un *A. Rubio Gonzáles*, pārstāvji,

Portugāles Republika, ko pārstāv *L. Inez Fernandes*, pārstāvis,

Zviedrijas Karaliste, ko pārstāv *A. Falk*, pārstāve,

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste, ko pārstāv *S. Ossowski*, pārstāvis,

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *J. Möller*, *C. Blaschke* un *B. Klein*, pārstāvji,

personas, kas iestājusies lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*], K. Šmāns [*K. Schiemann*], K. Toadere [*C. Toader*] (referente) un E. Jarašāns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

sekretārs L. Hēvēlē [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 15. septembra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2011. gada 24. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdza Tiesu konstatēt, ka, 1999. gada 15. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*tulumaksuseadus*; RT I 1999, 101, 903), kurā grozījumi ir izdarīti ar 2009. gada 26. novembra likumu (RT I 2009, 62, 405; turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”), neparedzot iespēju piešķirt individuālu atbrīvojumu nerezidentiem, kuru ienākumu kopsumma ir tik maza, ka, ja tie būtu bijuši rezidenti, viņiem tiktu piešķirts šāds nodokļu atbrīvojums, Igaunijas Republika nav izpildījusi savus no LESD 45. panta un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ Līgums”) 28. panta izrietošos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

Ieteikumi 94/79/EK

2 Saskaņā ar Komisijas 1993. gada 21. decembra ieteikumu 94/79/EK par nodokļu uzlikšanu dažādu veidu ienākumiem, ko nerezidenti iegūst dalībvalstī, kas nav to rezidences valsts (OV 1994, L 39, 22. lpp.), trešo, ceturto un sesto apsvērumu:

“[...] ir paredzēts veikt pasākumus, lai pilnībā nodrošinātu iekšējā tirgus pienācīgai funkcionēšanai vajadzīgo personu brīvu pārvietošanos; ņemot vērā, ka ir nepieciešams dalībvalstīm darīt zināmus noteikumus, kuri atbilstoši Komisijas viedoklim ir piemēroti, lai nerezidentiem nodrošinātu tāda nodokļu režīma piemērošanu, kas ir tikpat labvēlīgs kā rezidentiem piemērojamais nodokļu režīms;

[...] šis pasākums neskar aktīvās Komisijas politikas pārkāpumu procesu jomā īstenošanu, lai nodrošinātu [EK] Līgumā paredzēto pamatprincipu ieviešanu;

[...]

[...] ar vienlīdzīgas attieksmes principu, kas izriet no [LESD 45. panta] un [LESD 49. panta], tiek prasīts, lai personām, kuras gūst ienākumus [...], netiktu atņemta iespēja izmantot nodokļu priekšrocības un atskaitījumus, kurus izmanto rezidenti, ja to ienākumu lielākā daļa tiek gūta darbības veikšanas valstī [...].” [Neoficiāls tulkojums]

3 No šo ieteikumu 1. panta 1. punkta izriet, ka tie attiecas uz vairākām ienākumu kategorijām, tostarp pensijām.

4 Minēto ieteikumu 2. panta 1. punkts un 2. punkta pirmais daļas ir paredzēts:

“1. Šo ieteikumu 1. panta 1. punkts minētos ienākumus dalībvalstī, kas uzliek nodokļus, dalībvalstis nepakāuj augstākiem nodokļiem kā tie, kuriem nodokļu maksātājs, viņa laulātais un bērni būtu pakāuti, būdami attiecīgās dalībvalsts rezidenti.

2. Šā panta 1. punkta noteikumu piemērošanas nosacījums ir, ka 1. panta 1. punkts minētie ienākumi, kam uzliekami nodokļi tajā dalībvalstī, kurā fiziska persona nedzīvo pastāvīgi, veido vismaz 75 % no šīs personas kopējā taksācijas gada ienākuma, kam uzliekams nodoklis.”

Starp Somijas Republiku un Igaunijas Republiku noslēgtā Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

5 Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu un izvairīšanos no nodokļu apiešanas attiecībā uz ienākuma nodokli un ņašuma nodokli, ko Somijas Republika un Igaunijas Republika ir nosīgušas 1993. gada 23. martā Helsinkos (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu”), 18. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

“Izmaksājams pensijas un citi pabalsti periodisku maksājumu vai paušu kompensāciju formā, ko piešķir atbilstoši līgumslēdzības valsts tiesību aktiem attiecībā uz sociālo nodrošinājumu vai atbilstoši ikvienai citai publiskai shēmai, ko līgumslēdzības valsts organizē sociālās aizsardzības nolūkā, ir piemērojamas ar nodokļiem tikai šajā valstī.”

Likums par ienākuma nodokli

6 Likuma par ienākuma nodokli 1. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Ienākuma nodokli iekasē no nodokļu maksātāja ienākumiem pēc tam, kad ir piemēroti likumā atļautie atbrīvojumi no nodokļa.”

7 Saskaņā ar minētā likuma 2. panta 1. punktu šo nodokli:

“[...] maksā fiziskas un juridiskas personas nerezidentes, kurām ir ar nodokli piemērojami ienākumi.”

8 Atbilstoši šā likuma 12. panta 1. punktam:

“Ar ienākuma nodokli tiek aplikti ienākumi, kurus fiziska persona rezidente saņem taksācijas periodā un kuri tiek gūti no visiem ienākumu avotiem Igaunijā un ārpus tās [...]”

9 Turklāt saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 19. panta 2. punktu un 29. panta 9. punktu ar ienākuma nodokli tiek apliktas arī pensijas un atbilstoši šā likuma 41. panta 6. punktam šis nodoklis tiek ieturēts ienākuma gūšanas vietā.

