GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2006 m. gegužės 18 d. [1]

1. Šiuo prejudiciniu procesu siekiama įvertinti, ar nacionalinės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos vienos valstybės narės mokesčių mokėtojui, gyvenančiam kitoje valstybėje narėje, mokama senatvės pensija apmokestinama mokesčiu, kuris kai kuriais atvejais gali būti didesnis nei tas, kurį reikėtų mokėti, jei mokesčių mokėtojas gyventų šią pensiją mokančioje valstybėje, suderinami su Bendrijos teise.

I — Teisės aktai

A — *Bendrijos teisės aktai*

2. Šis procesas kilo dėl ginčo tarp Suomijos pilietės, kuri, pasinaudojusi savo teise išeiti į pensiją, nusprendė apsigyventi Ispanijoje, ir Suomijos mokesčių institucijos dėl jos pensijai taikomo mokesčio tarifo.

3. *Korkein hallinto-oikeus* (Suomijos Aukščiausias administracinis teismas) klausia, ar ginčijami teisės aktai suderinami su EB 18 straipsniu ir EB 39 straipsniu, taip pat su Tarybos direktyva 90/365/EEB [2].

4. EB sutartyje numatyta asmenų judėjimo laisvė iš pradžių apsiribojo judėjimu į kitą valstybę narę, kurio tikslas užsiimti ekonomine veikla.

5. EB 39 straipsnio, kurio 1 dalyje numatyta darbuotojų judėjimo laisvė, 3 dalies c ir d punktuose numatyta, kad ši teisė judėti apima atitinkamai teisę apsigyventi bet kurioje valstybėje narėje, siekiant dirbti pagal tos valstybės piliečių įsidarbinimą reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus, bei teisę, laikantis įgyvendinimo reglamentuose nustatytų sąlygų, pasilikti gyventi valstybės narės teritorijoje pasibaigus darbo joje laikui.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1990 m. birželio 28 d. Direktyva dėl pagal darbo sutartį ir savarankiškai dirbančių asmenų, kurie nutraukė savo profesinę veiklą, teisės apsigyventi (OL L 180, p. 28).

6. Direktyva 90/365 suteikė šią teisę apsigyventi ir asmenims, kurie nutraukė profesinę veiklą. Šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa numato, kad valstybės narės suteikia teisę apsigyventi pagal darbo sutartį arba savarankiškai dirbusiems kitų valstybių narių piliečiams ir jų šeimos nariams. Kaip numato minėtos direktyvos trečia konstatuojamoji dalis, šią teisę apsigyventi taip pat reikėtų suteikti asmenims, kurie per savo darbingą amžių nepasinaudojo teise judėti.

7. Tačiau Direktyvos 90/365 1 straipsnis minėtos teisės įgyvendinimui kelia sąlygą, kad jos turėtojas turėtų pakankamai lėšų. Taigi straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje numatyta, jog jis turi gauti invalidumo arba ankstyvo pensinio amžiaus pensijas, senatvės pensijas arba nelaimingo atsitikimo darbe ar profesinės ligos pensijas tokio dydžio, kokio pakanka, kad toks asmuo netaptų našta priimančiosios valstybės narės socialinės apsaugos sistemai jo gyvenimo toje valstybėje laikotarpiu, su sąlyga, kad jis yra apdraustas ligos draudimu nuo bet kurios rizikos priimančiojoje valstybėje narėje [3].

3 — Direktyva 90/365 nuo 2006 m. balandžio 30 d. panaikinta 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2004/38/EB dėl Sąjungos piliečių ir jų šeimos narių teisės laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje, iš dalies keičiančia Reglamentą (EEB) Nr. 1612/68 ir panaikinančia Direktyvas 64/221/EEB, 68/360/EEB, 72/194/EEB, 73/148/EEB, 75/34/EEB, 75/35/EEB, 90/364/EEB, 90/365/EEB ir 93/96/EEB (OL L 158, p. 77).

8. Pagal šios direktyvos 2 straipsnį teisę apsigyventi patvirtina išduodamas dokumentas – „leidimas apsigyventi šalyje“, kurio galiojimo trukmė nustatyta toje pačioje nuostatoje.

9. 1992 m. vasario 7 d. Mastrichte pasirašyta ir 1993 m. lapkričio 1 d. įsigaliojusi ES sutartis įtvirtino „Sąjungos pilietybės“ sąvoką. Pagal EB 17 straipsnio 1 dalį kiekvienas asmuo, turintis valstybės narės pilietybę, yra Sąjungos pilietis.

10. EB 18 straipsnio 1 dalis suteikia kiekvienam Sąjungos piliečiui teisę laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, laikantis EB sutartyje ir jai įgyvendinti priimtuose teisės aktuose nustatytų apribojimų bei sąlygų.

B — *Nacionalinės teisės aktai*

1. Teisės aktai, susiję su pajamų apmokestinimu

11. Pagal Suomijos mokesčių įstatymą, taikytiną faktinių aplinkybių metu, asmuo, per

mokestinius metus gyvenęs Suomijoje, yra „visiškai apmokestinamas“ mokesčių mokėtojas, tai yra šioje valstybėje yra apmokestinamos visos jo pajamos. Atvirkščiai, mokesčių mokėtojas, kuris per mokestinius metus negyvena Suomijoje, yra „apmokestinamas iš dalies“ šioje valstybėje, o tai reiškia, kad apmokestinamos tik pajamos, kurias jis gavo minėtoje valstybėje.

