GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2011 m. lapkričio 24 d.[1]

Byla C-39/10

Europos Komisija
prieš

Estijos Respubliką

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Nepriimtinumu grindžiamas prieštaravimas — Įstojusios į bylą šalys — Laisvas darbuotojų judėjimas — SESV 45 straipsnis — EEE susitarimo 28 straipsnis — Mokesčių teisės aktai — Pajamų mokestis — Senatvės pensija — Neapmokestinamasis mažų pajamų dydis — Mokesčių mokėtojų rezidentų arba mokesčių mokėtojų nerezidentų diskriminacija“

I – Įvadas

1. Estijos Respublika taiko Pajamų mokesčio įstatymą nenumatydama galimybės atskiro neapmokestinamojo pajamų dydžio taikyti mokesčių mokėtojams nerezidentams, kurių bendros pajamos yra tokios mažos, kad jie šia mokesčių lengvata galėtų pasinaudoti, jei gyventų nacionalinėje teritorijoje.

2. Europos Komisija ieškinyje prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad taikydama tokį teisės aktą Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo[2] 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (toliau – EEE susitarimas)[3] 28 straipsnį.

3. Estijos Respublika ginčijo jai pateiktus kaltinimus ir kartu pripažino būtinybę papildyti savo teisės aktų nuostatas dėl Europos Sąjungos valstybių narių rezidentų teisės į su pajamomis susijusias atskaitas, kad minėtos nuostatos būtų taikomos visų valstybių EEE susitarimo šalių piliečiams.

4. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo atveria kelią įdomioms aiškinimo galimybėms, susijusioms su laisvo darbuotojų judėjimo įtaka pripažintai valstybių narių kompetencijai pačioms nustatyti šia pagrindine laisve pasinaudojusiems pensininkams taikomą mokesčių sistemą.

5. Tačiau man atrodo, kad dėl ieškinio ir Komisijos vėlesnių raštų redakcinių netikslumų bei juose pateiktų argumentų neatitikimų šis ieškinys gali būti nepriimtinas.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Šiuo atveju Komisijos pagrįstos nuomonės pateikimo Estijos Respublikai data, nustatanti momentą, kada turi būti vertinamas galimas įsipareigojimų neįvykdymas, yra 2008 m. spalio 17 d., t. y. iki 2009 m. gruodžio 1 d. įsigaliojant Lisabonos sutarčiai. Tačiau pripažįstama, kad aplinkybės, dėl kurių galėjo būti tariamai neįvykdyti įsipareigojimai, tęsėsi ir pateikus pagrįstą nuomonę bei iki ieškinio pareiškimo dienos, t. y. 2010 m. sausio 22 d. Be to, šiame Teisingumo Teismui pateiktame dokumente Komisija vadovaujasi nebe EB sutarties, bet ESV sutarties nuostatomis. Todėl daroma nuoroda į ESV sutarties nuostatas.

3 — OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3.

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

1. SESV 45 straipsnis ir EEE susitarimo 28 straipsnis

6. SESV 45 straipsnyje numatyta:

„1. Sąjungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

2. Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

3. Ji suteikia teisę, galimą riboti tik viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos sumetimais:

a) priimti faktiškai pateiktus pasiūlymus įsidarbinti;

b) šiuo tikslu laisvai judėti valstybių narių teritorijoje;

c) apsigyventi bet kurioje valstybėje narėje siekiant dirbti pagal tos valstybės piliečių įsidarbinimą reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus;

d) laikantis Komisijos reglamentuose nustatytų sąlygų, pasilikti gyventi valstybės narės teritorijoje pasibaigus darbo joje laikui.

4. Šio straipsnio nuostatos netaikomos darbui valstybės tarnyboje.“

7. EEE susitarimo 28 straipsnyje SESV 45 straipsniui iš esmės identiškomis nuostatomis užtikrinamas laisvas darbuotojų judėjimas tarp Europos bendrijos valstybių narių ir Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA) valstybių.

2. Rekomendacija 94/79/EB

8. Rekomendacija 94/79/EB[4], kuria vadovaujasi Estijos Respublika ir įstojusios į bylą šalys, susijusi su tam tikrų pajamų, kurias gauna nerezidentai ne jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje, apmokestinimu.

9. Rekomendacijos 94/79 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Valstybės narės šios rekomendacijos nuostatas taiko vienoje valstybėje narėje gyvenantiems fiziniams asmenims, kurių šios pajamos apmokestinamos pajamų mokesčiu kitoje valstybėje narėje, kurioje jie negyvena:

<...>

— pensijos ir panašūs atlyginimai už ankstesnį darbą bei socialinės apsaugos pensijos,

— <...>“

4 — 1993 m. gruodžio 21 d. Komisijos rekomendacija dėl tam tikrų pajamų, kurias gauna nerezidentai ne jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje, apmokestinimo (OL L 39, 1994, p. 22).