10 Likuma par ienākuma nodokli 23. pants ir noteikts:

“Fiziska persona rezidente no saviem taksācijas periodā gūtajiem ienākumiem var atskaitīt EEK 27 000.”

11 Šā likuma 23.2 pants turklāt ir paredzēts papildu atbrīvojums no ar nodokli piemērojams bēzes attiecībā uz pensijām. Saskaņā ar šo tiesību normu:

“Ja fiziska persona rezidente saņem pensiju, ko izmaksā līgumslēdzības valsts saskaņā ar likumu, obligātās pensiju fonda shēmas pensiju, kas paredzēta šīs valsts tiesību aktos, vai pensiju, ko izmaksā atbilstoši sociālā nodrošinājuma līgumam, papildu atbrīvojums no nodokļa, kas atbilst šo pensiju summai, tiek piemērots personas ienākumiem, tomēr ievērojot augstāko robežu EEK 36 000 vienā taksācijas periodā.”

12 Turklāt attiecībā uz pensijām, ko rezidenti saņem no Igaunijas Republikas, minētā likuma 42. panta 1.1 punkts ir paredzēts:

“Gadījumā, ja pensiju fiziskai personai rezidentei izmaksā Igaunijas valsts atbilstoši likumam vai no obligātās pensiju fonda shēmas atbilstoši likumam par pensiju fondiem, pirms nodokļa atskaitījuma aprēķināšanas tiek piemērots papildu atbrīvojums (23.2 pants), kas līdzvērtīgs šīs pensijas summai, tomēr šis atbrīvojums kalendārā mēneša laikā nedrīkst pārsniegt vienu divpadsmito daļu no 23.2 pants paredzētās summas.”

13 Saistībā ar ienākumiem, ko saņem nerezidenti, Likuma par ienākuma nodokli 28.3 pants ir

paredz?ts:

“Fiziska persona, kura past?v?gi dz?vo cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst?, ar? var piem?rot šaj? noda?? min?tos atskait?jumus attiec?b? uz saviem ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli Igaunij?, ja t? vismaz 75 % no ien?kumiem, kas apliekami ar nodokli, g?st Igaunij? vien? taks?cijas period? un ja t? iesniedz fiziskas personas rezidentes ien?kuma nodok?a deklar?ciju. Ar nodokli apliekamais ien?kums ir ien?kums pirms atskait?jumiem, kas veikti atbilst?gi attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktiem.”

Pirmstiesas proced?ra

14 Persona – Igaunijas pilsonē, kas past?v?gi dz?vo Somij? (turpm?k tekst? – “s?dz?bas iesniedz?ja”), Komisij? iesniedza s?dz?bu par ien?kuma nodok?a, kurš Igaunij? tika piem?rots šai personai šaj? valst? izmaks?jami vecuma pensijai, apr??in?šanu. S?dz?bas iesniedz?ja apstr?d?ja Igaunijas iest?žu izteikto atteikumu ?aut tai piem?rot nodok?u b?zei paredz?to atbr?vojumu, k? ar? papildu atbr?vojumu, kuri Likum? par ien?kuma nodokli ir noteikti attiec?b? uz Igaunijas Republik? past?v?gi dz?vojošiem nodok?u maks?t?jiem.

15 No Komisijas pras?bas pieteikuma izriet, ka s?dz?bas iesniedz?ja p?c pensijas vecuma sasniegšanas Igaunij? p?rc?l?s uz dz?vi Somij?, kur vi?a str?d?ja, kas deva vi?ai ties?bas ar? tur sa?emt vecuma pensiju. S?dz?bas iesniedz?ja t?gad sa?em divas vecuma pensijas attiec?gi Igaunij? un Somij?, kuru apm?rs ir gandr?z vien?ds. Igaunij? maks?jam? pensija tiek aplikta ar ien?kuma nodokli, kam?r Somij?, ?emot v?r? attiec?g?s personas visu ien?kumu kopum? ?oti zemo l?meni, s?dz?bas iesniedz?ja ar nodokli netiek aplikta. Turkl?t abu pensiju kop?jais apm?rs tikai nedaudz p?rsniedz Likuma par ien?kuma nodokli 23.2 pant? paredz?to atbr?vojuma slieksni.

16 ?emot v?r? šos apst?k?us, Komisija uzskat?ja, ka, piem?rojot Igaunijas ties?bas, šaj? valst? nodok?u slogs, kas j?sedz nerezidentiem, kuri atrodas s?dz?bas iesniedz?jas situ?cijai analo?isk? situ?cij?, ir liel?ks, nek? tas b?tu gad?jum?, ja š? persona visus savus ien?kumus sa?emtu vien?gi Igaunij?.

17 T?gad 2008. gada 4. febru?r? Komisija Igaunijas Republikai nos?t?ja br?din?juma v?stuli, kur? t? piev?rsa š?s dal?bvalsts uzman?bu iesp?jamai valsts ties?bu aktu par pensiju, kuras tiek izmaks?tas nerezidentiem, aplikšanu ar nodokli nesader?bu ar LESD 45. pantu un EEZ l?guma 28. pantu.

18 Ar 2008. gada 9. apr??a v?stuli Igaunijas Republika apstr?d?ja Komisijas pausto viedokli. T? uzsv?ra, ka ar Likumu par ien?kuma nodokli taj? paredz?tos atskait?jumus esot ?auts piem?rot nerezidentiem, kuri liel?ko savu ien?kumu da?u, proti, vismaz 75 % no visiem ien?kumiem, g?st Igaunij?. T?gad ar šo likumu tiem tiekot nodrošin?ta t?da pati attieksme k? t?, kas ir paredz?ta rezidentiem. Turpretim, ja ien?kumu da?a, kas tiek g?ta Igaunij?, ir zem?ka par šo procentu?lo slieksni, nodok?u maks?t?ju, kas past?v?gi nedz?vo Igaunij?, atbilstoša aplikšana ar nodokli esot j?nodrošina rezidences dal?bvalstij.