12. Pagal tą patį įstatymą Suomijos pilietis laikomas gyvenančiu Suomijoje, net jei jis čia nuolat negyvena ilgiau nei šešis mėnesius, kol nesueina treji metai nuo metų, kuriais jis išvyko iš šalies, pabaigos.

13. Iš dalies apmokestinamas mokesčių mokėtojas Suomijoje yra apmokestinamas pajamų ir turto mokesčiu, išskyrus kitokias dvišalės ar tarptautinės sutarties, įpareigojančios šią valstybę, nuostatas. Nesant tokių nuostatų, mokestis, kurį turi sumokėti iš dalies apmokestinamas mokesčių mokėtojas nuo savo apmokestinamų su darbo santykiais susijusių pajamų, kurios apima taip pat ir senatvės pensiją, yra surenkamas prie pajamų šaltinio, o tai sudaro 35 % jo pajamų sumos.

14. Atvirkščiai, mokestis, kurį turi mokėti visiškai apmokestinamas mokesčių mokėtojas, yra apskaičiuojamas taikant progresinį tarifą, kuris numato, pirma, minimalaus mokesčio taikymą kiekvienai daliai, antra, didėjantį procentą pajamų daliai, kuri viršija žemiausią apmokestinamąją dalį.

15. Per šį procesą Suomijos vyriausybė nurodė, kad šis teisės aktas buvo pakeistas ir kad nuo 2006 m. sausio 1 d. iš dalies apmokestinamų mokesčių mokėtojų, gaunančių senatvės pensiją iš Suomijos Respublikos, pensijos šioje valstybėje apmokestinamos taip pat kaip ir visiškai apmokestinamų mokesčių mokėtojų, taikant progresinį tarifą bei lengvatas dėl asmeninės ir šeimyninės padėties.

2. Susitarimas su Ispanijos Karalyste dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

16. Pagal Ispanijos Karalystės ir Suomijos Respublikos sudarytą susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atlyginimas, taip pat ir pensijos, kuriuos moka viena iš Susitariančiųjų Valstybių arba vienas iš jos viešosios teisės reglamentuojamų vienetų ar bendrijų, nepriklausoma įstaiga arba viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, tiek tiesiogiai, tiek per fondus, kuriuos jie įsteigė, fiziniam asmeniui už paslaugas,

suteiktas šiai valstybei, vienetui, bendrijai, įstaigai ar juridiniam asmeniui, apmokestinami tik šioje valstybėje.

II — Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

17. P. M. Turpeinen yra Suomijos pilietė, kuri dirbo vaikų psichiatre Suomijos viešojoje tarnyboje. 1998 m. rugsėjo mėn. išėjusi į pensiją ji nusprendė apsigyventi kitoje valstybėje narėje – iš pradžių Belgijoje, o nuo 1999 m. Ispanijoje.

18. P. M. Turpeinen vienintelės pajamos – senatvės pensija, kurią moka *Kuntien Eläkevakuutus* (Vietos socialinio draudimo senatvės pensijos tarnyba). Pagal su Ispanijos Karalyste sudarytą susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ši pensija yra apmokestinama tik Suomijoje.

19. Per 1999–2001 metus *Uudenmaan* mokesčių tarnyba šią P. M. Turpeinen pensiją apmokestino 28,5 % tarifu pagal progresinio mokesčio sistemą, taikomą visiškai apmokestinamiems mokesčių mokėtojams.

20. Tačiau apmokestindama už 2002 metus ta pati tarnyba nusprendė, kad P. M. Turpeinen turi būti laikoma iš dalies apmokestinamu mokesčių mokėtoju, nes ji išvyko iš valstybės teritorijos daugiau nei prieš trejus metus. Taigi tarnyba suinteresuotosios senatvės pensijai pritaikė 35 % mokestį prie pajamų šaltinio. Todėl P. M. Turpeinen turėjo sumokėti 10 113,77 euro mokestį, tačiau jei ji būtų apmokestinama kaip visiškai apmokestinamas mokesčių mokėtojas Suomijoje, ji būtų turėjusi sumokėti 8 173,09 euro mokestį ir 549,03 euro kaip sveikatos draudimo įmoką.

21. 2002 m. liepos 3 d. Sprendimu *Uudenmaan* mokesčių tarnyba atmetė P. M. Turpeinen reikalavimą, kad jos pensijos apmokestinimas už 2002 mokestinius metus būtų apskaičiuotas taip, kaip buvo apskaičiuotas už ankstesnius trejus metus.

22. *Hallinto-oikeus* (administracinis teismas) atmetė P. M. Turpeinen pareikštą ieškinį dėl šio sprendimo. Suinteresuotoji *hallinto-oikeus* sprendimą apskundė *Korkein hallinto-oikeus*.

23. Pastarasis teismas nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

24. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą jis išreiškė abejones dėl Bendrijos teisės poveikio nagrinėjamu atveju, nes, jo žiniomis, Teisingumo Teismo priimti sprendimai tiesioginio apmokestinimo srityje susiję ne su pensininkais, o tiktai su pagal darbo sutartį ar savarankiškai dirbančiais asmenimis, paslaugų teikėjais arba studentais[4]. Jis taip pat nurodo, kad Europos Bendrijų Komisija Suomijos vyriausybei skirtame oficialiame pranešime nurodė, jog 35 % mokestis prie pajamų šaltinio gali prieštarauti EB 39 straipsniui ir, kalbant apie mokesčių mokėtojus pensininkus, Direktyvai 90/365.

