ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 24. novembrī[1]

Lieta C-39/10

Eiropas Komisija
pret

Igaunijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde — Iebilde par nepieņemamību — Personas, kas iestājušās lietā — Darba ņēmēju brīva pārvietošanās — LESD 45. pants — EEZ līguma 28. pants — Nodokļu likumdošana — Ienākuma nodoklis — Vecuma pensijas — Atlaide mazu ienākumu gadījumā — Nevienlīdzīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem

I – Ievads

1. Igaunijas Republika piemēro Likumu par ienākuma nodokli, kurā nav paredzēta iespēja piešķirt individuālu atbrīvojumu nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kuru ienākumu kopsumma ir tik maza, ka, dzīvojot valsts teritorijā, viņiem būtu piešķirts šāds nodokļu atvieglojums.

2. Ar savu prasības pieteikumu Eiropas Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, piemērojot šāda veida tiesību aktus, Igaunijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai jāpilda atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību[2] 45. pantam un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu[3] (turpmāk tekstā – "EEZ līgums") 28. pantam.

3. Igaunijas Republika apstrīdēja pret to vērstos iebildumus, vienlaikus atzīstot nepieciešamību papildināt tās tiesību aktu noteikumus attiecībā uz tiesībām samazināt kādas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidenta ienākumus tā, lai minēto noteikumu piemērošanas joma attiektos arī uz visu EEZ līguma dalībvalstu valstspiederīgajiem.

4. Šī prasība par pienākumu neizpildi manā skatījumā paver interesantas perspektīvas attiecībā uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvības ietekmi uz dalībvalstu kompetenci pašām lemt par nodokļu sistēmu, ko tās piemēro pensionāriem, kuri izmantojuši šo pamatbrīvību.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Šajā lietā datums, kurā Komisija nosūtīja Igaunijas Republikai argumentēto atzinumu un kas nosaka brīdi, attiecībā uz kuru jānovērtē iespējamā pienākumu neizpilde, ir 2008. gada 17. oktobris, tātad pirms Lisabonas līguma stāšanās spēkā 2009. gada 1. decembrī. Tomēr ir skaidrs, ka apstākļi, kuri varēja izraisīt apgalvoto pienākumu neizpildi, turpinājās pēc argumentētā atzinuma saņemšanas un saglabājās līdz 2010. gada 22. janvārim – dienai, kad tika iesniegts prasības pieteikums. Turklāt dokumentā, ar kuru Komisija vērsās Tiesā, tā neatsaucās uz EK līguma noteikumiem, bet gan uz LESD noteikumiem. Tādēļ atsauce tiks veikta uz LESD noteikumiem.

3 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

5. Tomēr redakcionāla rakstura nepilnības papildus pamatojuma nekonsekvencei, kas konstatēta prasības formulējumā un turpmākajos Komisijas dokumentos, pēc manām domām, var izraisīt prasības nepieņemamību.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

1) LESD 45. pants un EEZ līguma 28. pants

6. LESD 45. pantā ir noteikts:

"1. Savienībā nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidē jebkādu dalībvalstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, darba samaksu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.

3. Tā nozīmē turpmāk norādītās tiesības, ko var ierobežot, vienīgi pamatojoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības apsvērumiem:

a) tiesības pieņemt faktiskos darba piedāvājumus;

b) tiesības šajā nolūkā brīvi pārvietoties dalībvalstu teritorijā;

c) tiesības darba nolūkos uzturēties kādā dalībvalstī saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, kas regulē šīs valsts nodarbinātību;

d) tiesības palikt kādas dalībvalsts teritorijā pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī beigušās, atbilstīgi nosacījumiem, kas ietverti izpildes regulās, kuras izstrādās Komisija.

4. Šis pants neattiecas uz nodarbinātību civildienestā."

7. Ar EEZ līguma 28. pantu tiek nodrošināta brīva darba ņēmēju pārvietošanās starp Eiropas Kopienas dalībvalstīm un Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) dalībvalstīm, un pēc būtības tas formulēts līdzīgi LESD 45. pantam.

2) Ieteikumi 94/79/EK

8. Ieteikumi 94/79/EK[4], uz kuriem atsaucas Igaunijas Republika un personas, kas iestājušās lietā, attiecas uz nodokļu uzlikšanu dažu veidu ienākumiem, ko nerezidenti iegūst dalībvalstī, kas nav to pastāvīgās dzīvesvietas valsts.

9. Ieteikumu 94/79 1. panta 1. punktā norādīts, ka:

"1. Šo ieteikumu normas dalībvalstis attiecina uz fiziskām personām, kas ir vienas dalībvalsts rezidenti un citas dalībvalsts ienākuma nodokļa maksātāji, nebūdami rezidenti, par šādiem ienākumiem:

4 — Komisijas 1993. gada 21. decembra Ieteikumi par nodokļu uzlikšanu dažu veidu ienākumiem, ko nerezidenti iegūst dalībvalstī, kas nav to rezidences valsts (OV 1994, L 39, 22. lpp.).

[..]

— pensija un tamlīdzīgs atlīdzinājums par iepriekšēju nodarbinātību, ieskaitot sociālās apdrošināšanas maksājumus,

— [..].” [Neoficiāls tulkojums]

10. Minēto ieteikumu 2. panta 1. punktā un 2. punkta pirmajā daļā paredzēts:

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

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

B – *Valsts tiesību akti*

11. Igaunijas 1999. gada Likums par ienākuma nodokli redakcijā, kura bija piemērojama laikā, kad Komisija nosūtīja savu argumentēto atzinumu, proti, 2008. gadā, ir izteikts šādi[5]:

“1. pants.

Nodokļa mērķis

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

[..]

2. pants.

Nodokļa maksātājs

1) 1. panta 1. punktā minēto ienākuma nodokli maksā fiziskās un juridiskās personas nerezidenti, kuriem ir ar nodokli apliekami ienākumi.

[..]

19. pants.

Alimenti, pensijas, stipendijas, pabalsti, prēmijas, laimesti loterijās, kompensācijas

[..]

2) Ienākuma nodokli iekasē no pensijām, pabalstiem, stipendijām, apbalvojumiem kultūras, sporta un zinātnes jomā, laimestiem loterijās, pabalstiem, kuri saņemti atbilstīgi likumam par vecāku pabalstiem, kā arī [no] kompensācijas un dienas naudas, kas saistītas ar sportistu pārvietošanos. [..]

[..]

5 — *Tulumaksuseadus* (RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208).

23. pants.

Ar nodokli apliekamajai bāzei piemērojamie atbrīvojumi

Taksācijas periodā fiziska persona rezidente no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem var atskaitīt:

1) EEK 27 000 2008. gadā;

[..].

23[2]. pants.

Papildu atbrīvojums pensijām

Ja fiziska persona rezidente saņem pensiju, ko izmaksā Līguma dalībvalsts 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.

[..]

28[3]. pants.

Atskaitījumi no Eiropas Savienības dalībvalsts rezidenta ienākumiem

Fiziska persona, kura pastāvīgi uzturas citā Eiropas Savienības dalībvalstī, arī var piemērot šajā nodaļā minētos atskaitījumus attiecībā uz saviem ienākumiem, kas apliekami ar nodokli Igaunijā, ja tā vismaz 75 % no ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, gūst Igaunijā vienā taksācijas periodā un ja tā iesniedz fizikas personas rezidentes ienākuma nodokļa deklarāciju. Ar nodokli apliekamais ienākums ir ienākums pirms atskaitījumiem, kas veikti atbilstīgi attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem.

29. pants.

Ar nodokli apliekamie nerezidenta ienākumi

[..]