19 Komisija 2008. gada 17. oktobr? Igaunijas Republikai nos?t?ja argument?tu atzinumu, kur? tika atk?rtoti nor?d?ti br?din?juma v?stul? paustie argumenti un ar kuru š? dal?bvalsts tika aicin?ta divu m?nešu laik? no min?t? atzinuma sa?emšanas dienas veikt pras?tos pas?kumus.

20 2008. gada 18. decembra atbild? uz min?to argument?to atzinumu Igaunijas Republika izteica savu nepiepriekšēu Komisijas izvirz?tajiem iebildumiem attiec?b? uz Likuma par ien?kuma nodokli nesader?bu ar LESD 45. pantu. Tom?r t? atzina, ka šaj? likum? ir tr?kumi attiec?b? uz saist?b?m, kas izriet no EEZ l?guma 28. panta, un pazi?oja, ka ir gatava paplašin?t min?t? likuma 28.3 panta piem?rošanas jomu, attiecinot to ar? uz Eiropas Ekonomikas zonas dal?bvalstu

pilsoņiem.

21 Tā kā Igaunijas Republikas norādītie argumenti Komisijai nešķita pārliecinoši, tā nolēma celt šo prasību.

22 Ar 2010. gada 4. jūnijā izdoto Tiesas priekšsēdētāja rīkojumu Spēnijas Karalistei, Portugāles Republikai un Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotajai Karalistei tika atļauts iestāties lietā, lai atbalstītu Igaunijas Republikas prasījumu. Ar 2010. gada 7. jūlija un 2011. gada 14. janvāra rīkojumiem Tiesas priekšsēdētājs ir atļāvis attiecīgi Vācijas Federatīvajai Republikai un Zviedrijas Karalistei iestāties lietā, lai atbalstītu Igaunijas Republikas prasījumu. Tomēr Vācijas Federatīvā Republika apsvērumus nav sniegusi.

Par prasību

Par prasības pieņemšanu

23 Pirmām kārtēm, atbildes rakstā uz repliku Igaunijas Republika, kuru atbalstīja Spēnijas Karaliste, norāda, ka prasība esot atzīstama par nepieņemamu, jo tās priekšmets neesot noteikts skaidri un precīzi un prasījumi esot formulēti neviennozīmīgā veidā. Komisija neesot skaidri norādījusi, kādos gadījumos Igaunijas Republikai ir jāpiemēro paredzētais atbrīvojums attiecībā uz nerezidentu ienākumiem, lai izbeigtu inkrimināto pārkāpumu, jo savā prasības pieteikumā Komisija esot norādījusi, ka šis atbrīvojums ir jāpiemēro, ja nerezidentu, kas saņem pensiju Igaunijā, kopā ar visā pasaulē gūtā ienākumi ir mazāki par atbrīvojuma sliekšņiem, kuri Igaunijas tiesību sistēmā ir paredzēti attiecībā uz šādiem dalībvalstīs pastāvošiem dzīvojošiem nodokļu maksātājiem, kamēr savā replikā rakstā Komisija esot norādījusi, ka minētā atbrīvojuma piešķiršanas vajadzībām Igaunijas Republikai esot jāņem vērā atbrīvojuma sliekšņi, kuri, iespējams, ir paredzēti attiecīgās personas pastāvošās dzīvesvietas dalībvalstī.

24 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka no Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunkta un ar to saistītās judikatūras izriet, ka prasības pieteikumā ir jāietver strīda priekšmets un izvirzīto pamatu kopsavilkums un tie ir jānorāda pietiekami skaidri un precīzi, lai atbildētāja varētu sagatavot savu aizstāvēšanu un lai Tiesa varētu veikt pārbaudi. No tā izriet, ka galvenie faktiskie un tiesiskie apstākļi, ar kuriem ir pamatota prasība, loģiskā un saprotamā veidā ir jānorāda pašā prasības pieteikuma tekstā un ka prasības pieteikumā ietvertajiem prasījumiem ir jābūt formulētiem nepārprotami, lai izvairītos no tā, ka Tiesa lemj *ultra petita* vai neizskata kādu no iebildumiem (skat. tostarp 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-475/07 Komisija/Polija, 43. punkts, un 2011. gada 24. maija spriedumu lietā C-375/10 Komisija/Spēnija, 10. punkts).

25 Šādu prasību izpildi Tiesa var pārbaudīt pēc savas ierosmes (skat. tostarp 2007. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-195/04 Komisija/Somija, Krājums, I-3351. lpp., 21. un 22. punkts).

26 Tiesa tāpat ir nospriedusi, ka prasība, kas ir celta, piemērojot LESD 258. pantu, ir jābūt loģiskā un precīzā veidā ietvertiem iebildumiem, lai ļautu dalībvalstij un Tiesai precīzi aptvert inkrimināto. Savienības tiesību pārkāpuma apjomu; šis nosacījums ir vajadzīgs, lai minētā valsts varētu lietderīgi izmantot savus aizstāvēšanas līdzekļus un lai Tiesa varētu pārbaudīt, vai pastāv apgalvotais pārkāpums (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Polija, 44. punkts, un lietā Komisija/Spēnija, 11. punkts).