25. Taigi *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 18 straipsnis, numatantis Sąjungos piliečio teisę laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, arba EB 39 straipsnis, užtikrinantis darbuotojų judėjimo laisvę Bendrijoje, aiškintini taip, kad vienas iš šių straipsnių arba jie abu draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos mokesčių mokėtojo, iš dalies apmokestinamo valstybėje narėje ir gyvenančio užsienyje, senatvės pensijai, kurią viešosios teisės reguliuojamų darbo santykių pagrindu moka valstybė narė, kurioje ši pensija apmokestinama, taikomas mokestis prie šaltinio kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį mokesčių mokėtojas šioje valstybėje mokėtų kaip rezidentas ir visiškai apmokestinamas asmuo?

2. Ar aiškintina, kad Direktyva 90/365 <...> draudžia tokius, kokie nurodyti, nacionalinės teisės aktus?“

III — Analizė

26. Šiais prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Bendrijos teisė draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos senatvės pensijai, mokamai mokesčių mokėtojui, gyvenančiam kitoje valstybėje narėje, taikomas mokestis kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį šis mokesčių mokėtojas mokėtų, jei jis būtų rezidentas.

4 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225); 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493); 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089), 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819); 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933) ir 2004 m. liepos 1 d. Sprendimą *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443).

27. Teismo praktikoje nustatyta, kad nors tiesioginiai mokesčiai savaime nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto valstybės narės, įgyvendindamos savo turimą kompetenciją šioje srityje, turi atsižvelgti į Bendrijos teisę [5].

28. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl ginčijamų teisės aktų suderinamumo su EB 18 straipsniu arba su EB 39 straipsniu, arba su abiem šiomis nuostatomis, arba su Direktyva 90/365. Pradėsiu nagrinėti, ar antrinėje teisėje galima atrasti atsakymą į pateiktą klausimą.

A — *Antrinė teisė*

29. Komisija mano, kad ginčijama mokesčių sistema gali prieštarauti Direktyvai 90/365. Ispanijos vyriausybė teigia, kad ši sistema prieštarauja Tarybos reglamento (EEB) Nr. 1408/71 10 straipsnio 1 daliai [6].

1. Direktyva 90/365

30. Kaip matėme, Direktyva 90/365 teisę apsigyventi kitoje valstybėje narėje, EB sutartyje numatytą tik ekonominės veiklos tikslais, suteikė ir asmenims, kurie nutraukė profesinę veiklą, tarp jų ir tiems, kurie per savo darbingą amžių nevykdė ekonominės veiklos kitoje valstybėje narėje. Tačiau šiai teisei apsigyventi keliama sąlyga, kad suinteresuotasis asmuo turėtų pakankamai lėšų, kad netaptų našta priimančiosios valstybės narės socialinės apsaugos sistemai.

31. Komisija teigia, kad Suomijos mokesčių teisės aktai gali pasirodyti prieštaraujantys Direktyvai 90/365, nes dėl didesnio pensininkų, gyvenančių kitoje valstybėje narėje, apmokestinimo šiems pensininkams gali būti sunkiau įvykdyti sąlygą turėti pakankamai lėšų.

32. Žinoma, P. M. Turpeinen, Suomijos pilietė, nutraukusi darbinę veiklą ir nusprendusi apsigyventi Ispanijoje po savo išėjimo į pensiją, gali pasiremti Direktyvos 90/365 nuostatomis siekdama, kad jai būtų leista apsigyventi šios valstybės narės teritorijoje net ir tuomet, jei ji, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio

5 — 1991 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-246/89, Rink. p. I-4585, 12 punktas) ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 44 punktas ir cituota teismo praktika).

6 — 1971 m. birželio 14 d. Reglamentas dėl socialinės apsaugos sistemų taikymo pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims ir jų šeimos nariams, judantiems Bendrijoje (OL L 149, p. 2), iš dalies pakeistas 1999 m. vasario 8 d. Tarybos reglamentu (EB) Nr. 307/1999 (OL L 38, p. 1, toliau – Reglamentas Nr. 1408/71).

teismo pateiktų duomenų, per savo darbingą amžių nepasinaudojo teise laisvai judėti. Vis dėlto nemanau, kad ši direktyva yra taikoma nagrinėjamu atveju.

33. Iš tiesų Direktyva 90/365, kaip tai išplaukia iš jos formuluotės, siekiama užtikrinti, kad priimančioji valstybė narė leistų apsigyventi savo teritorijoje bet kuriam kitos valstybės narės piliečiui, kuris nutraukė veiklą pagal darbo sutartį arba savarankišką veiklą, konkrečiai įvardijant, kokioms sąlygoms esant priimančiosios valstybės teisėti interesai gali pateisinti atsisakymą, ir nustatant praktines taisykles, pagal kurias ši teisė apsigyventi turi būti įgyvendinama. Taigi ji tiesiogiai numato tik priimančiosios valstybės narės pareigą ir yra susijusi tik su teise joje apsigyventi.

34. Nematau priežasties, dėl kurios šios direktyvos taikymo sritis turėtų būti išplėsta tokioms kilmės valstybei priskiriamoms priemonėms, kaip antai ginčijami Suomijos teisės aktai. Įsigaliojus Mastrichto sutarčiai, Bendrijos piliečiams, kurie nevykdo ekonominės veiklos, teisę laisvai judėti ir apsigyventi kitoje valstybėje narėje tiesiogiai suteikia EB 18 straipsnio 1 dalis [7]. Būtent ši nuostata yra skirta uždrausti „kliūtis išvykti".

35. Iš tiesų tai yra nuostata, kuri leidžia Bendrijos piliečiui EB sutarties taikymo srityje būti teisiškai vertinamam taip pat kaip ir piliečiui, esančiam tokioje pačioje situacijoje, ir draudžia kilmės valstybės teisės aktus, kurie jį nubaudžia už pasinaudojimą teise laisvai judėti [8].