10. Minėtos rekomendacijos 2 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„1. Valstybė narė, kuri apmokestina 1 straipsnio 1 dalyje numatytas pajamas, šių pajamų neapmokestina didesniu tarifu nei tas, kurį ši valstybė nustatytų, jei mokesčių mokėtojas, jo sutuoktinis ir vaikai gyventų šioje valstybėje narėje.

2. 1 dalies nuostatos taikomos su sąlyga, kad 1 straipsnio 1 dalyje numatytos ir valstybėje narėje, kurioje fizinis asmuo nėra rezidentas, apmokestinamos pajamos sudaro bent 75 % per mokestinius metus šio asmens gautų bendrų apmokestinamųjų pajamų.“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

11. 1999 m. Estijos pajamų mokesčio įstatymo, taikyto Komisijos pagrįstos nuomonės pateikimo dieną, t. y. 2008 m., redakcija yra tokia[5]:

„1 straipsnis.

Mokesčio objektas

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

<...>“

„2 straipsnis.

Mokesčio mokėtojas

1. 1 straipsnio 1 dalyje numatytu pajamų mokesčiu apmokestinami apmokestinamąsias pajamas gaunantys fiziniai ir juridiniai asmenys nerezidentai.

<...>“

„19 straipsnis.

Išlaikymas, pensijos, stipendijos, pašalpos, premijos, loterijų laimėjimai, išmokos

<...>

2. Pajamų mokestis mokamas nuo pensijų, pašalpų, stipendijų, kultūros, sporto ir mokslo premijų, loterijų laimėjimų, pagal Tėvystės (motinystės) pašalpų įstatymą gaunamų pašalpų ir su sporto išvykomis susijusių išmokų bei dienpinigių. <...>“

„23 straipsnis.

Pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis

„Mokestiniu laikotarpiu fizinis asmuo rezidentas iš savo pajamų gali atimti:

1) 27 000 EEK 2008 m.;

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

<...>“

„23^2 straipsnis.

Papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis pensijų atveju

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

„28^3 straipsnis.

Atskaitymai nuo Europos Sąjungos valstybės narės rezidento pajamų

Kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje gyvenantis fizinis asmuo taip pat gali pritaikyti šiame skyriuje numatytus atskaitymus Estijoje apmokestinamoms pajamoms, jei jis mokestiniu laikotarpiu gauna bent 75 % apmokestinamųjų pajamų Estijoje ir pateikia fizinio asmens rezidento pajamų mokesčio deklaraciją. Apmokestinamosios pajamos reiškia pajamas prieš atskaitymus pagal atitinkamos valstybės teisės aktus.“

„29 straipsnis.

Nerezidento apmokestinamosios pajamos

<...>

9. Pajamų mokestis mokamas nuo pensijų, stipendijų, kultūros, sporto ir mokslo premijų, pašalpų, nedarbo pašalpų, 19 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatytomis sąlygomis išmokėtų loterijų laimėjimų, pagal Tėvystės (motinystės) pašalpų įstatymą gautų pašalpų, išlaikymo ir 19 straipsnio 1 dalyje numatytų išlaikymo pensijų, kuriuos Estijos valstybė, vietos savivaldybės ar rezidentas sumoka nerezidentui. Pajamų mokestis mokamas nuo draudimo išmokų, kurias 20 ir 21 straipsniuose nustatytomis sąlygomis Estijos sveikatos draudimo įstaiga, Estijos draudimo nuo nedarbo įstaiga ar draudimo bendrovė rezidentė moka nerezidentui, bei nuo Estijoje registruotų pensijų fondų mokamų mokėjimų. <...>“

„41 straipsnis.

Mokėjimai, nuo kurių išskaičiuojamas pajamų mokestis

<...>

6. Draudimo išmokos, pensijos, pensijų fondų mokėjimai, stipendijos, loterijų laimėjimai, išlaikymas, išlaikymo pensijos, pagal Šeimos pašalpų įstatymą sumokėtos pašalpos (19 straipsnio 1 ir 2 dalys, 20 straipsnio 1–3 dalys, 201 straipsnis, 21 straipsnio 1 dalis ir 29 straipsnio 9 dalis) ar kiti mokėjimai, kuriems taikomas pajamų mokestis, sumokėti nerezidentams ar fiziniam asmeniui rezidentui, išskyrus 12 punkte nurodytus mokėjimus; <...>“

„42 straipsnis.