27 Šajā tiesvedībā par valsts pienākumu neizpildi ir jākonstatē, pirmkārt, ka prasības pieteikumā, konkrēti tā 25. punktā, Komisija ir norādījusi, ka, "ja dalībvalsts tiesību aktos ir paredzēts sliekšnis, kura nesasniegšanas gadījumā tiek uzskatīts, ka nodokļu maksātājam nav pietiekamu līdzekļu, lai finansētu publiskus izdevumus, nav nekāda iemesla noteikt atšķirību starp šiem nodokļu maksātājiem, kuru ienākumi ir zemāki par noteiktu sliekšni, atkarībā no viņu

past?v?g?s dz?vesvietas". Komisija t?pat ir skaidri nor?d?jusi, ka t? uzskata, ka, lai noteiktu, vai nerezidentam, kas sa?em vecuma pensiju Igaunijas Republik?, ir ties?bas uz ien?kuma nodoklim paredz?to atbr?vojumu, šai dal?bvalstij ir j??em v?r? Likum? par ien?kuma nodokli paredz?tais atbr?vojums.

28 Otrk?rt, saist?b? ar Komisijas veikto nor?di uz past?v?g?s dz?vesvietas dal?bvalst? paredz?tajiem atbr?vojumu sliekš?iem ir j?nor?da, ka š? nor?de ir tikusi veikta p?rbaudes kontekst?, kuru min?t? iest?de ir veikusi attiec?b? uz judikat?ru, kas izriet no 1995. gada 14. febru?ra sprieduma liet? C?279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I?225. lpp.), un kura ir p?rbaude, no kuras Komisija tieši ir secin?jusi, ka, ja nodok?u maks?t?ja kop?jie ien?kumi ir tik mazi, ka savas past?v?g?s dz?vesvietas dal?bvalst? vi?š netiek aplikts ne ar k?diem nodok?iem, vi?š atrodas situ?cij?, kas ir sal?dzin?ma ar past?v?g? iedz?vot?ja situ?ciju dal?bvalst?, kur? ir g?ti attiec?gie ien?kumi. T?d?j?di šai dal?bvalstij ir "j?piem?ro savi noteikumi nodok?u atbr?vojuma jom?, kuri nosaka, k?d? m?r? nodok?u maks?t?jiem ir j?maks? nodok?i, kas ir paredz?ti valsts vajadz?bu nodrošin?šanai".

29 Katr? zi?? neviens no apst?k?iem, kas izriet no lietas, nedod pamatu secin?t, ka ar pras?bas pieteikumu Igaunijas Republikai neb?tu dota iesp?ja izvirz?t savus aizst?v?bas pamatus un ka situ?cija ne?autu Tiesai p?rbaud?t p?rk?puma esam?bu.

30 T?d?j?di Igaunijas Republikas izvirz?t? iebilde par nepie?emam?bu nav pamatota un t? ir j?noraida.

31 Otr?m k?rt?m, t? k? Sp?nijas karalistes un Portug?les Republikas izvirz?t? iebilde par nepie?emam?bu liel? m?r? p?rk?jas ar Igaunijas Republikas izvirz?to aizst?v?bas pamatu, kurš ir saist?ts ar l?teikumiem 94/79, Tiesa uzskata par lietder?gu apvienot iesp?jamo t?s p?rbaudi ar lietas izskat?šanu p?c b?t?bas.

32 Treš?m k?rt?m, ir j?atz?m?, ka atbilstoši pras?bas pieteikum? iek?auto pras?jumu formul?jumiem Komisija l?dz Tiesu konstat?t, ka, Likum? par ien?kuma nodokli neparedzot atbr?vojuma piem?rošanu nerezidentiem, kuru kop?jie ien?kumi ir tik mazi, ka, ja tie b?tu bijuši rezidenti, atbr?vojums tiem tiktu piem?rots, Igaunijas Republika nav izpild?jusi savus LESD 45. pant? un EEZ l?guma 28. pant? paredz?tos pien?kumus. Atbilstoši min?tajam rodas iespaids, ka šie pras?jumi attiecas uz valsts ties?bu aktiem, cikt?l tie skar visus ien?kumus, kuriem ir piem?rojams min?tais likums.

33 Tom?r no Komisijas procesu?lo rakstu satura izriet, ka argument?cij?, kas ir nor?d?ta, lai atbalst?tu Igaunijas Republikai adres?tos iebildumus, š? iest?de atsaucas tikai uz t?diem pension?riem piem?rojamo nodok?u rež?mu, kuri atrodas t?d? paš? situ?cij? k? s?dz?bas iesniedz?ja. Turkl?t tiesas s?d? Komisija ir preciz?jusi, ka t?s pras?ba par valsts pien?kumu neizpildes konstat?jumu skar tikai nerezidentu pensijas.

34 T?d?j?di ir uzskat?ms, ka š? pras?ba sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi attiecas tikai uz Likuma par ien?kuma nodokli ties?bu normu piem?rošanu vecuma pensij?m, kuras tiek maks?tas nerezidentiem, kuri atrodas t?d? paš? situ?cij? k? s?dz?bas iesniedz?ja.