36. Pažymėtina, kad minėtoje byloje *Pusa*, kurioje teisinės ir faktinės aplinkybės buvo labai panašios į šios bylos aplinkybes [9], ginčijamų teisės aktų suderinamumas su Bendrijos teise buvo nagrinėjamas tik EB 18 straipsnio atžvilgiu.

37. Taigi manau, kad Direktyva 90/365 nagrinėjamu atveju nėra taikoma.

7 — 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Baumbast ir R* (C-413/99, Rink. p. I-7091, 81–84 punktai).

8 — 2002 m. liepos 11 d. Sprendimas *D'Hoop* (C-224/98, Rink. p. I-6191, 30 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Pusa* (C-224/02, Rink. p. I-5763, 18 punktas).

9 — Byla susijusi su Suomijos piliečiu, invalidumo pensijos Suomijoje gavėju, kuris gyveno ir mokėjo pajamų mokestį Ispanijoje. Dėl jo turimos skolos Suomijoje jo pensijai buvo uždėtas areštas. Pagal taikytinus Suomijos teisės aktus areštuota suma buvo apskaičiuota taip, kad jam būtų užtikrintos minimalios pajamos, bet apskaičiuojant neatsižvelgta į pajamų mokestį, kurį jis mokėjo Ispanijoje.

2. Reglamentas Nr. 1408/71

38. Kaip teisingai nurodė Ispanijos vyriausybė, Teisingumo Teismas procese dėl prejudicinio sprendimo gali pareikšti nuomonę dėl Bendrijos teisės nuostatos, kurios nacionalinis teismas savo klausimuose nenurodė, kai jis mano, kad ši nuostata yra naudinga pagrindinei bylai išspręsti [10]. Aplinkybė, kad *Korkein hallinto-oikeus* sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodė šio reglamento, negali sukliudyti Teisingumo Teismui išnagrinėti jo padarinių, jeigu, kaip teigia ši vyriausybė, jis šiuo atveju taikomas.

39. Reglamento Nr. 1408/71 tikslas yra koordinuojant nacionalines socialinės apsaugos sistemas palengvinti pagal darbo sutartį ir savarankiškai dirbančių darbuotojų bei jų šeimos narių laisvą judėjimą Bendrijoje.

40. Šio reglamento 10 straipsnio 1 dalimi siekiama, kad jame nurodytos išmokos būtų mokamos jų gavėjui, kai jis įgyvendina savo teisę laisvai judėti. Taigi ji numato, kad jeigu minėtame reglamente nenustatyta kitaip, nagrinėjamos išmokos, konkrečiai kalbant, senatvės pensija, įgytos pagal valstybės narės teisės aktus, negali būti kaip nors sumažinamos, pakeičiamos, sustabdomos ir nutraukiamas jų mokėjimas ar išieškomos vien dėl to, kad jų gavėjas gyvena kitos valstybės narės teritorijoje nei ta, kurioje yra įstaiga, atsakinga už išmokų mokėjimą.

41. Ispanijos vyriausybė teigia, kad ginčijami nacionalinės mokesčių teisės aktai prieštarauja šiai nuostatai, nes dėl šių teisės aktų P. M. Turpeinen mokėtinos pensijos suma priklauso nuo jos gyvenamosios vietos. Šiai analizei pagrįsti ji nurodo sprendimą *Imbernon Martínez* [11]. Remdamasi Teisingumo Teismo pozicija šiame sprendime, ji teigia. kad Reglamento Nr. 1408/71 10 straipsnio 1 dalis taptų neveiksminga, jei valstybė narė, pasinaudodama mokestinėmis priemonėmis, galėtų atlikti atskaitymus ar sumažinimą, grindžiamus tuo, kad gavėjas gyvena kitoje valstybėje narėje.

42. Ispanijos vyriausybės analizei nepritariu dėl tokių priežasčių.

43. Reglamento Nr. 1408/71 10 straipsnis padeda įgyvendinti darbuotojų laisvą judėjimą uždrausdamas „gyvenamosios vietos“

10 — Žr. visų pirma 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Van Hilten* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 26 punktas ir cituota teismų praktika).

11 — 1995 m. spalio 5 d. Sprendimas (C-321/93, Rink. p. I-2821).

sąlygas. Jis užtikrina, kad jame išvardytos išmokos, tarp jų senatvės pensija, būtų mokamos jų gavėjui, kuris įgyvendino savo teisę laisvai judėti, tomis pačiomis sąlygomis kaip ir tuomet, jei jis liktų nacionalinėje teritorijoje. Taigi ši nuostata draudžia, kad tokios pensijos suma būtų sumažinta dėl to, kad jos gavėjas gyvena kitoje valstybėje narėje.

44. Nagrinėjamu atveju ginčijami teisės aktai nenumato P. M. Turpeinen mokamos senatvės pensijos sumažinimo dėl to, kad ji gyvena užsienyje. Šie teisės aktai nesusiję su pensijos suteikimo ir mokėjimo sąlygomis.

45. Taigi minėti teisės aktai skiriasi nuo teisės aktų, nagrinėtų byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Imbernon Martínez*, kuriuo remiasi Ispanijos vyriausybė. Iš tiesų šioje byloje išmokos suteikimas ir suma pagal ginčijamą Vokietijos įstatymo dėl išmokų vaikams išlaikyti (Bundeskindergeldgesetz) nuostatą priklausė nuo gyvenamosios vietos sąlygų, numatytų Vokietijos mokesčių teisės aktuose. Nagrinėti socialinės teisės aktai nurodė sąlygas, numatytas mokesčių teisės aktuose. Būtent šiame kontekste Teisingumo Teismas nusprendė, kad atitinkama Reglamento Nr. 1408/71 nuostata iš esmės prarastų veiksmingumą, jei vien tik nuoroda į mokesčių nuostatas leistų jos netaikyti [12]. Tačiau ši analizė, mano nuomone, negali būti taikoma šioje byloje.