Atskaitymai nuo išskaičiuoto pajamų mokesčio

<...>

11 Tuo atveju, jei Estijos valstybė fiziniam asmeniui rezidentui moka pensiją pagal įstatymą ar mokama Kaupiamųjų pensijų įstatyme numatyta privaloma kaupiamoji pensija, prieš skaičiuojant išskaičiuojamą mokestį pritaikomas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (23^2 straipsnis), lygus šios pensijos dydžiui, tačiau šis neapmokestinamasis pajamų dydis per kalendorinį mėnesį negali viršyti 23^2 straipsnyje numatyto dydžio dvyliktosios dalies.<...>“

III – Ikiteisminė procedūra

12. Komisija gavo Suomijoje gyvenančio Estijos pilietybę turinčio asmens skundą dėl pajamų nuo jam Estijos Respublikos mokamos pensijos apmokestinimo. Suinteresuotasis asmuo skundėsi, kad jam nebuvo pritaikytas rezidentams taikomas pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis ir pensiją gaunantiems rezidentams taikomas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis.

13. Sulaukęs pensinio amžiaus Estijoje, šis asmuo įsikūrė Suomijoje, kur dirbo, ir tai jam leido šioje valstybėje taip pat gauti senatvės pensiją. Taigi jis gauna dvi pensijas – vieną iš Estijos, o kitą iš Suomijos, kurios yra beveik tokio paties dydžio. Skirtingai nei Suomijoje gaunamai pensijai, Estijoje gaunamai pensijai taikomas pajamų mokestis [6].

14. Atsižvelgiant į mažas suinteresuotojo asmens bendras pajamas, kurios neviršija Suomijoje gyvenantiems asmenims taikomo pagrindinio neapmokestinamojo pajamų dydžio, mokestis šioje valstybėje narėje jam netaikomas. Todėl nustatydamas Suomijoje mokėtiną pajamų mokestį jis negali pasinaudoti mokesčio kreditu, kuriuo būtų atsižvelgiama į Estijoje už šioje valstybėje gaunamą pensiją sumokėtą mokestį.

15. Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija nusprendė, kad nerezidentams, kurių situacija analogiška skundą pateikusio asmens situacijai, šioje šalyje tenkanti mokestinė našta yra didesnė, nei būtų tuo atveju, jei šie asmenys visas savo pajamas gautų iš vienos ir tos pačios valstybės narės, nesvarbu, ar Suomijos Respublikos, ar Estijos Respublikos, pensijos. Ji nustatė, kad tokio mokesčių mokėtojo bendrai iš pensijų Estijoje ir Suomijoje gaunamos pajamos tik nedaug viršytų Estijoje gyvenantiems pensininkams taikomo atleidimo nuo mokesčio ribą, jei jam būtų taikomi Estijos pajamų mokesčio įstatymo 23 ir 23^2 straipsniai.

16. Todėl 2008 m. vasario 4 d. ji pateikė Estijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame pareikalavo, kad Estijos Respublika pateiktų savo nuomonę dėl galimo nacionalinės teisės nuostatų dėl nerezidentams mokamų *pensijų apmokestinimo* prieštaravimo EB 39 straipsniui ir EEE susitarimo 28 straipsniui.

17. 2008 m. balandžio 9 d. raštu Estijos Respublika paprieštaravo Komisijos nuomonei ir nurodė, kad jos teisės aktais leidžiama tą pačią apmokestinimo tvarką taikyti rezidentams ir nerezidentams, kurie iš Estijos gauna didžiąją dalį, t. y. bent 75 %, pajamų. Estijos Respublikos nuomone, kitais atvejais tinkamą asmens apmokestinimą turi užtikrinti valstybė, kurioje atitinkamas asmuo gyvena.

18. 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė Estijos Respublikai pagrįstą nuomonę, kurioje pareikalavo, kad Estijos Respublika per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo dienos imtųsi visų reikiamų priemonių, kad būtų atsižvelgta į jos nurodymus.

6 — 1993 m. kovo 23 d. Helsinkyje Estijos Respublika ir Suomijos Respublika pasirašė Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų bei turto mokesčių srityje (RT II 1993, 37, 113), kurios 18 straipsnis yra taikytinas.

19. 2008 m. gruodžio 18 d. atsakyme Estijos Respublika nurodė nesutinkanti su Komisijos pateikiamas kaltinimais, kiek jie susiję su Estijos pajamų mokesčio įstatymo prieštaravimu EB 39 straipsniui. Tačiau ji pripažino, kad šiame teisės akte yra spragų EEE susitarimo 28 straipsnio atžvilgiu, ir deklaravo, jog ji yra pasirengusi išplėsti minėto įstatymo 28^3 straipsnio taikymo sritį taip, kad ji apimtų ir Europos ekonominės erdvės valstybių narių piliečius.