Par lietas b?t?bu

Lietas dal?bnieku argumenti

35 Sav? pras?b? Komisija b?t?b? nor?da, ka, taj? gad?jum? izsl?dzot pension?rus nerezidentus no to personu loka, kur?m ir piem?rojams Likum? par ien?kuma nodokli paredz?tais atbr?vojums, ja ieinteres?t?s personas Igaunij? g?st maz?k par 75 % no saviem ien?kumiem, ar

šo likumu nodokļu maksātājiem tādēļ, ka tie, tādēļ ka sādzības iesniedzēja, ir izmantojuši savas tiesības uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās, tiekot radīta mazāk labvēlīga situācija nekā tā, kurā viņi atrastos, ja nebūtu izmantojuši šīs tiesības, lai gan, ņemot vērā to pensiju mazo apmēru, tie atrodoties situācijā, kas ir salīdzināma ar to rezidentu situāciju, kuriem ir analoģiska līmeņa ienākumi. Tādējādi minētais likums esot personu brīvības pārvietošanās, kura ir paredzēta LESD 45. pantā un EEZ līguma 28. pantā, šārlis.

36 Kā izrietot no iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker*, kas ir apstiprināts ar 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp.), personas, kuras pastāvīgās dzīvesvietas valstī saņem tikai nelielu savu ienākumu daļu, aplūkojot no viņu aplikšanas ar nodokli viedokļa, atrodas situācijā, kas ir salīdzināma ar to personu situāciju, kuras ienākumus gūst savas pastāvīgās dzīvesvietas valstī. Ja personas ienākumi tās pastāvīgās dzīvesvietas valstī ir tikai nelieli mērā pieliekami vai pat pavisam nav pieliekami ar nodokli, šā valsts nevarot nodrošināt to nodokļu atskaitīšanu no nodokļu bāzes, kuri ir samaksāti saistībā ar citā valstī gūtajiem ienākumiem. Komisija uzskata, ka šādos apstākļos dalībvalstij, kurā tiek gūti ienākumi, tiem esot jāpiemēro savas nodokļu jomā pastāvošās tiesību normas, tostarp piešķirot nodokļu atbrīvojumus.

37 Tādējādi, kā Tiesa esot atzinusi 1999. gada 14. septembra spriedumā lietā C-391/97 *Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp.) un iepriekš minētajā spriedumā lietā *Wallentin*, ja dalībvalsts piešķir atbrīvojumu ienākumiem, kuri ir mazāki par noteiktu summu, lai nodrošinātu nodokļu maksātājiem iztikas minimumu, šāds atbrīvojums esot jāpiešķir arī nerezidentiem, jo tas tiekot piešķirts atkarībā no nodokļu maksātāja personīgās situācijas.

38 Igaunijas Republika, kuru atbalsta visas personas, kas iestājušās lietā, iebilst, ka Likuma par ienākuma nodokli paredzētā atšķirīgā attieksme starp rezidentiem un nerezidentiem neesot personu brīvības pārvietošanās ierobežojums, jo tā neradot diskrimināciju starp personām, kuras atrodas salīdzināmās situācijās.

39 Šajā ziņā tā atgādina, ka no iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* izrietot, ka rezidentu un nerezidentu situācija ir uzskatāma par salīdzināmu tikai tad, ja šie pārdjie minētie nozīmīgāko savu ienākumu daļu saņem nevis pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī, bet gan citā dalībvalstī. Tikai šajā gadījumā šā pārdjie minētā valsts nevarot piemērot nerezidentiem nodokļu režīmu, kas atšķiras no rezidentiem piemērojamā režīma.

40 Tādā, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi starp rezidentiem un nerezidentiem, kuri atrodas salīdzināmā situācijā, ar Likumu par ienākuma nodokli attiecīgais atbrīvojums nerezidentiem tiekot piemērots tad, ja 75 % no saviem visā pasaule gūtajiem ienākumiem tie gūst Igaunijā. Ar nodokli pieliekamo nodokļu aprēķins tiekot veikts, pamatojoties uz attiecīgās personas pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts likumu un, lai noteiktu Igaunijā gūto ienākumu daļu, nerezidentam esot jāsniedz savas pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu administrācijas izsniegts pierādījums.

41 Turklāt Igaunijas Republika uzskata, ka, cēlot šo prasību, Komisija neesot ņēmusi vērā Ieteikumu 94/79, kuros tā esot minējusi, ka vienlīdzīgā attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem ir jāparedz tikai tad, ja nerezidents attiecīgā taksācijas gadā vismaz 75 % no saviem ienākumiem saņem valstī, kas šos ienākumus pieliek ar nodokli.

42 Konkrēti, attiecībā uz sādzības iesniedzēja situāciju Spānijas Karaliste un Portugāles Republika turklāt norāda, ka pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts, kas šajā gadījumā ir Somijas republika, esot ņēmusi vērā visus ienākumus, ko attiecīgā nodokļu maksātāja ir guvusi gan šajā, gan arī otrajā dalībvalstī, un ka tā šos ienākumus neesot aplikusi ar nodokli, jo ienākumu kopējais apmērs nepārsniedza minimālo no nodokļa atbrīvoto ienākumu līmeni. Argumentējot *a contrario*

, minētās dalībvalstis uzsver, ka, ja pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts būtu noteikusi mazāku minimālo nodokļa atbrīvoto ienākumu līmeni, šīs nodokļu maksātāja ienākumi tiktu aplikti ar nodokli un šajā gadījumā Igaunijā samaksātā nodokļa summa tiktu atskaitīta. Tātad Likums par ienākuma nodokli neesot pretrunā darba ņēmēju brīvas pārvietošanās prasībām.