9) Ienākuma nodoklis tiek iekasēts no pensijām un stipendijām, apbalvojumiem kultūras, sporta un zinātnes jomā, pabalstiem, pabalstiem bezdarba gadījumā, laimestiem loterijā, kas izmaksāti atbilstoši 19. panta 2. un 3. punktā paredzētajiem noteikumiem, pabalstiem, kas saņemti saistībā ar Likumu par vecāku pabalstiem, alimentiem un uzturlīdzekļiem, kas noteikti 19. panta 1. punktā, ko Igaunijas valsts, vietējās pašvaldības vai rezidents izmaksājis nerezidentam. Ienākuma nodoklis tiek iekasēts no apdrošināšanas atlīdzības, kuru atbilstoši 20. un 21. pantā paredzētajiem noteikumiem nerezidentam izmaksā Igaunijas slimokase, Igaunijas kase apdrošināšanai bezdarba gadījumiem vai apdrošināšanas kompānija rezidente, kā arī [ienākuma nodoklis tiek iekasēts] no maksājumiem, ko izmaksā Igaunijā reģistrēts pensiju fonds.[..]

41. pants.

Maksājumi, no kuriem ietur ienākuma nodokli

[..]

6) Apdrošināšanas atlīdzība, pensijas, maksājumi no pensiju fondiem, stipendijas, laimesti loterijā, alimenti, uzturlīdzekļi, pabalsti, kas izmaksāti saskaņā ar Likumu par ģimeņu pabalstiem (19. panta 1. un 2. punkts, 20. panta 1.–3. punkts, 20[1]. pants, 21. panta 1. punkts un 29. panta 9. punkts), vai citi maksājumi, ko apliek ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, kas izmaksāti nerezidentiem vai fiziskai personai rezidentei, izņemot maksājumus, kuri noteikti 12. punktā; [..].

42. pants.

Ieturētā ienākuma nodokļa atskaitījumi

1[1]) Gadījumā, ja pensiju fiziskai personai rezidentei izmaksā Igaunijas valsts atbilstoši likumam vai no obligāto fondēto pensiju 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]. pantā paredzētās summas.[..]"

III – Pirmstiesas procedūra

12. Komisija saņēma Somijā pastāvīgi dzīvojoša Igaunijas pilsoņa sūdzību par ienākumu no pensijas, kuru viņam izmaksā Igaunijas Republika, aplikšanu ar nodokli. Attiecīgā persona sūdzējās, ka attiecībā uz viņu netiek piemērots ar nodokli apliekamajai bāzei piemērojamā atbrīvojuma slieksnis, kas paredzēts rezidentiem, kā arī papildu atbrīvojuma slieksnis, kas paredzēts rezidentiem, kuri saņem pensiju.

13. Šī persona pēc pensijas vecuma sasniegšanas Igaunijā pārcēlās uz dzīvi Somijā, kur viņa strādāja, kas deva viņai tiesības arī tur saņemt vecuma pensiju. Šī persona saņem divas pensijas – vienu no Igaunijas, otru no Somijas, abu šo pensiju apmērs ir gandrīz vienāds. Pensija no Igaunijas tiek aplikta ar ienākuma nodokli, bet pensija no Somijas ar nodokli aplikta netiek [6].

14. Ņemot vērā attiecīgās personas visu ienākumu ļoti zemo līmeni, kurš nepārsniedz nodokļa bāzei piemērojamā atbrīvojuma slieksni, kas paredzēts personām, kuras pastāvīgi dzīvo Somijā, viņa nemaksā nodokli šajā dalībvalstī. Tāpēc, nosakot ienākuma nodokli, kas viņai jāmaksā Somijā, viņa nevar izmantot nodokļu atlaidi, kurā tiktu ņemts vērā Igaunijā maksātais nodoklis saistībā ar šajā valstī saņemto pensiju.

15. Ņemot vērā šos apstākļus, Komisija uzskatīja, ka šajā valstī nodokļu slogs, kas jāsedz nerezidentiem, kuri atrodas līdzīgā situācijā kā persona sūdzības iesniedzēja, ir lielāks nekā tad, ja šī persona visus savus ienākumus pensijas veidā gūtu no vienas dalībvalsts – neatkarīgi no tā, vai tā ir Igaunijas Republika vai Somijas Republika. Komisija uzskatīja, ka kopējie ienākumi, ko guvis šāds nodokļu maksātājs to pensiju veidā, ko viņš saņem Igaunijā un Somijā, tikai nedaudz pārsniedz atlaides slieksni, kas attiecas uz pensionāriem, kuri pastāvīgi dzīvo Igaunijā, ja attiecībā uz viņu būtu piemērojams Igaunijas Likuma par ienākuma nodokli 23. un 23[2]. pants.

16. 2008. gada 4. februārī Komisija Igaunijas Republikai nosūtīja brīdinājuma vēstuli, ar kuru tā aicināja Igaunijas Republiku tai nosūtīt savus apsvērumus attiecībā uz iespējamo valsts tiesību aktu *par nodokļa uzlikšanu pensijām*, kuras izmaksātas nerezidentiem, noteikumu neatbilstību EK līguma 39. pantam un EEZ līguma 28. pantam.

17. Ar 2008. gada 9. aprīļa vēstuli Igaunijas Republika pauda Komisijas viedoklim pretēju viedokli, norādot, ka tās tiesību akti ļauj rezidentus un tos nerezidentus, kuri lielāko savu ienēmumu daļu, proti, vismaz 75 %, gūst Igaunijā, pakļaut vienai un tai pašai nodokļu sistēmai. Igaunija uzskata, ka citos gadījumos personas atbilstošu aplikšanu ar nodokli nodrošina tā dalībvalsts, kurā pastāvīgi dzīvo attiecīgā persona.

6 — Igaunijas Republika un Somijas Republika 1993. gada 23. martā Helsinkos parakstīja Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un izvairīšanos no nodokļu apiešanas attiecībā uz ienākuma nodokli un īpašuma nodokli (RT II 1993, 37, 113), kuras 18. pants ir piemērojams.

18. Komisija 2008. gada 17. oktobrī Igaunijas Republikai nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā tā aicināja Igauniju divu mēnešu laikā no minētā atzinuma saņemšanas dienas veikt prasītos pasākumus, lai ievērotu Komisijas norādījumus.

19. Igaunijas Republika 2008. gada 18. decembra atbildē norādīja, ka tā nepiekrīt Komisijas izvirzītajiem iebildumiem attiecībā uz Igaunijas Likuma par ienākuma nodokli neatbilstību EK līguma 39. pantam. Turpretim tā atzina, ka šajā likumā ir trūkumi attiecībā uz EEZ līguma 28. pantu, un paziņoja, ka ir gatava paplašināt minētā likuma 28[3]. panta piemērošanas jomu, attiecinot to arī uz Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstu rezidentiem.

20. Uzskatot, ka situācija joprojām ir neapmierinoša, Komisija cēla šo prasību.

IV – Tiesvedība Tiesā

21. Prasības pieteikumā, ko Komisija iesniedza 2010. gada 22. janvārī, tā lūdza Tiesu "atzīt, ka Igaunijas Republika nav izpildījusi saistības, kas izriet no [LESD] 45. panta un EEZ līguma 28. panta, jo tās tiesību aktos nav paredzēts individuāls atbrīvojums no nodokļa nerezidentiem, kuru kopējais ienākums ir tik neliels, ka viņiem būtu piešķirts atbrīvojums, ja viņi būtu nodokļu maksātāji rezidenti".

22. Igaunijas Republika lūdza prasību atzīt par nepieņemamu vai, ja tas tā nav, to noraidīt, pamatojot to ar atšķirīgu minēto noteikumu interpretāciju, kā arī lūdza piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

23. Spānijas Karalistes, Portugāles Republikas, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības iesniedza iestāšanās rakstus Igaunijas Republikas prasījumu atbalstam.

24. Vācijas Federatīvās Republikas un Zviedrijas Karalistes valdībām bija ļauts iestāties lietā un iesniegt savus apsvērumus mutvārdu procesa laikā dalībvalsts atbildētājas prasījumu atbalstam.

25. 2011. gada 15. septembra tiesas sēdē Komisija un Igaunijas Republika, kā arī Spānijas Karaliste un Zviedrijas Karaliste sniedza mutvārdu apsvērumus.

V – Prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi analīze

A – *Par prasības pieņemamību*

26. Igaunijas Republika galvenokārt lūdza Tiesu Komisijas prasību noraidīt kā nepieņemamu.

27. Divas personas, kas iestājušās lietā, proti, Spānijas Karaliste un Portugāles Republika, arī atsaucās uz prasības par valsts pienākumu neizpildi, kas celta pret Igaunijas Republiku, nepieņemamību.