46. Šiuo atveju susiduriame su nacionalinės teisės aktais, kurie nustato mokesčių mokėtojų ne rezidentų apmokestinimo sąlygas ir kurie taikomi P. M. Turpeinen pensijai tik dėl to, kad pensija yra prilyginama pajamoms. Taigi šie teisės aktai tik netiesiogiai sumažina jos pensijos grynąją sumą, palyginti su suma po apmokestinimo, kurią ji galėtų turėti, jei būtų Suomijos rezidentė 2002 mokestiniais metais.

47. Be to, pabrėžtina, kad jeigu P. M. Turpeinen pensijos suma būtų didesnė, pritaikius 35 % fiksuotą mokestį prie pajamų šaltinio, būtų galimas priešingas rezultatas, tai yra jai liktų didesnė grynoji suma nei ta, kurią ji turėtų po apmokestinimo taikant progresinį mokesčio tarifą Suomijoje. Tai parodo, kad ginčijami Suomijos teisės aktai nenumato P. M. Turpeinen mokamos pensijos sumažinimo dėl to, kad ji gyvena užsienyje.

12 — Minėto sprendimo *Imbernon Martínez* 23 punktas.

48. Todėl atsižvelgdamas į šiuos veiksnius manau, kad Suomijos mokesčių teisės aktai neprieštarauja Reglamento Nr. 1408/71 10 straipsnio 1 dalies nuostatoms. Taigi šių teisės aktų suderinamumą su Bendrijos teise reikia vertinti pagal Sutarties taisykles.

B — *Sutarties taisyklės*

49. Pirmiausia išnagrinėsiu, kokia Sutarties nuostata yra susijusi su P. M. Turpeinen situacija, po to, ar Suomijos teisės aktai yra kliūtis judėjimo laisvei, kurią draudžia ši nuostata ir, esant reikalui, ar ši kliūtis gali būti pateisinama.

1. Taikytina nuostata

50. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar ginčijama mokesčių sistema suderinama su EB 18 straipsniu arba su EB 39 straipsniu, arba su abiem šiomis nuostatomis.

51. Suomijos vyriausybė nurodo, kad P. M. Turpeinen situacija susijusi ir su EB 18 straipsniu, ir su EB 39 straipsniu. Ji mano, kad nagrinėjamu atveju pastaroji nuostata taip pat taikytina atsižvelgiant į 2000 m. birželio 15 d. Sprendimą *Sehrer*[13].

52. Aš nesutinku su šiuo tvirtinimu. Kaip Italijos vyriausybė ir Komisija, manau, kad P. M. Turpeinen situacija nepatenka į EB 39 straipsnio taikymo sritį ir kad ji gali pasiremti tik EB 18 straipsnio nuostatomis.

53. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos pilietybe, pripažįstama kiekvienam valstybės narės piliečiui, siekiama suteikti šiam piliečiui esminį statusą[14]. Be to, EB 18 straipsnio 1 dalis tiesiogiai kiekvienam Sąjungos piliečiui suteikia teisę laisvai judėti ir apsigyventi pasirinktoje valstybėje Bendrijoje[15]. Taigi P. M. Turpeinen, kaip Suomijos pilietė, gali pasiremti EB 18 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kad būtų pripažinta jos teisė apsigyventi Ispanijoje.

54. Tačiau Sąjungos pilietybė ir su ja susijusios teisės judėti, įtvirtintos Mastrichto

13 — C-302/98, Rink. p. I-4585.

14 — Minėtas sprendimas *Pusa* (16 punktas ir cituota teismų praktika) ir 2004 m. spalio 19 d. Sprendimas *Zhu ir Chen* (C-200/02, Rink. p. I-9925, 25 punktas ir cituota teismų praktika).

15 — Minėto sprendimo *Baumbast ir R* 84 punktas.

sutartimi, nepakeičia kitų Sutarties nuostatų, kurios numato specialias asmenų kategorijas. Jos nepanaikina judėjimo laisvių, kurias jau suteikė EB sutartis ir kurios yra skirtos ekonominės veiklos vykdymui, veiksmingumo. Kadangi šios judėjimo siekiant ekonominių tikslų laisvės yra konkreti teisių, bendrai suteiktų EB 18 straipsniu, išraiška [16], kai Sąjungos pilietis pasinaudoja viena iš šių laisvių, pirmiausia būtent pagal ją Teisingumo Teismas nustato nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų suderinamumą [17].

55. Tačiau nemanau, kad P. M. Turpeinen galėtų pasiremti EB 39 straipsnio nuostatomis.

56. Iš tiesų pagal EB 39 straipsnį darbuotoju laikomas asmuo, kuris tam tikrą laiką kito asmens naudai ir jo vadovaujamas vykdo veiklą, už kurią gauna atlyginimą [18]. Teisėms apsigyventi arba likti kitoje valstybėje narėje, kurias suteikia šio straipsnio 3 dalies c ir d punktai, pagal šių nuostatų formuluotę nustatyta sąlyga, kad suinteresuotasis asmuo toje valstybėje vykdytų ar būtų vykdęs tokią veiklą.