43 Apvienotā Karaliste piebilst, ka risinājums, ko Komisija piedāvā, lai izvairītos no situācijās, ka nerezidents Igaunijā saņem lielāku sociālo priekšrocību nekā rezidents, kura būtu jāir tā, ka, lai piemērotu atbrīvojumu, šīs dalībvalsts iestādes ņem vērā attiecīgā nodokļu maksātāja visā pasaulē gūtās ienākumus, neesot pareizs. Atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Somijā gūtās ienākumus neesot iespējams pakārt aplikšanai ar nodokli Igaunijā. Tātad Igaunijas Republika neesot spējīga aprēķināt attiecīgā nodokļu maksātāja visā pasaulē gūtās ienākumus, kamēr Somijas Republika, ņemot vērā faktu, ka šis nodokļu maksātājs pastāvīgi dzīvo Somijā un Somijas iestādes esot kompetentas par viņa iegūt informāciju un dokumentus, to varot izdarīt. Komisijas analīzes rezultātā Igaunijas Republikai sava ar nodokli neapliekamās būvzemes daļa būtu jāpiemēro tikai Igaunijā gūtajiem ienākumiem un nerezidents gūtu labumu no viņa personīgā un īmeses stāvokļa ņemšanas vērā gan Igaunijā, gan arī Somijā.

44 Saistībā ar šiem dažādiem argumentiem Komisija apgalvo, ka pretī tam, ko ir norādījis atbildētāja un personas, kas iestājušās lietā, iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker* Tiesa esot konstatējusi, ka, ja pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī nodokļu maksātājs nesaņem būtiskus ienākumus, dalībvalstij, kurā tas saņem savus ienākumus, viņam ir jāpiešķir tādas pašas priekšrocības kā tās, kuras tiek piešķirtas rezidentiem, kuri gūst ienākumus tikai šajā valstī. Tātad Tiesa esot atzinusi, ka, lai gan parastos apstākļos dalībvalsts, kurā tiek gūti ienākumi, uzdevumu nodrošināt tādā aplikšanas ar nodokli līmeni, kas ir piemērots nodokļu maksātāja līdzekļiem, var atstāt pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts ziņā, tad tomēr gadījumā, ja pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts nav spējīga to darīt, dalībvalstij, kurā tiek gūti ienākumi, esot jāņem vērā nodokļu maksātāja personīgā situācija. Līdzīgi, ja pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī nodokļu maksātāja ienākumi ir ļoti nelieli mērā apliekami vai vispār nav apliekami ar nodokli, šī valsts nevarot nodrošināt to nodokļu atskaitīšanu no nodokļu būvzemes, kuri ir samaksāti saistībā ar citā dalībvalstī gūtajiem ienākumiem.

45 Attiecībā uz nerezidenta ienākumu aprēķināšanas kārtību Komisija uzsver, ka, lai aprēķinātu nodokli, kas nodokļu maksātājam attiecīgajā gadījumā ir jāmaksā Igaunijā, Igaunijas Republikai esot tiesības ņemt vērā viņa visā pasaulē gūtās ienākumus. Ja nodokļu maksātāja visā pasaulē gūtie ienākumi ir mazāki par Igaunijā piemērojamo aplikšanas ar nodokli sliekšni, šajā valstī viņš neesot jāapliek ne ar kādiem nodokļiem. Ja turpretim viņa visā pasaulē gūtie ienākumi pārsniedz Igaunijā piemērojamo sliekšni, viņa ienākumi varot tikt aplikti ar ienākuma nodokli. Tas neizraisot nodokļa piemērošanu ienākumiem, kas ir gūti citās valstīs, nevis Igaunijas Republikā, bet gan vienīgi dodot iespēju noteikt nodokļu maksātāja kapacitāti, lai apliktu ar nodokli tikai Igaunijā gūtās ienākumus.

46 Saistībā ar atbildētāja argumentāciju attiecībā uz ieteikumiem 94/79 Komisija apstiprina, ka šis tiesību akts neesot saistošs. Tā mērķis nevarot būt primāro tiesību attiecībā uz personu brīvu pārvietošanos papildināšana, un tas katrā ziņā nevarot ierobežot Komisijas rīcības brīvību. Ar šiem ieteikumiem tiekot vienīgi piedāvāts veikt valsts pasākumus, lai īstenotu Savienības tiesības, neradot šķērslī no Līgumiem izrietošo saistību pareizajai izpildei. Turklāt, tā kā minētie ieteikumi tika izdoti pirms iepriekš minētā sprieduma lietā *Schumacker* pasludināšanas, tiem pat esot zudis pastāvīgā pamats.

Tiesas vērtējums

– Par iebildumu attiecībā uz LESD 45. panta pārkāpumu

47 Vispirms ir jātīrīta, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai gan tieši aplikšana ar nodokļiem ir daļēbvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jēsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu liet. *Schumacker*, 21. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu liet. C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts, kā arī 2009. gada 19. novembra spriedumu liet. C-540/07 Komisija/Irālija, Krājums, I-10983. lpp., 28. punkts). Turklāt valsts tiesību ar nodokļiem saistītās normas ir jāpieņem, ievērojot ar Līgumiem garantētās brīvības un it īpaši LESD 45. pantā paredzēto darba ņēmēju brīvību pārvietošanos.

48 Šajā ziņā ar tiesībām uz brīvību pārvietošanos nebūtu saderīgi, ja pret darba ņēmēju, kurš ir izmantojis šīs tiesības, daļēbvalstī, kuras pilsonis viņš ir, tiktu izrādīta nelabvēlīga attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis minētajās tiesībās paredzētās iespējas. Tomēr ir jātīrīta, ka diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgās tiesību normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja vienu un to pašu tiesību normu piemēro atšķirīgās situācijās (skat. tostarp iepriekš minēto spriedumu liet. *Schumacker*, 30. punkts, iepriekš minēto spriedumu liet. *Gschwind*, 21. punkts, un 2007. gada 22. marta spriedumu liet. C-383/05 *Talotta*, Krājums, I-2555. lpp., 18. punkts).