1) Par iebildi par nepieņemamību, pamatojoties uz prasības neskaidru formulējumu

28. Atbildes rakstā uz repliku Igaunijas Republika, kuru šajā prasījumā atbalstīja Spānijas Karaliste, izvirzīja iebildi par nepieņemamību, pamatojoties uz Komisijas procesuālo rakstu neskaidrību. Atbildētāja atsaucas uz to, ka prasītāja skaidri neesot norādījusi, kādos gadījumos valstij jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz citas dalībvalsts rezidentiem un kā varētu izpildīt pienākumus, kuru neizpilde tiek pārmesta. Tā uzsvēra, ka savā prasībā Komisija norādīja, ka atbilstošais piemērošanas kritērijs saistīts ar to, ka kopējie nerezidentu ienākumi ir mazāki par dalībvalstī, kurā gūti ienākumi, paredzēto atbrīvojuma slieksni, turpretī savā atbildes replikā Komisija esot aicinājusi atstāt to

atbrīvojuma slieksni, kāds ir spēkā pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī. Igaunijas valdība atsaucās uz to, ka Komisijas izvirzītajos iebildumos atklātās pretrunas dēļ tās prasība par valsts pienākumu neizpildi esot neskaidra attiecībā uz apstākli, kurš uzskatāms par nepieciešamu, lai saprastu pieteikuma priekšmetu, – un tas esot trūkums, kura dēļ Tiesai minētā prasība esot jāatzīst par nepieņemamu.

29. Komisija turpretī apgalvoja, ka tās prasījumi esot skaidri un neesot pretrunīgi, precizējot, ka tā uzskata, ka dalībvalstij ir pienākums ņemt vērā tikai to minimālo ienākumu līmeni, kas jāsaņem nodokļu maksātājam, lai viņu varētu uzskatīt par tādu, kas saskaņā ar savu tiesību sistēmu piedalās publiskajos izdevumos, nevis to līmeni, kas noteikts citās attiecīgajās dalībvalstīs.

30. Tiesas sēdē Komisija turklāt iebilda, ka tas, ka atbildētāja nepieņemamības iemeslu norādīja tikai atbildes rakstā uz repliku, nevis agrāk, neatbilstot Eiropas Savienības Tiesas Statūtu noteikumiem. Tomēr Igaunijas Republika uzsvēra, ka tā jau savā iebildumu rakstā minēja prasības neskaidrību attiecībā uz iespējamo pastāvīgās dzīvesvietas valsts atbrīvojuma sliekšņa ņemšanu vērā.

31. Es atgādinu, ka Tiesas reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktā, lasot to kopā ar Tiesas Statūtu 21. pantu, attiecībā uz pieņemamības nosacījumiem ir noteikts, ka katrā prasības pieteikumā, kas iesniegts šajā tiesā par valsts pienākumu neizpildi, jābūt norādītam strīda priekšmetam un kopsavilkumam par prasītāja izvirzītajiem pamatiem.

32. Saskaņā ar judikatūru Komisijai atbilstoši LESD 258. pantam iesniegtā prasības pieteikumā izvirzītajos prasījumos ir jānorāda konkrēti iebildumi, par kuriem Tiesai lūgts lemt. Šie prasījumi jāformulē nepārprotami, lai izvairītos no tā, ka Tiesa spriež *ultra petita* vai arī nelemj par kādu iebildumu [7]. Gan pretrunas [8], gan kodolīgais izteikums [9], kas iekļauts Komisijas izvirzīto pamatu kopsavilkumā, lai pamatotu prasību par valsts pienākumu neizpildi, neatbilst abos iepriekšminētajos pantos noteiktajām prasībām. Ja šīs prasības netiek ievērotas, paredzētā sankcija ir tādu iebildumu nepieņemamība, kuru pamatā ir nepietiekama un neskaidra informācija, jo tā neļauj izsecināt visus pienākuma neizpildes apstākļus [10].

33. Prasība par valsts pienākumu neizpildi, kuras pamatā ir neskaidra, pat pretrunīga argumentācija, ir jāatzīst par nepieņemamu, jo tā neļauj ne dalībvalstij, par kuru iesniegta sūdzība, ne Tiesai precīzi novērtēt norādītā Savienības tiesību pārkāpuma apmēru. Šāds novērtējums ir nepieciešams, lai minētā valsts varētu lietderīgi izvirzīt savus aizstāvības pamatus un lai Tiesa varētu pārbaudīt norādīto valsts pienākumu neizpildi [11].

34. Šajā lietā, lasot prasības pieteikumu un citus procesuālos rakstus, man kļūst skaidrs, ka Komisija nav skaidri un precīzi formulējusi savu iebildumu par atbrīvojuma slieksni, kas jāņem vērā tai dalībvalstij, kurā ieņēmumi gūti un kura ir iecerējusi aplikt ar tiešu nodokli tos nodokļu maksātājus, kuri pastāvīgi nedzīvo tās teritorijā. Igaunijas Republika, savā atbildes rakstā uz repliku norādot dažādus precīzus piemērus, paskaidroja, ka prasība nav precīza, kā arī ka saistībā ar šo iebildumu ir neatbilstība starp prasību un Komisijas atbildes rakstu uz repliku. Pēc manām domām, iebildums, ko ceļ šī dalībvalsts, ir pamatots.

7 — Skat. it īpaši 2009. gada 12. novembra spriedumu lietā C-154/08 Komisija/Spānija (60. un 63. punkts un tajos minētā judikatūra), kā arī 2010. gada 14. janvāra spriedumu lietā C-343/08 Komisija/Čehijas Republika (Krājums, I-275. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Skat. it īpaši 2006. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-255/04 Komisija/Francija (Krājums, I-5251. lpp., 24. punkts), 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-235/04 Komisija/Spānija (Krājums, I-5415. lpp., 47. punkts) un 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-305/06 Komisija/Grieķija (46. punkts).

9 — 2009. gada 16. jūlija spriedums lietā C-165/08 Komisija/Polija (Krājums, I-6843. lpp., 42.–47. punkts).

10 — Skat. it īpaši 2004. gada 12. oktobra spriedumu lietā C-431/02 Komisija/Apvienotā Karaliste (25.–29. punkts un tajos minētā judikatūra).

11 — Skat. it īpaši 2007. gada 1. februāra spriedumu lietā C-199/04 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-1221. lpp., 21., 25. un 26. punkts un tajos minētā judikatūra), kā arī 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-475/07 Komisija/Polija (44. punkts un tajā minētā judikatūra).

35. Es piebildīšu, ka Komisija nav precīzi noteikusi pat šīs prasības priekšmetu. Tikai debatēs tiesas sēdes laikā, lai gan tas ir svarīgs punkts, prasītāja definēja savas prasības apjomu. Atbildot uz tai uzdotajiem jautājumiem, tā apstiprināja, ka, neskatoties uz vispārējo pieeju, kas acīmredzot pielietota prasības pieteikumā, prasība par valsts pienākumu neizpildi jāsaprot nevis kā tāda, kas attiecas uz visiem nodokļu maksātājiem, kuru ienākumi Igaunijā ir ļoti mazi [12] un kuri pastāvīgi dzīvo citā dalībvalstī, bet gan kā tāda, kas attiecas tikai uz nerezidentu situāciju, kuri saņem vecuma pensiju Igaunijā. Tomēr sajukums ir katrā ziņā iespējams, ņemot vērā Tiesā iesniegtā dokumenta plašo formulējumu [13]. Turklāt Igaunijas Republikas iesniegto apsvērumu, kā arī to dalībvalstu apsvērumu, kuras iestājušās lietā Igaunijas Republikas atbalstam, pamatā ir prasības koncepcija, atbilstoši kurai tā attiecas ne tikai uz pensionāriem nerezidentiem, bet vispār uz visiem nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

36. Tā kā Tiesa pēc savas ierosmes var pārbaudīt, vai LESD 258. pantā paredzētie nosacījumi prasības par valsts pienākumu neizpildi iesniegšanai ir izpildīti [14], man šķiet, ka Tiesai jāizmanto šīs pilnvaras, lai noteiktu no Komisijas šajā lietā pieļautajiem trūkumiem izrietošās sekas. Jāpatur prātā arī, ka, ņemot vērā nozīmi, kas LESD ir piešķirta attiecībā uz Savienības prasību pret dalībvalstīm par valsts pienākumu neizpildi, šim procesam ir noteiktas garantijas, kuras jāievēro vēl jo vairāk tāpēc, ka šādas prasības sekas ir dalībvalstīm noteikts pienākums veikt pasākumus, kas saistīti ar Tiesas sprieduma izpildi [15].