57. Žinoma, EB 39 straipsnio taikymo sritis yra aiškinama plačiai, todėl neapsiriboja asmenimis, kurie saistomi tebesitęsiančių darbo santykių. Taigi, kaip nurodo Suomijos vyriausybė, minėtame sprendime *Sehrer* buvo nuspręsta, kad aplinkybė, jog Bendrijos pilietis nebėra saistomas darbo santykių, iš jo neatima kai kurių garantuotų teisių, susijusių su darbuotojo statusu [19]. Tačiau pastaruoju atveju taip pat būtina, kad suinteresuotasis asmuo būtų pasinaudojęs teise laisvai judėti, numatyta šioje nuostatoje.

58. Taigi šiame sprendime pagrindinė byla buvo susijusi su pensininku, gyvenančiu Vokietijoje, kuris vienu metu vykdė veiklą Vokietijoje ir Prancūzijoje bei gavo pensiją iš šių abiejų valstybių. Vokietijos teisės aktai

16 — Žr. dėl įsisteigimo laisvės 1996 m. vasario 29 d. Sprendimą *Skanavi ir Chryssanthakopoulos* (C-193/94, Rink. p. I-929, 22 punktas); dėl laisvo darbuotojų judėjimo 2002 m. lapkričio 26 d. Sprendimą *Oteiza Olazabal* (C-100/01, Rink. p. I-10981, 26 punktas) ir dėl laisvės teikti paslaugas 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Stylianakis* (C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktas).

17 — Taigi 1998 m. gegužės 12 d. Sprendime *Martínez Sala* (C-85/96, Rink. p. I-2691) Teisingumo Teismas nagrinėjo teises, kuriomis suinteresuotasis asmuo gali pasiremti kaip pilietis, tik dėl to, kad buvo abejojama, ar jis gali būti laikomas darbuotoju. Taip pat žr.2004 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *My* (C-293/03, Rink. p. I-12013, 33 punktas).

18 — Minėtas sprendimas *Martínez Sala* (32 punktas ir cituota teismų praktika) ir 2002 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Kurz* (C-188/00, Rink. p. I-10691, 32 punktas ir cituota teismų praktika).

19 — Minėto sprendimo *Sehrer* 30 punktas.

numatė, kad suinteresuotojo asmens ligos draudimo įmokos turi būti apskaičiuojamos ir nuo Prancūzijos mokamos pensijos, neatsižvelgiant į tai, kad šios pensijos didelė dalis jau buvo atskaityta kaip ligos draudimo įmoka Prancūzijoje.

59. Būtent šiame kontekste Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisė gauti tokią pensiją yra neatsiejama nuo objektyvaus jo, kaip darbuotojo, statuso ir kad Vokietijos teisės aktai, nustatantys dvigubą ligos draudimo įmokos atskaitymą darbuotojams, kurie vykdė veiklą kitoje valstybėje narėje, yra kliūtis, kurią draudžia EB 39 straipsnis [20]. Nagrinėjamu atveju šie Vokietijos teisės aktai, būdami mažiau palankūs pensininkui, kuris vykdė profesinę veiklą kitoje valstybėje narėje, galėjo atgrasinti darbuotoją pasinaudoti teisėmis, kurias jam suteikė Sutartis.

60. Taigi, mano nuomone, minėtas sprendimas *Sehrer* nepaneigia analizės, pagal kurią EB 39 straipsnis yra taikomas tik asmenims, kurie išvyko į kitą valstybę narę tam, kad užsiimtų darbine veikla. Ši nuostata netaikoma asmenims, kurie, kaip, atrodo, yra P. M. Turpeinen atveju, visą profesinę veiklą vykdė savo valstybėje narėje ir pasinaudojo teise apsigyventi kitoje valstybėje narėje tik išėję į pensiją, visiškai neketindami joje užsiimti darbine veikla [21].

61. Man atrodo, kad nagrinėjamu atveju yra taikomos būtent EB 18 straipsnio nuostatos ir P. M. Turpeinen gali jomis pasiremti pagrįsdama savo teises judėti ir apsigyventi Ispanijoje.

2. Kliūties judėjimo laisvei egzistavimas

62. Pirmiausia pažymėtina, kad teisės apsigyventi ir judėti, kurias kiekvienam Sąjungos piliečiui suteikia EB 18 straipsnio 1 dalis, draudžia ne tik šių teisių įgyvendinimo apribojimus, kuriuos numato priimančioji valstybė. Kaip nurodžiau anksčiau, jos taip pat draudžia kilmės valstybei priskiriamus apribojimus.

20 — Ten pat, 30–35 punktai.

21 — Šia prasme žr. 1992 m. kovo 19 d. Sprendimą *Batista Morais* (C-60/91, Rink. p. I-2085, 7 punktas); 1997 m. sausio 16 d. Sprendimą *UISSL n° 47 di Biella* (C-134/95, Rink. p. I-195, 19 punktas) ir 1999 m. sausio 26 d. Sprendimą *Terhoeve* (C-18/95, Rink. p. I-345, 26 ir 27 punktai).

63. Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad su Sąjungos piliečio statusu bei teisėmis judėti ir apsigyventi, kurios jam suteiktos kaip piliečiui, būtų nesuderinamas toks požiūris, kai Bendrijos piliečiui pasinaudojus šiomis teisėmis valstybėje narėje, kurios pilietis jis yra, jis būtų vertinamas mažiau palankiai nei tuo atveju, jei jis nepasinaudotų tokiomis teisėmis [22].