49 Tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu stāvoklis parasti nav salīdzināms, jo ienākumi, ko nerezidents gūst vienas daļēbvalsts teritorijā, vairumā gadījumu ir tikai daļa no viņa kopējiem ienākumiem, kas koncentrēti viņa pastāvīgajā dzīvesvietā, un personiskā nerezidenta nodokļu maksāšanas kapacitē, ievērojot viņa kopējos ienākumus, kā arī personisko un ģimenes stāvokli, visbiegāk ir novērtējama tajā vietā, kurā atrodas viņa personisko un mantisko interešu centrs, kas parasti atbilst attiecīgās personas pastāvīgajai dzīvesvietai (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus liet. *Schumacker*, 31. un 32. punkts, kā arī *Gschwind*, 22. punkts).

50 Iepriekš minēto sprieduma liet. *Schumacker* 34. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka tas, ka daļēbvalsts nerezidentam nepiešķir noteiktas nodokļu priekšrocības, ko tās piešķir rezidentam, parasti nav diskriminācija, ievērojot objektīvās atšķirības starp rezidenta un nerezidenta stāvokli attiecībā uz ienākumu avotu, kā arī attiecībā uz personisko nodokļu maksāšanas kapacitāti vai personisko un ģimenes stāvokli (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Gschwind*, 23. punkts).

51 Diskriminācija Līguma izpratnē starp rezidentiem un nerezidentiem varētu rasties tikai tad, ja neatkarīgi no to pastāvīgās dzīvesvietas dažādās daļēbvalstīs tiktu konstatēts, ka atbilstoši attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķiem un saturam šīs divas nodokļu maksātāju kategorijas atrodas salīdzināmā situācijā (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Gschwind*, 26. punkts).

52 Tas tāt ir, ja nerezidents, kuram daļēbvalstī, kurā viņš pastāvīgi dzīvo, nav ievērojamu ienākumu un galvenā daļa viņa ar nodokli apliekamo ienākumu tiek gūta no darbības, ko viņš veic daļēbvalstī, kurā viņš ir nodarbināts, atrodas situācijā, kas ir salīdzināma ar šīs pārdotās minētās daļēbvalsts rezidentu situāciju, jo šajā gadījumā valsts, kurā viņš pastāvīgi dzīvo, nevar viņam piešķirt priekšrocības, kuras izriet no viņa personiskās situācijas un ģimenes stāvokļa. Tādējādi no aplikšanas ar nodokli viedokļa viņš ir aplūkojams kā daļēbvalsts, kurā viņš ir nodarbināts, rezidents un šai daļēbvalstij tam ir jāpiešķir rezidentiem paredzētās nodokļu priekšrocības (skat. tostarp iepriekš minētos spriedumus liet. *Schumacker*, 36. un 37. punkts, kā arī *Gschwind*, 27. punkts).

53 Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru situācijā, kad pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī atbilstoši šīs valsts nodokļu tiesību aktiem nav nekādu ar nodokli apliekamu ienākumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Wallentin*, 18. punkts), diskriminācija varētu rasties tad, ja tādās personas kā sādzības iesniedzēja personiskais un īmenes stāvoklis netiktu ņemts vērā nedz pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī, nedz arī nodarbinātības dalībvalstī (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Wallentin*, 17. punkts).

54 Tātad, ja gandrīz 50 % no ieinteresētās personas ienākumiem tiek gūti vienas pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī, šai pārdzīvai minētai atbilstoši tās tiesību aktos paredzētajai kārtojamībai principā ir jābūt iespējai ņemt vērā ieinteresētās personas nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un īmenes stāvokli (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Gschwind*, 29. punkts).

55 Tomēr tādā gadījumā kā sādzības iesniedzēja gadījums, kura, ievērojot tās visā pasaulē gūto ienākumu mazo apmēru, atbilstoši tās pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem šajā valstī netiek aplikta ar nodokli, šai valstij nav iespējams ņemt vērā ieinteresētās personas nodokļu maksāšanas kapacitāti un personisko un īmenes stāvokli, it paši citā dalībvalstī gūto ienākumu aplikšanas ar nodokli sekas attiecībā uz šo stāvokli.

56 Šādos apstākļos dalībvalsts, kurā tiek gūti attiecīgā ienākumi, atteikums piešķirt tās nodokļu tiesību aktos paredzēto atbrīvojumu rada negatīvas sekas attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tādēļ kā sādzības iesniedzēja, tikai tāpēc, ka tie ir izmantojuši ar LESD garantētās pārvietošanās brīvības.

57 Atšķirīgā attieksmē, kas izriet no tāda tiesiskā regulējuma, var tikt attaisnota tikai tad, ja tā ir pamatota ar objektīviem apsvērumiem, kas ir samērīgi ar mērķi, ko valsts tiesības leģitīmi tiecas sasniegt (2006. gada 9. novembra spriedums liet. C-520/04 *Turpeinen*, Krājums, I-10685. lpp., 32. punkts). Šajā ziņā, pat ja Igaunijas Republika ir norādījusi, ka attiecīgais nosacījums ir vērsts uz to, lai novērstu, ka nodokļu maksātājas nerezidents neuzkrāj atbrīvojumus katrā attiecīgajā dalībvalstī, ir jākonstatē, ka tādā gadījumā kā sādzības iesniedzēja gadījums nepamatota priekšrocība uzkrāšana nevar notikt.