37. Saistībā ar tādu procesu kā šis dalībvalstij, kurai tiek pārmesta valsts pienākumu neizpilde, ir ļoti svarīgi precīzi zināt, kas tai būtu jādara. Norādījumi, kurus šajā gadījumā Komisija sniedz Igaunijas Republikai, nebija pietiekami skaidri, lai bez grūtībām sagatavotos aizstāvībai. Turklāt Tiesa šajā kontekstā nevar pilnībā novērtēt, vai izvirzītie pamati ir vai nav pamatoti.

38. Tāpēc, ka šīs prasības par valsts pienākumu neizpildi pamatā ir iebildumu izklāsts, kas ir gan nekonsekvents, gan neprecīzs, pēc manām domām, tajā nav ievēroti iepriekšminētie nosacījumi un tā šī iemesla dēļ kopumā jāatzīst par nepieņemamu.

2) Par iebildi par nepieņemamību, pamatojoties uz Ieteikumiem 94/79

39. Portugāles Republika uzskata, ka Komisijai esot pretrunīga attieksme, kas apdraudot labas pārvaldības, lojālas sadarbības un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus, jo tā pret Igaunijas Republiku cēlusi prasību par valsts pienākumu neizpildi, abstrahējoties no tā, ka kritizēto tiesību aktu saturs atbilst Ieteikumiem 94/79, kurās prasītāja definējusi pašas vadlīnijas šajā jautājumā, kas nav atsauktas, ne arī aizstātas ar kādu turpmāku aktu.

40. Tāpat arī Spānijas Karaliste uzskata, ka Komisija esot pārkāpusi tiesiskās paļāvības principu, jo tā dalībvalstīm radīja cerību, ka, ja tās ievēros Ieteikumos 94/70 izklāstītos principus, tad tām nevarēs pārmest pienākumu neizpildi. [Spānijas Karaliste] piebilst, ka iestāde, mainot viedokli, nepaskaidrojot tā iemeslus un nepieņemot jaunus ieteikumus, esot pārkāpusi arī tiesiskās drošības principu, kas aizsargā dalībvalstis, jo tas, ka Tiesa, iespējams, atzīs valsts pienākumu neizpildi, var izraisīt valsts, pret kuru celta prasība, atbildību.

41. Šīs divas personas, kas iestājušās lietā, uzskata, ka šādas Komisijas darbības sekām jābūt [Komisijas] iesniegtās prasības nepieņemamībai vai noraidīšanai.

12 — Es norādu, ka "ienākumu" jēdzienu Igaunijas Likuma par ienākumu nodokli 19. panta 2. punkta izpratnē Igaunijas Republika skata plaši.

13 — Šajā sakarā skat. prasības pieteikuma punktu, kurā pēc būtības atkārtota argumentētā atzinuma pēdējā daļa, norādot arī, ka attiecīgā likuma 23[2]. pants par papildu atbrīvojumu pensijām nav vienīgais, kas norādīts prasības par valsts pienākumu neizpildi pamatojumā.

14 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā C-199/04 Komisija/Apvienotā Karaliste (20. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — 1970. gada 10. marta spriedums lietā 7/69 Komisija/Itālija (*Recueil*, 111. lpp.).

42. Savā atbildē Komisija iebilst, ka Spānijas Karaliste un Portugāles Republika atsaucas uz nepieņemamības pamatiem, kurus kā tādus neminēja dalībvalsts atbildētāja. Pamatojoties uz Protokola par Tiesas Statūtiem 40. panta ceturto daļu un Tiesas Reglamenta 93. panta 4. punktu, kā arī uz judikatūru [16], tā apstiprina, ka šīs personas, kas iestājušās lietā, nevar celt jaunu iebildi par nepieņemamību un ka Tiesai nav jāizskata minētie pamati.

43. Jāatgādina, ka Protokola par Tiesas statūtiem 40. panta otrajā daļā ir noteikts, ka visām personām ir tiesības iestāties lietā, ko izskata šī Tiesa, ja tās var pierādīt savu ieinteresētību attiecībā uz Tiesai iesniegtas lietas iznākumu. Saskaņā ar šā panta ceturto daļu "argumenti, kas ietverti pieteikumā par iestāšanos lietā, drīkst atbalstīt tikai vienas puses prasījumus". Turklāt Reglamenta 93. panta 4. punktā ir noteikts, ka "personai, kas iestājas lietā, ir jāpieņem lieta tāda, kāda tā ir iestāšanās laikā".

44. Atbilstoši judikatūrai, kaut arī šīs normas neliedz personai, kas iestājusies lietā, izteikt argumentus, kuri atšķiras no tiem, ko ir izteicis lietas dalībnieks, kuru tā atbalsta, šie argumenti tomēr nedrīkst mainīt strīda robežas un iestāšanās mērķim joprojām ir jābūt atbalstīt lietas dalībnieka prasījumus [17]. Turklāt ir konstatēts, ka personai, kas iestājas lietā, nav tiesību izvirzīt iebildi par nepieņemamību, kas nav tikusi formulēta atbildētājas puses prasījumos [18].

45. Šajā lietā ir taisnība, ka Spānijas Karaliste un Portugāles Republika cēla iebildi par nepieņemamību, kas ir vērsta uz to, lai atbalstītu atbildētājas, kas arī pati uzskatīja, ka prasība ir nepieņemama, apgalvojumus.

46. Tomēr Igaunijas Republika atsaucās uz prasības par valsts pienākumu neizpildi nepieņemamību, izmantojot citu pamatu nekā abas lietā iestājušās personas. Tāpēc man šķiet, ka, lai gan tām nav šādu tiesību, Spānijas Karaliste un Portugāles Republika cēla iebildi par nepieņemamību, kuras pamatojums ir atšķirīgs no tā, ko izvirzīja tā puse, kuru tās atbalsta, un kuras izskatīšana varētu izraisīt grozījumus tajā strīda priekšmetā, kas definēts prasības pieteikumā, kā arī Komisijas un atbildētājas rakstos.

47. Man šķiet iespējams, ka dalībvalsts, kurai pārmet valsts pienākumu neizpildi, nevēlas celt iebildi par nepieņemamību, kas ir balstīta uz pamatiem, kurus tā apzināti nevēlas minēt. Dalībvalstis, kurām ir atļauts iestāties lietā šīs dalībvalsts atbalstam, nevar likt valstij atbildētājai formulēt nostāju attiecībā uz punktiem, kurus tā nevēlas apspriest, tiesvedības ietvaros izvirzot papildu argumentus.

48. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 92. panta 2. punktam Tiesa pēc savas iniciatīvas pārbauda prasības pieņemamību tikai tad, ja runa ir par absolūtu šķērsli tiesas procesam [19]. Tiesa pārbauda iebildes par nepieņemamību pamatotību, ko izvirzījusi persona, kas iestājusies lietā, nevis atbildētāja, tikai tad, ja šai iebildei ir absolūts raksturs [20].

16 — Šajā sakarā tā atsaucas uz 1993. gada 15. jūnija spriedumu lietā C-225/91 *Matra*/Komisija (*Recueil*, I-3203. lpp.).