64. Teisingumo Teismo nuomone, Sutartimi suteiktos galimybės laisvo judėjimo srityje nebūtų visiškai veiksmingos, jei valstybės narės pilietį nuo pasinaudojimo jomis būtų galima sulaikyti sudarant kliūčių jo apsigyvenimui priimančiojoje valstybėje narėje, t. y. jo kilmės valstybės teisės aktais jį nubaudžiant dėl to, kad jis pasinaudojo minėtomis galimybėmis [23].

65. Taigi P. M. Turpeinen, Suomijos pilietė, kuri pasinaudojo savo teisėmis judėti ir apsigyventi, suteiktomis EB 18 straipsnio 1 dalimi, gali pasiremti šia nuostata prieš savo kilmės valstybę.

66. Be to, iš teismo praktikos išplaukia, kad Sąjungos pilietybė suteikia galimybę valstybių narių piliečiams, kurie yra tokioje pačioje situacijoje, Sutarties taikymo *ratione materiae* srityje būti vienodai teisiškai vertinamiems, neatsižvelgiant į jų pilietybę ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatytų išimčių [24].

67. Nagrinėjamu atveju aišku, kad pagal ginčijamus Suomijos teisės aktus P. M. Turpeinen, kaip ne rezidentė, buvo apmokestinta didesniu mokesčiu nei tuo atveju, jei būtų Suomijos rezidentė.

68. Be abejo, kaip nurodo Suomijos vyriausybė, pripažinta, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis paprastai nėra panaši [25]. Tokios situacijos iš tiesų gali objektyviai skirtis tiek pajamų šaltinio ir asmeninio mokestinio mokumo požiūriu, tiek atsižvelgus į asmeninę ar šeimyninę padėtį.

69. Taigi ne rezidento vienoje valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centrali-

22 — Minėtų sprendimų *D'Hoop* 30 punktas ir *Pusa* 18 punktas.

23 — Minėto sprendimo *Pusa* 19 punktas.

24 — Žr. visų pirma minėto sprendimo *Pusa* 16 punktą ir cituotą teismų praktiką.

25 — Minėto sprendimo *Schumacker* 31 punktas.

zuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje. Be to, jo asmeninį mokestinį mokumą, nustatomą atsižvelgus į jo bendras pajamas ir asmeninę bei šeiminę padėtį, paprasčiau galima įvertinti gyvenamojoje vietoje, kuri paprastai yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras [26].

70. Iš to išplaukia, kad valstybės narės sprendimas nesuteikti ne rezidentui kai kurių rezidentams suteikiamų mokesčių lengvatų nebūtinai yra diskriminacija [27].

71. Atvirkščiai, toks skirtingas vertinimas atsižvelgiant į gyvenamąją vietą turi būti laikomas diskriminacija, kai nėra jokio objektyvaus padėties nagrinėjamų mokestinių lengvatų atžvilgiu skirtumo, kuris galėtų pagrįsti šį skirtingą vertinimą. Tokiu atveju šios dvi mokesčių mokėtojų kategorijos šios lengvatos atžvilgiu laikytinos esančiomis vienodoje padėtyje [28].

72. Taigi buvo nuspręsta, kad kai mokesčių mokėtojas ne rezidentas – dirbantis pagal darbo sutartį ar savarankiškai – visas ar beveik visas savo pajamas gauna valstybėje, kurioje jis vykdo savo profesinę veiklą, pajamų apmokestinimo atžvilgiu objektyviai jis yra tokioje pačioje padėtyje kaip ir šios valstybės rezidentas. Jie abu apmokestinami šioje vienoje valstybėje, ir jiems taikoma apmokestinamoji bazė yra ta pati [29].

73. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši teismo praktika yra taikoma tuomet, kai, kaip ir nagrinėjamu atveju, apmokestinamąsias pajamas sudaro senatvės pensija.

74. Aš manau, kad taikoma. Suomijos mokesčių teisės aktai numato, kad tokios senatvės pensijos, kaip antai mokama P. M. Turpeinen, apmokestinamos kaip bet kokios kitos tiesiogiai iš ekonominės veiklos gaunamos pajamos, taikant progresinį mokesčio tarifą ir lengvatas, kuriomis siekiama atsižvelgti į mokesčių mokėtojo mokestinį mokumą bei į jo asmeninę ir šeiminę padėtį. Taigi šiuo atveju susiduriame su tiesioginio apmokestinimo sistema, pagal kurią mokesčių našta yra nustatoma atsižvelgiant į ieškovo mokestinį mokumą.

26 — Minėto sprendimo *Gerritse* 43 punktas ir cituota teismų praktika.

27 — Ten pat, 44 punktas ir cituota teismų praktika.

28 — Minėto sprendimo *Asscher* 42 punktas.

29 — Minėto sprendimo *Wielockx* 20 punktas.

75. Be to, kaip nurodo Suomijos vyriausybė, fiksuotas 35 % mokestis prie pajamų šaltinio, numatytas mokesčių mokėtojams ne rezidentams, grindžiamas prielaida, kad jų padėtis nėra panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį, nes jie savo gyvenamosios vietos valstybėje gali gauti kitų pajamų, tarp jų ir kitas senatvės pensijas.

76. Taigi iš to galime padaryti išvadą, kad kai mokesčių mokėtojas ne rezidentas negauna kitų pajamų, išskyrus senatvės pensiją, kurią jam moka kita nei jo gyvenamosios vietos valstybė, šios pensijos mokėtoja, apmokestindama pensiją, turi jį vertinti kaip esantį tokioje pačioje padėtyje, kokioje yra mokesčių mokėtojas rezidentas, kurio visame pasaulyje gaunamos pajamos yra apmokestinamos. Mokesčių mokėtojas, kuris, kaip antai P. M. Turpeinen, neturi jokių kitų pajamų, išskyrus Suomijos mokamą senatvės pensiją, pajamų apmokestinimo atžvilgiu turi būti laikomas esančiu tokioje pačioje padėtyje kaip ir tuo atveju, jei jis gyventų šioje valstybėje narėje. Esant tokioms sąlygoms didesnio tarifo taikymas tokiam mokesčių mokėtojui ne rezidentui yra Sąjungos piliečio statusui prieštaraujanti netiesioginė diskriminacija, kuri apriboja EB 18 straipsnio 1 dalimi suteiktą teisę judėti.