58 Tādējādi Likuma par ienākuma nodokli 28.3 panta paredzētā nosacījuma, ar kuru netiek ņemts vērā attiecīgā nodokļu maksātāja personiskais un īmenes stāvoklis, vispārējais raksturs iepriekš precizētā apjomā rada negatīvas sekas attiecībā uz tādām personām kā sādzības iesniedzēja, kuras ir izmantojušas ar darba ņēmēju brīvības pārvietošanās tiesību normām paredzētās iespējas, un tādēļ ir uzskatāms par nesaderīgu ar Līgumu prasībām, kuras izriet no LESD 45. panta.

59 Tātad iebildums attiecībā uz LESD 45. panta pārkāpumu ir uzskatāms par pamatotu.

60 Tomēr Igaunijas Republika uzskata, ka ieteikumi 94/79, ņemot vērā to saturu un raksturu, esot šķērslis norādītās pienākumu neizpildes konstatējumam.

61 Ir taisnība, ka minēto ieteikumu 2. panta 2. punktā Komisija ir norādījusi, ka fizisku personu nerezidentu ienākumus dalībvalstīs nepakāuj augstākiem nodokļiem kā tie, kuri ir piemērojami rezidentiem, ja ienākumi, kam uzliekami nodokļi tajā dalībvalstī, kurā fiziska persona ir uzskatāma par nerezidentu, veido vismaz 75 % no šīs personas kopējā taksācijas gada ienākuma, kam uzliekams nodoklis.

62 Igaunijas Republika norāda, ka pretējā gadījumā tā pret rezidentiem un nerezidentiem varot pamatoti izrādīt atšķirīgu attieksmi.

63 Tomēr ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 288. panta pēdējo daļu ieteikumi ir to Savienības iestāžu aktu skaitā, ar kuriem netiek uzlikta saistība. Turklāt, kā enerģētiskajiem ir atgādājis savu secinājumu 60. punktā, tiesvedība par pienākumu neizpildi ir atkarīga no objektīva konstatējuma, ka dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti saskaņā ar Savienības tiesību aktiem, tātad kā Igaunijas Republika nevar atsaukties uz tiesiskās paņēmuma principa ieviešanu šajā lietā, lai liktu šķēršļus objektīvam konstatējumam par tās pienākumu, kas tai noteikti saskaņā ar Līgumu, neizpildi (šajā ziņā skat. 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija, Krājums, I-9553. lpp., 18. punkts).

64 Tāpat ir jānorāda, ka ieteikumu 94/79 ceturtajā apsvērumā ir paredzēts, ka tie neskar aktīvās Komisijas politikas pārskatīšanas procesu jomā, kas attiecināma uz Līguma paredzēto pamatprincipu ieviešanu.

65 Šajos apstākļos ieteikumi 94/79 nav šķērslis no LESD 45. panta izrietošo saistību neizpildes konstatēšanai. Tādējādi Tiesai nav jāizvērtē jautājums, vai Spānijas Karaliste un Portugāles Republika savas iestāžu lietā stadijā pret Komisijas prasību ir pamatoti izvirzījušas iebildi par nepieciešamību, kura ir balstīta uz šo ieteikumu pieņemšanu.

– Par iebildumu attiecībā uz EEZ Līguma 28. panta pārskatīšanu

66 Lai gan savā aizstāvībā Igaunijas Republika ir pamatojusies uz argumentiem, kas attiecas uz iebildi saistībā ar LESD 45. pantu, lai apstrīdētu arī iebildumu saistībā ar EEZ Līguma 28. pantu, tā ir atzinusi nepieciešamību papildināt Likuma par ienākuma nodokli 28.3 pantu, "lai attiecinātu tā piemērošanas jomu arī uz Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstu pilsoņiem".

67 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Igaunijas tiesību aktos nav paredzēta nekāda iespēja piešķirt attiecīgo nodokli priekšrocību personām, kuras saņem pensiju Igaunijā un kuras pastāvīgi dzīvo vienā no trešajām valstīm – EEZ Līguma dalībniecēm. Ciktāl EEZ Līguma 28. panta noteikumiem ir tāda pati piemērošanas joma kā LESD 45. panta pēdējās daļas identisko noteikumu piemērošanas jomai, iepriekš minētie apsvērumi ir *mutatis mutandis* piemērojami minētajam 28. pantam (šajā ziņā skat. 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-104/06 Komisija/Zviedrija, Krājums, I-671. lpp., 32. punkts).

68 No iepriekš minētā izriet, ka, neparedzot iespēju piešķirt pensionāriem nerezidentiem, kuri, ņemot vērā to pensiju mazo apmēru, atbilstoši pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem šajā pēdējā minētajā valstī nav apliekami ar nodokli, Likuma par ienākuma nodokli noteiktos atbrīvojumus, Igaunijas Republika nav izpildījusi savus LESD 45. pantā un EEZ Līguma 28. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

69 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tātad Komisija ir prasījusi piespriezt Igaunijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, jāpiespriež Igaunijas Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

70 Piemērojot Reglamenta 69. panta 4. punktu, Spānijas Karaliste, Portugāles Republika, Zviedrijas Karaliste, Apvienotā Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) neparedzot iespēju piešķirt pensionāriem nerezidentiem, kuri, ņemot vērā to pensiju mazo apmēru, atbilstoši pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem šajā pētījā minētajā valstī nav apliekami ar nodokli, 1999. gada 15. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*tulumaksuseadus*), kurā grozījumi ir izdarīti ar 2009. gada 26. novembra likumu, noteiktos atbrīvojumus, Igaunijas Republika nav izpildījusi savus LESD 45. pantā un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 28. pantā paredzētos pienākumus;
- 2) Igaunijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus;
- 3) Spānijas Karaliste, Portugāles Republika, Zviedrijas Karaliste, Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste, kā arī Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – igauņu.