17 — Skat. it īpaši 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-245/92 P *Chemie Linz*/Komisija (*Recueil*, I-4643. lpp., 32. punkts), 2002. gada 8. janvāra spriedumu lietā C-248/99 P Francija/*Monsanto* un Komisija (*Recueil*, I-1. lpp., 56. punkts), kā arī 2011. gada 24. maija spriedumu lietā C-61/08 Komisija/Grieķija (Krājums, I-4399. lpp., 33. un nākamie punkti). Judikatūru ir ievērojusi arī Vispārējā tiesa, it īpaši 2005. gada 13. aprīļa spriedumā lietā T-2/03 *Verein für Konsumenteninformation*/Komisija (Krājums, II-1121. lpp., 52. punkts).

18 — Skat. 2008. gada 1. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-341/06 P un C-342/06 P *Chronopost* un *La Poste*/*UFEX* u.c. (Krājums, I-4777. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Matra*/Komisija (13. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 — Ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] secinājumu lietā, kurā pieņemts iepriekš minētais spriedums lietā *Chronopost* un *La Poste*/*UFEX* u.c., 65. punkts.

49. Tāds, pēc manām domām, nav gadījums ar iebildi par nepieņemamību, uz ko norādīja Portugāles un Spānijas valdības, pat ja Spānijas valdība uzskatīja, ka vispārējo Savienības tiesību principu neievērošanai ir absolūts raksturs, ko Tiesa varētu [21] un ko tai pat vajadzētu [22] pārbaudīt pēc savas ierosmes. Pēc manām domām, par absolūto raksturu varētu runāt tikai tad, ja ar šādu principu neievērošanu tiktu pārkāpta procesuāla rakstura, nevis materiāla norma, kas tiek uzskatīta par pamatgarantiju, kas jāaizstāv Tiesai.

50. Ņemot vērā šos apstākļus, es uzskatu, ka iebilde par nepieņemamību, ko izvirzījušās personas, kas iestājušās lietā, ir jānoraida, savukārt nav jānoraida tā iebilde, ko izvirzījusi atbildētāja, kādēļ Tiesai vajadzētu šo prasību par valsts pienākumu neizpildi atzīt par nepieņemamu tās neskaidrā rakstura dēļ.

51. Tomēr es pakārtoti izteikšu priekšlikumus gadījumam, ja Tiesa no savas puses uzskatītu, ka jālemj par valsts pienākumu neizpildi.

B – *Par lietas būtību*

52. Gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka šajā lietā celtā prasība ir pieņemama, valsts pienākumu neizpilde, ko varētu pārmest Igaunijas Republikai, pēc manām domām, attiektos tikai uz to pensionāru ienākumu aplikšanu ar nodokli, kuri brīvi pārvietojušies Savienībā kā darba ņēmēji un kuri saņem pensiju no divām dalībvalstīm. Šāds prasības apjoma ierobežojums izriet no tā, ka tiesas sēdē Komisija norādīja, ka, neskatoties uz tās procesuālo rakstu plašo formulējumu, to priekšmets jāsaprot kā tāds, kurā uzmanība pievērsta šiem jautājumiem. No tā izriet, ka prasība, pēc manām domām, pārējā daļā būtu jānoraida kā nepamatota, proti, tāpēc, ka tā attiecas uz nodokļu maksātājiem, kuri nav minētajā kategorijā.

1) Par LESD 45. panta noteikumu pārkāpumu

a) Uz Ieteikumiem 94/79 balstīta aizstāvība

53. Igaunijas Republika uzskata, ka, ceļot pret to prasību par valsts pienākumu neizpildi, Komisija neesot ņēmusi vērā Ieteikumu 94/79 saturu. Atbildētāja norāda, ka iestāde ieteikumos ir minējusi, ka vienlīdzīga attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem paredzēta tikai tad, ja nerezidents attiecīgā taksācijas gadā vismaz 75 % no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem saņem ienākumu gūšanas valstī, kā šajā gadījumā noteikts Igaunijas teritorijā.

54. Ņemot vērā attiecīgās valsts normas, lasot tās kopā it īpaši ar Ieteikumu 94/79 2. pantu [23], man šķiet skaidrs, ka Igaunijas Republika pilnībā ir ievērojusi minētajā aktā ietvertās normas. Tomēr, vai pietiek ar to, ka kādas dalībvalsts likumdevējs pārņem ieteikumos norādītu kritēriju, lai šī valsts tiktu atbrīvota no jebkāda riska, ka pret to tiktu celta prasība par valsts pienākumu neizpildi? Nedomāju, ka tas tā ir.

55. Komisija iebilst, ka tādam aktam kā Ieteikumi 94/79 nav saistošu tiesisku seku un ka tā mērķis nav papildināt primāro tiesību normas attiecībā uz personu pārvietošanās brīvību.

56. Es atgādinu, ka atbilstoši EK līguma 249. panta piektajai daļai akti, kuriem nav lemjoša rakstura, piemēram, Ieteikumi 94/79 "neuzliek saistības" to adresātiem.

21 — Spānijas Karaliste savā iestāšanās rakstā šajā sakarā citēja 2010. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-160/08 Komisija/Vācija (Krājums, I-3713. lpp., 40. punkts), kurā tikai norādīts, ka "Tiesa var pēc savas ierosmes pārbaudīt, vai tikušas *ievērotas* Savienības tiesību sistēmā nodrošinātās *procesuālās garantijas*" (izcēlums mans).

22 — Tiesas sēdē Spānijas Karaliste šajā sakarā atsaucās uz "lietu C-170/99 Itālija/Komisija", kas man patiesībā šķiet 2002. gada 30. janvāra spriedums lietā C-107/99 Itālija/Komisija (*Recueil*, I-1091. lpp., 29. un 30. punkts), kurā Tiesa pēc savas ierosmes pārbaudīja, vai prasība nav novēlota.

23 — Skat. arī minētā ieteikuma preambulas sesto un septīto apsvērumu, kā arī tā pamatojuma 14. un 15. punktu.

57. Tomēr, kā uzsver Igaunijas Republika, no judikatūras izriet, ka pat tad, ja ieteikumi nerada tiesības, uz kurām privātpersonas var atsaukties dalībvalstu tiesās, tiem tomēr ir zināma tiesiska iedarbība uz valsts tiesību normu interpretāciju, kas līdzīgi šajā lietā aplūkojamām ir pieņemtas saistībā ar Savienības tiesībām, jo minētajām tiesām ir jāņem vērā ieteikumi, lai atrisinātu to izskatāmas lietas [24].

58. Turklāt ieteikumiem var būt netiešas tiesiskas sekas, ja uzskatām, ka iestādei, kas ir šo ieteikumu autore, tie ir saistoši tādā veidā, ka šī iestāde ir radījusi likumīgas cerības, uz kurām var atsaukties strīda gadījumā. Šajā lietā Komisija apgalvo, ka, pieņemot noteikumus, kas iekļauti Ieteikumos 94/79, tā nebija domājusi atturēties turpmāk celt prasības par valsts pienākumu neizpildi jomā, uz kuru attiecas ieteikumi. No minēto ieteikumu preambulas trešā un ceturtā apsvēruma skaidri izriet, ka atzinums, ko Komisija sniedz šajā aktā, neskar to, ka tā īsteno aktīvu politiku pārkāpuma procedūru jomā, lai nodrošinātu, ka tiek ievēroti LESD noteiktie pamatprincipi.

59. Pēc manām domām, apstāklis, ka Komisija šajos Ieteikumos 94/79 bija sniegusi atskaites punktus, neietekmē šīs prasības pamatotību. Tas, ka šāda veida akts pastāv, nevar attiecīgajai dalībvalstij vai citām dalībvalstīm radīt nopietnas cerības uz to, ka minētajos ieteikumos norādītie kritēriji, ja tie tiktu iekļauti valsts tiesību aktos, būtu ķīla tam, ka tās tiktu atbrīvotas no jebkādas tiesvedības, kā Igaunijas Republika un vairākas lietā iestājušās personas ļāva noprast.

60. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai LESD 258. pantā minētā procedūra balstās uz objektīvu atzinumu par to, ka valsts nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek Līgums vai atvasināto tiesību akts. Nav nozīmes zināt iemeslus, kuri varēja mudināt tā rīkoties dalībvalsti, kura tiek vainota iespējamā valsts pienākumu neizpildē [25]. Līdz ar to tādā gadījumā kā šis dalībvalsts nevar atsaukties ne uz tiesiskās paļāvības principa aizsardzību, kas ir loģiskas tiesiskās drošības principa sekas, ne uz lojālās sadarbības principu, lai liktu šķēršļus objektīvam konstatējumam par šīs dalībvalsts pienākumu, kas izriet no Savienības tiesībām, neizpildi, jo šādu pamatojumu atzīšana būtu pretrunā mērķim, kas jāsasniedz ar procedūru par valsts pienākumu neizpildi [26].

61. Es norādu, ka tas, ka valsts pasākums, iespējams, ir saderīgs ar kādu atvasināto tiesību normu vai vismaz nav tai pretrunā, nenozīmē, ka uz šo pasākumu neattiecas LESD noteikumi, arī tad, ja minētajam pasākumam ir saistošas sekas [27], tātad *a forteriori*, ja tam šādu seku nav. Šajā gadījumā konstatējums, ka Igaunijas tiesību normas ir balstītas uz Ieteikumu 94/79 saturu, man šķiet, neietekmē to, vai saistībā ar LESD 45. pantu prasība par valsts pienākumu neizpildi tiek novērtēta kā pamatota vai nepamatota, jo Komisija nevar, pieņemot ieteikumus, grozīt no Līguma izrietošu saistību apjomu.

b) Uz Tiesas judikatūru balstīta aizstāvība

62. Vispirms norādu, ka es saistībā ar šo lietu uzskatu, ka Komisija nelūdz Tiesu šajā jautājumā grozīt tiesu praksi, kura it īpaši izriet no sprieduma lietā *Schumacker* [28]. Runa drīzāk ir par to, ka jāapsver iepriekš noteikto principu piemērošana jaunā situācijā.

63. Tiesa atkārtoti ir noteikusi, ka valsts tiesību normas, kas kavē vai attur dalībvalsts valstspiederīgo darba ņēmēju atstāt savu izcelsmes valsti, lai īstenotu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, tādējādi ir šķēršļi šai brīvībai, kas noteikta LESD 45. pantā, pat ja šīs tiesības ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgo darba ņēmēju pilsonības [29].

24 — Skat. it īpaši 2008. gada 24. aprīļa spriedumu lietā C-55/06 *Arcor* (Krājums, I-2931. lpp., 94. punkts un tajā minētā judikatūra) un 2010. gada 18. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-317/08 līdz C-320/08 *Alassini* u.c. (Krājums, I-2213. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 — Skat. it īpaši 1998. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-71/97 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-5991. lpp., 14. un 15. punkts), 2001. gada 1. februāra spriedumu lietā C-333/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-1025. lpp., 32. un 36. punkts), kā arī 2007. gada 13. decembra spriedumu lietā C-244/07 Komisija/Luksemburga (10. punkts).

26 — Skat. it īpaši 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija (Krājums, I-9553. lpp., 18. un nākamie punkti, kā arī tajos minētā judikatūra).

27 — 2006. gada 16. maija spriedums lietā C-372/04 *Watts* (Krājums, I-4325. lpp., 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp.).

29 — Skat. it īpaši 2000. gada 16. maija spriedumu lietā C-87/99 *Zurstrassen* (*Recueil*, I-3337. lpp., 18. punkts), kā arī 2006. gada 9. novembra spriedumu lietā C-520/04 *Turpeinen* (Krājums, I-10685. lpp., 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

64. Tiešo nodokļu jomā šķēršļi, ko rada diskriminācija attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem, var pastāvēt tikai tad, ja rezidenti un nerezidenti ir objektīvi salīdzināmās situācijās saistībā ar attiecīgā pasākuma nodokļu jomā piemērošanu [30].

65. Tomēr parasti šo divu kategoriju personu situācijas ir atšķirīgas. Tiesa nosprieda, ka rezidenta situācija ir īpaša, jo bieži vien būtiska daļa no viņa ienākumiem gūta dalībvalstī, kurā viņš pastāvīgi dzīvo un gūst savus ienākumus, un no tā izriet, ka attiecīgās dalībvalsts rīcībā parasti ir visa informācija, kas nepieciešama, lai novērtētu attiecīgās personas kopējo nodokļu maksāšanas kapacitāti, ņemot vērā viņa personīgo un ģimenes stāvokli. Turpretī nerezidents lielāko savu finanšu un personīgo interešu daļu koncentrē citā dalībvalstī, nevis tajā, kurā viņa ienākumus paredz aplikt ar nodokli, proti, dalībvalstī, kurā viņš ir apmeties. Tā kā nav salīdzināmības, šādā kontekstā diskriminācijas nav un LESD 45. pants principā neizslēdz, ka nodokļu maksātājiem rezidentiem tiek piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms nekā nerezidentiem piemērotais režīms [31].

66. Turpretī konkrētās situācijas ir salīdzināmas un līdz ar to pastāv diskriminācijas risks tajā īpašajā gadījumā, kad nerezidentam savā pastāvīgās dzīvesvietas valstī nav vērā ņemamu ienākumu un gandrīz visus savus ar nodokli apliekamos ienākumus viņš gūst no darbības, ko viņš veicis ienākumu gūšanas valstī. Šajā konkrētajā gadījumā priekšrocības, kas izriet no tā, ka ņem vērā viņa personīgo un ģimenes stāvokli, viņam nevar piešķirt nedz pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts, nedz arī valsts, kurā viņš veica darbu, kas ir viņa vecuma pensijas avots [32].

67. Es norādu, ka iepriekšminētajos spriedumos lietās *Wallentin* un *Turpeinen* pastāvīgās dzīvesvietas valsts nevarēja ņemt vērā sekas, kas izriet no nodokļu maksātāja personīgā stāvokļa, jo pirmajā lietā konkrētie ienākumi pēc sava rakstura nebija apliekami ar nodokli un otrajā lietā minētajai valstij nebija tās kompetences nodokļu jautājumos, kas prasīta, piemērojot divpusējo nolīgumu. Tiesa sprieda, ka šādā gadījumā valstij, kurā tiek gūti ienākumi, attiecībā uz nerezidentiem nav jāpiemēro sava nodokļu sistēma, proti, vienotas likmes nodoklis ienākumu gūšanas vietā un bez atbrīvojumiem, tādā veidā, ka nerezidentiem būtu jāmaksā lielāki nodokļi nekā rezidentiem.

68. Šī prasība par valsts pienākumu neizpildi atšķiras no precedentiem judikatūrā tādējādi, ka ar nodokli apliekamo attiecīgās personas ienākumu sadalījums ir gandrīz 50/50, no kā izriet, ka ne vienā, ne otrā no attiecīgajām dalībvalstīm netiek gūti gandrīz visi ienākumi. Taisnība, ka iepriekšminētajā spriedumā lietā *Wallentin* nodokļu maksātāja stāvoklis no ekonomikas viedokļa bija līdzīgs tam, par kuru šajā lietā persona sūdzējās Komisijai, jo viņš guva līdzīga apjoma ienākumus abās dalībvalstīs, taču formāli šis stāvoklis bija atšķirīgs, jo attiecīgajai personai ar nodokli apliekami ienākumi bija tikai valstī, kurā tika gūti ienākumi, tā ka finanšu palīdzība, ko tā saņēma pastāvīgās dzīvesvietas valstī, pēc savas būtības netika aplikta ne ar kādu nodokli.

69. Pēc manām domām, visnetipiskākais šīs tiesvedības apstāklis ir tas, ka tā attiecas uz nestrādājošu personu, kas uzkrājusi tiesības uz pensiju dažādās dalībvalstīs, kur neviena no uzkrātajām pensijām nav izteikti lielāka par otru, nevis uz strādājošu personu, kura bijusi nodarbināta attiecīgā taksācijas gadā divās dalībvalstīs – kā vairumā lietu, kas līdz šim iesniegtas Tiesā izskatīšanai.