3. Šios kliūties pateisinimas

77. Pagal sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktus duomenis fiksuoto mokesčio prie pajamų šaltinio sistema, taikoma mokesčių mokėtojų ne rezidentų pajamoms, nebuvo grindžiama vien tik prielaida, kad mokesčių mokėtojas ne rezidentas, be Suomijoje apmokestinamųjų, gauna kitų pajamų. Šia sistema taip pat buvo siekiama įvykdyti praktinius paprastumo ir veiksmingumo reikalavimus. Taigi pirmiausia buvo siekiama palengvinti mokesčių mokėtojų, kurie laikomi nepakankamai išmanančiais suomių kalbą ir bendrosios teisės nacionalines mokesčių taisykles, pareigą. Antra, buvo siekiama užtikrinti mokesčio surinkimą.

78. Nemanau, kad mokesčių mokėtojams ne rezidentams nustatyta nepalanki padėtis gali būti pateisinama vienu ar kitu iš šių motyvų. Iš tiesų priemonė, apribojanti judėjimo laisvės, kurią užtikrina Sutartis, įgyvendinimą, gali būti pateisinama, tik jei ji tinkama užtikrinant siekiamą teisėtą tikslą ir neviršija to, kas reikalinga jam pasiekti [30]. Supaprastinti Suomijos mokesčių sistemos taikymą mokesčių mokėtojams ne rezidentams aki-

30 — Žr. visų pirma minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 49 punktą ir cituotą teismų praktiką.

vaizdžiai galima imantis mažiau nepalankių priemonių nei taikant didesnį mokestį negu mokesčių mokėtojams rezidentams, kurie gauna tokias pačias pajamas.

79. Be to, fiksuoto mokesčio sistema yra neproporcinga ir reikalavimo užtikrinti veiksmingą mokesčio, kurį turi mokėti mokesčių mokėtojai ne rezidentai, surinkimą atžvilgiu. Kaip nurodo Komisija, valstybė narė, senatvės pensijos mokėtoja, pagal Tarybos direktyvą 77/799/EEB [31] gali kreiptis į valstybės narės, kurios teritorijoje gyvena atitinkamas mokesčių mokėtojas, kompetentingas institucijas prašydama suteikti informaciją, kuri leistų sužinoti ar patikrinti tokio mokesčio mokėtojo mokestinį mokumą bei asmeninę ir šeiminę padėtį.

80. Vien tik papildomi administracinio pobūdžio sunkumai, kurių gali kilti nacionaliniam mokesčių administratoriui dėl to, kad mokesčių mokėtojas gyvena kitoje valstybėje narėje, pagal teismo praktiką negali pateisinti šio mokesčių mokėtojo apmokestinimo didesniu mokesčiu nei tuo atveju, jei jis būtų rezidentas. Tokie motyvai keletą kartų buvo atmesti [32]. Tai atrodo dar mažiau pagrįsta nagrinėjamu atveju, nes valstybės narės pagal Tarybos direktyvą 2001/44/EB [33], kurią jos privalėjo įgyvendinti vėliausiai iki 2002 m. birželio 30 d., turi papildomą priemonę užtikrindamos mokesčių mokėtojo ne rezidento pajamų mokesčio surinkimą.

81. Atsižvelgdamas į visus šiuos svarstymus, Teisingumo Teismui siūlau į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą atsakyti taip: EB 18 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos mokestis, taikomas senatvės pensijai, mokamai kitoje valstybėje narėje gyvenančiam mokesčių mokėtojui, kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį mokesčių mokėtojas privalėtų mokėti tuo atveju, jei jis būtų rezidentas, kai visas ar beveik visas šio mokesčių mokėtojo pajamas sudaro ši pensija ir dėl to objektyviai jis nėra kitokioje nei mokesčių mokėtojai rezidentai padėtyje.

31 — 1977 m. gruodžio 19 d. Direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15).

32 — Žr. visų pirma minėto sprendimo *Schumacker* 45 punktą ir 1999 m. spalio 28 d. Sprendimą *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641, 26 punktas). Žr. kaip vieną iš paskutinių pavyzdžių 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-334/02, Rink. p. I-2229, 31 punktas).

33 — 2001 m. birželio 15 d. Direktyva, iš dalies keičianti Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei pridėtinės vertės mokesčio ir tam tikrų akcizų (OL L 175, p. 17).

IV — Išvada

82. Atsižvelgdamas į šiuos veiksnius Teisingumo Teismui siūlau *Korkein hallinto-oikeus* atsakyti taip:

„EB 18 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos mokestis, taikomas senatvės pensijai, mokamai kitoje valstybėje narėje gyvenančiam mokesčių mokėtojui, kai kuriais atvejais viršija mokestį, kurį mokesčių mokėtojas privalėtų mokėti tuo atveju, jei jis būtų rezidentas, kai visas ar beveik visas šio mokesčių mokėtojo pajamas sudaro ši pensija ir dėl to objektyviai jis nėra kitokioje nei mokesčių mokėtojai rezidentai padėtyje."