70. Starptautiskie nolīgumi, kas pieņemti ienākumu aplikšanas ar nodokli jomā, sniedz interesantas idejas to šķēršļu novēršanai, kas traucē personu, it īpaši darbinieku, kuriem var pielīdzināt pensionārus, pārrobežu pārvietošanos. Tomēr man šķiet, ka starptautiskajās nodokļu tiesībās ienākumi, kas saistīti ar vecuma pensiju, tiek aplūkoti kā no citiem ienākumu veidiem atšķirīga kategorija.

30 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija (59. punkts) un 2010. gada 18. marta spriedumu lietā C-440/08 *Gielen* (Krājums, I-2323. lpp., 44. un nākamie punkti).

31 — Skat. 2004. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-169/03 *Wallentin* (Krājums, I-6443. lpp., 15. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra), iepriekš minēto spriedumu lietā *Turpeinen* (27. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-329/05 *Meindl* (Krājums, I-1107. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Zurstrassen* (22. un 23. punkts un tajos minētā judikatūra), lietā *Wallentin* (17. punkts un tajā minētā judikatūra) un lietā *Turpeinen* (28. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī 2008. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-527/06 *Renneberg* (Krājums, I-7735. lpp., 61. punkts un tajā minētā judikatūra).

71. Uzskatāmu piemēru sniedz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijas [33] 18. pants, kas attiecas uz pensijām [34] un šajā sakarā paredz paraugnormas, kas izteiktas šādi: "neskarot 19. panta 2. punkta noteikumus [par civildienestu], pensijas un līdzīgu atlīdzību, kas tiek izmaksāta līgumslēdzējvalsts rezidentam par iepriekšēju nodarbinātību, var aplikt ar nodokli tikai šajā valstī". Minētās konvencijas sagatavotāji ietekmējušies no tādas pašas vispārējās fiskālās politikas koncepcijas kā tā, kas norādīta iepriekš minētajā spriedumā lietā *Schumacker*. Attiecībā uz nodokļu maksātājiem pensionāriem, pēc manām domām, šādai nostājai ir divi iemesli: pirmkārt, pastāvīgās dzīvesvietas valsts ir tā, kurai ir vieglāk pieejama visa informācija, kas noderīga saistībā ar attiecīgās personas stāvokli, otrkārt, pensionāri ir personas, kuri rada papildu izmaksas valstij, kurā viņi dzīvo [35].

72. Līdzīgi ievirzei, kas izmantota šajā starptautiskajā konvencijā, es uzskatu, ka pensionāru situācija atšķiras no aktīvo darba ņēmēju situācijas, kuru liktenis mainās atkarībā no viņu darba vietas un kuru ienākumi parasti ir lielāki, un ka tādējādi ienākumiem no pensijām jāpiemēro īpašas normas. Iepriekšējā Tiesas judikatūra attiecas galvenokārt uz aktīvo [darba ņēmēju] stāvokli, kuri attiecīgā taksācijas gada laikā strādājuši vairākās dalībvalstīs, turpretī šī lieta attiecas uz nestrādājošu personu, kas savas karjeras gaitā vairāku gadu garumā uzkrājusi tiesības uz vecuma pensiju divās dalībvalstīs. Šajā lietā es uzskatu, ka nav jāizskata jautājums par rezidentu un nerezidentu situācijas salīdzināšanu attiecībā uz vienu noteiktu taksācijas gadu, kā tas ir bijis lietās par strādājošām personām. Attiecīgā situācija turpinās laikā, [tā ir] pašlaik un [būs] turpmākajos gados, ņemot vērā to, ka konkrētā persona vairs nestrādā un nepārvietojas.

73. Pēc manām domām, šādu situāciju salīdzināmības analīze nav jāveic abstrakti, bet, veicot šādu analīzi, jāņem vērā mērķis, ko grib sasniegt ar attiecīgajām valsts tiesību normām. Tieši šis mērķis ļauj noteikt, vai atšķirīga attieksme, kurai ir pārrobežu raksturs, attiecas uz situācijām, kuras ir vai nav objektīvi salīdzināmas [36].

74. Kā norāda Komisija, Igaunijas tiesību aktu mērķis ir atbrīvot nodokļu maksātājus, kuru ienākumi ir pārāk mazi, no pienākuma piedalīties publisko tēriņu segšanā.

75. Praksē pensionāru gadījumā tas izriet no bāzei piemērojamā atbrīvojuma, kas paredzēts Igaunijas Likuma par ienākuma nodokli 23. pantā, un papildu atbrīvojuma pensiju gadījumā, kas paredzēts tā paša likuma 23[2]. pantā, kopīgas piemērošanas. Visas personas, kuru ienākumi ir mazi, izmanto pirmo atbrīvojumu, bet tikai nodokļu maksātāji pensionāri var izmantot otro atbrīvojumu. Acīmredzot nodokļa atlaide, kas izriet no minētā papildu atbrīvojuma, tiek pamatota ar to, ka pensionāri, ņemot vērā viņu vecumu vai veselības stāvokli, parasti nav iekļauti darba tirgū un tātad nevar palielināt savus ienākumus.

76. Jākonstatē, ka nodokļu maksātāja pensionāra spēja piedalīties Igaunijas Republikas publisko tēriņu finansēšanā nepieaug tikai tāpēc, ka viņš pārcēlies uz citu dalībvalsti. Tāpēc es esmu vienisprātis ar Komisiju, ka, neraugoties uz atšķirību dzīvesvietas ziņā, pensionāri nodokļu maksātāji nerezidenti, kuru ienākumi ir pieticīgi, atrodas tādā pašā situācijā kā Igaunijā dzīvojošas personas.

77. Galvenais jautājums, uz kuru jāatbild šajā gadījumā, ir tas, vai pastāv ierobežojums gadījumā, ja ienākumi, kuri nebūtu jāapliek ar nodokli ne atbilstoši ienākumu gūšanas dalībvalsts tiesību aktiem, ne pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts tiesību aktiem, tiek aplikti ar nodokli tikai tāpēc, ka nodokļu maksātājs izmantojis pārvietošanās brīvību tādā veidā, ka viņš saņem divas gandrīz līdzvērtīgas

33 — ESAO 2010. gada jūlija Paraugkonvencijas par ienākumiem un peļņu saīsinātā redakcija, 8. izdevums (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Es novēroju, ka Ieteikuma 94/79 autori norādīja, ka viņi pamatojas uz šīs konvencijas noteikumiem vismaz attiecībā uz izmantotajām definīcijām tām ienākumu kategorijām, kuras attiecas uz šo aktu (paskaidrojumu raksta 12. punkta 3. daļa). Par ievirzi, ko tur varēja atrast dalībvalstis, skat. 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp.).

35 — Salīdzināt ar komentāriem par ESAO paraugkonvencijas 18. pantu (minēts iepriekš, 296. lpp., 1. punkts).

36 — 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (*Recueil*, I-7477. lpp., 32. un 33. punkts).

pensijas. Patiešām, ir iespējams, ka nodokļu maksātāja situācija var pasliktināties, ja viņš izvēlas neatgriezties savā izcelsmes valstī, kad ir pārstājis strādāt citā dalībvalstī. Es domāju, ka šādas situācijas var veidoties diezgan bieži attiecībā uz to dalībvalstu valstspiederīgajiem, kuras pievienojušās Savienībai 2004. vai 2007. gadā.

78. Komisija izrādīja saprātīgu pieeju, apgalvojot, ka Igaunijas Republikai būtu jāveic hipotētiski aprēķini, lai noteiktu, kāds būtu rezultāts attiecībā uz iespēju pensionāram nodokļu maksātājam nerezidentam izmantot atlaidi, ja viņa Somijā gūtos ienākumus pievienotu Igaunijā gūtajiem ienākumiem.

79. Šķēršļus darba ņēmēju pārvietošanās brīvībai nerada pats fakts, ka pensija tiek aplikta ar nodokli, pat ja attiecīgā Igaunijā saņemtā pensija, ņemot vērā tās nelielo apmēru, netiktu līdzīgā veidā aplikta ar nodokli Somijā. Tomēr šķērsli rada divu gandrīz līdzvērtīgu pensiju kombinācijas ar nodokļiem saistītās sekas, jo pensija tiek aplikta ar lielāku nodokli Igaunijas Republikā nekā tad, ja attiecīgais nodokļu maksātājs dzīvotu valsts teritorijā vai ja minētā pensija veidotu vismaz 75 % no nodokļu maksātāja kopējiem gūtajiem ienākumiem. Tādējādi Igaunijas tiesību normas rada nelabvēlīgus apstākļus personām, kuras izmantojušas pārvietošanās brīvību dažādās dalībvalstīs, lai strādātu vairākās dalībvalstīs pēc kārtas, neatgriežoties Igaunijā.

80. Es nedomāju, ka dalībvalstij, kurā indivīds saņem pensiju, ir pienākums sistemātiski pārbaudīt, kādi ir attiecīgās personas kopējie gūtie ienākumi, taču es uzskatu, ka Savienības pilsonis, kurš atbilstoši LESD 45. pantam izmantojis tiesības brīvi pārvietoties un kurš minētajā dalībvalstī izmanto tiesības uz pensiju, ko viņš guvis, tur strādājot un dzīvojot, atrodas līdzīgā situācijā kā tie nodokļu maksātāji, kuri joprojām dzīvo šajā dalībvalstī nodokļu piemērošanas dienā, un tātad viņam piemērojama vienlīdzīga attieksme.

81. Šādiem šķēršļiem, pēc manām domām, nav nekāda attaisnojuma, kad pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalsts jau ņem vērā attiecīgās personas kopējos ienākumus. Šajā konkrētajā gadījumā nav apstākļu, kas ļautu vienai personai, kura gūst ienākumus divās dalībvalstīs, ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu, it īpaši dubultu atbrīvojuma iespēju, lai izvairītos no jebkādas viņa ienākumu aplikšanas ar nodokli.

82. Es norādu, ka praksē tās personas rīcībā, kura iesniedza sūdzību, šķiet, ir līdzekļi, kas pielīdzināmi sociālajam minimumam. Man objektīvi šķiet nesaprotami, ka indivīdam, kura ienākumi ir tik mazi, Igaunijā piemēro standarta aplikšanu ar nodokli, proti, neļaujot viņam izmantot valsts tiesību aktos paredzētās atlaides.

83. Tādējādi, es pakārtoti iesaku Tiesai lemt, ka valsts pienākumu neizpilde, ko pārmet Igaunijas Republikai, ir juridiski konstatēta, pamatojoties uz LESD 45. pantu.

2) Par EEZ līguma 28. panta pārkāpumu

84. EEZ līguma 28. pantā paredzēts, ka valstīm jānodrošina, lai tiktu ievērota darba ņēmēju pārvietošanās brīvība Eiropas Ekonomikas zonā, proti, 27 Eiropas Savienības dalībvalstīs un trijās no četrām EBTA valstīm, kuras pievienojušās minētajam līgumam.

85. Komisija pārmet Igaunijas Republikai, ka tā nav ievērojusi saistības, ko tā uzņēmusies sakarā ar EEZ līgumā minēto pantu, to pašu iemeslu dēļ, kādi ir attiecībā uz apgalvoto LESD 45. panta noteikumu pārkāpumu.

86. Savā aizstāvības rakstā Igaunijas Republika norāda, ka tā uztur savu viedokli, ko tā izklāstīja atbildē uz Komisijas argumentēto atzinumu, proti, ka Likums par ienākuma nodokli nav pretrunā EEZ līguma 28. pantam. Šajā sakarā tā uzskata, ka atšķirības attieksmē pret nerezidentiem, ko atklāja Komisija, attiecībā uz šo normu tāpat kā attiecībā uz LESD 45. pantu ir atbilstošas un pamatotas.

87. Tomēr ir konstatēts, ka Igaunijas Republika ir atzinusi valsts pienākumu neizpildes esamību attiecībā uz pienākumiem, kuri izriet no EEZ līguma 28. panta, pretēji tiem pienākumiem, kuri izriet no LESD 45. panta. Minētā dalībvalsts neiebilda pret to, ka ir jāpapildina Likuma par ienākuma nodokli 28[3]. pants, lai paplašinātu šā teksta piemērošanas jomu, attiecinot to arī uz visu EEZ līguma dalībvalstu valstspiederīgajiem. Tomēr Igaunijas Republika argumentētajā atzinumā noteikto divu mēnešu laikā to neizdarīja.

88. No tā izriet, ka, pat ja Igaunijas Republika turpināja apstrīdēt inkriminēto pārkāpumu attiecībā uz pienākumiem, kuri izriet no EEZ līguma 28. panta, tā kaut daļēji, tomēr atzina šajā sakarā notikušo valsts pienākumu neizpildi, apgalvojot, ka tā nodrošinās neizpildes izbeigšanu, grozot attiecīgo likumu. Tādā veidā šajā ziņā tā ir atzinusi Komisijas prasības pamatotību.

89. Turklāt, tā kā EEZ līguma 28. panta noteikumiem ir tāds pats tiesību apjoms, kāds ir pēc būtības identiskajiem LESD 45. panta noteikumiem, atbilstoši EEZ līguma 6. pantam, kā arī Tiesas un EBTA Tiesas atzītajai nepieciešamībai šos noteikumus interpretēt vienādi, iepriekšminētos apsvērumus par LESD noteikumu pārkāpšanu *mutatis mutandis* var attiecināt uz minēto EEZ līguma 28. pantu [37].

VI – Par tiesāšanās izdevumiem

90. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.

91. Igaunijas Republika lūdza piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Šādi jālemj, ja, kā es galvenokārt iesaku, prasība par valsts pienākumu neizpildi tiek atzīta par nepieņemamu.

92. Tā kā Komisija lūdza piespriest Igaunijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, šis lūgums jāapmierina, ja prasība par valsts pienākumu neizpildi tiek apmierināta un ja, kā es pakārtoti iesaku, minētajai dalībvalstij spriedums nav labvēlīgs.

93. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 4. punkta pirmajai daļai dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

VII – Secinājumi

94. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos argumentus, ierosinu Tiesai nospriest šādi:

1) Tiesa atzīst par nepieņemamu prasību par valsts pienākumu neizpildi, ko Eiropas Komisija ir cēlusi, lai tiktu konstatēts, ka, piemērojot valsts Likumu par ienākuma nodokli, Igaunijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai jāpilda saskaņā ar LESD 45. pantu un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 28. pantu;

2) Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus;

3) Vācijas Federatīvā Republika, Spānijas Karaliste, Portugāles Republika, Zviedrijas Karaliste, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

37 — Skat. 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle (Krājums, I-10633. lpp., 39. un nākamie punkti), 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-104/06 Komisija/Zviedrija (Krājums, I-671. lpp., 31. un nākamie punkti) un 2011. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-155/09 Komisija/Grieķija (Krājums, I-65. lpp., 61. un nākamie punkti), kā arī pēc analoģijas iepriekš minēto 2009. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-562/07 Komisija/Spānija (67. punkts).

95. Pakārtoti, ja Tiesa neņemtu vērā šo ieteikumu, es tai iesaku pieņemt šādu lēmumu:

1) Tiesa konstatē, ka, paturot spēkā tās Likumu par ienākuma nodokli, no kura izriet, ka pensionāri nerezidenti, kuri strādājuši un dzīvojuši gan Igaunijā, gan citā dalībvalstī, saņem atbrīvojumu no nodokļa mazo ienākumu dēļ tikai tad, ja tie vismaz 75 % no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem gūst Igaunijā, lai gan šī nodokļu atlaide viņiem tiktu piemērota, ja viņi dzīvotu Igaunijas teritorijā, Igaunijas Republika nav izpildījusi saistības, kuras tai jāpilda saskaņā ar LESD 45. pantu un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 28. pantu. Turklāt Tiesa noraida Komisijas prasību par valsts pienākumu neizpildi pārējā daļā attiecībā uz citām nodokļu maksātāju nerezidentu kategorijām;

2) Igaunijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus;

3) Vācijas Federatīvā Republika, Spānijas Karaliste, Portugāles Republika, Zviedrijas Karaliste, kā arī Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.