20. Manydama, kad padėtis ir toliau lieka nepatenkinama, Komisija pareiškė šį ieškinį.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

21. 2010 m. sausio 22 d. pareikštu ieškiniu Komisija paprašė Teisingumo Teismo „pripažinti, kad savo teisės aktuose nenumačiusi galimybės taikyti atskiro neapmokestinamojo pajamų dydžio nerezidentams, kurių bendros pajamos yra tokios nedidelės, kad jei jie būtų mokesčių mokėtojai rezidentai, jiems būtų taikomas neapmokestinamasis pajamų dydis, Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal [SESV] 45 straipsnį ir EEE susitarimo 28 straipsnį“.

22. Estijos Respublika, vadovaudamasi kitokiu nagrinėjamų nuostatų aiškinimu, paprašė pripažinti, kad ieškinys nepriimtinas, o jei būtų nuspręsta kitaip – atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

23. Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika bei Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė pateikė pastabas dėl įstojimo į bylą palaikyti Estijos Respublikos reikalavimų.

24. Vokietijos Federacinei Respublikai ir Švedijos Karalystei leista įstoti į bylą ir pateikti savo pastabas per žodinį bylos nagrinėjimą, kad palaikytų valstybės narės atsakovės reikalavimus.

25. 2011 m. rugsėjo 15 d. vykusiame teismo posėdyje Komisija, Estijos Respublika, Ispanijos Karalystė ir Švedijos Karalystė pateikė savo žodines pastabas.

V – Ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo vertinimas

A – *Dėl ieškinio priimtinumo*

26. Estijos Respublika pirmiausia prašė, kad Teisingumo Teismas atmestų Komisijos ieškinį kaip nepriimtiną.

27. Dvi įstojusios į bylą šalys, t. y. Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika, taip pat nurodė, kad prieš Estijos Respubliką pareikštas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra nepriimtinas.

1. Dėl nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, susijusio su dviprasmišku ieškinio formulavimu

28. Triplike Estijos Respublika, kurią šiuo klausimu palaikė Ispanijos Karalystė, pateikė nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, susijusį su tuo, kad Komisijos pateikti dokumentai nėra aiškūs. Atsakovė teigė, kad ieškovė aiškiai nenurodė, kokiais atvejais valstybė turėjo taikyti neapmokestinamąjį pajamų dydį kitos valstybės narės rezidentams ir kaip ji būtų galėjusi nutraukti įsipareigojimų nevykdymą, kuriuo yra kaltinama. Estijos Respublika nurodo, kad ieškinyje Komisija tvirtino, jog svarbus taikymo kriterijus yra tai, kad bendrosios nerezidentų pajamos yra mažesnės nei šaltinio valstybėje numatytas neapmokestinamasis pajamų dydis, o dublike ji teigė, kad turi būti taikomas gyvenamosios vietos

valstybėje galiojantis neapmokestinamasis pajamų dydis. Estijos vyriausybė tvirtino, kad toks Komisijos pateiktų kaltinimų prieštaravimas, kuris turi esminę reikšmę siekiant suprasti prašymo dalyką, lėmė, jog ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo tapo dviprasmiškas, ir dėl šio trūkumo Teisingumo Teismas turi pripažinti šį ieškinį nepriimtinu.

29. Komisija, priešingai, tvirtino, kad jos reikalavimai nėra neaiškūs ar prieštaringi, ir teigė mananti, jog valstybė narė turi pareigą atsižvelgti tik į minimalų pajamų dydį, kurį mokesčių mokėtojas turi gauti, kad pagal šios valstybės teisinės sistemos nuostatas galėtų būti laikomas galinčiu dalyvauti valstybės išlaidų finansavime, o ne į kitose atitinkamose valstybėse narėse taikomą pajamų dydį.

30. Teismo posėdyje Komisija taip pat teigė, kad tai, jog atsakovė nepriimtinumo pagrindą nurodė tik triplike, o ne anksčiau, prieštarauja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto nuostatoms. Tačiau Estijos Respublika pažymėjo, kad jau atsiliepime į ieškinį ji užsiminė, jog argumentai dėl galimybės atsižvelgti į gyvenamosios vietos valstybės neapmokestinamąjį pajamų dydį ieškinyje suformuluoti neaiškiai.

31. Primenu, kad Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkte, siejamame su Teisingumo Teismo statuto 21 straipsniu, dėl priimtinumo sąlygų nustatyta, kad šiam teismui pareiškiamame ieškinyje dėl įsipareigojimų neįvykdymo turi būti nurodytas ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais vadovaujasi ieškovas, santrauka.

32. Vadovaujantis teismų praktika, Komisija pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio reikalavimuose turi nurodyti tikslius kaltinimus, dėl kurių Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą. Šie reikalavimai turi būti suformuluoti nedviprasmiškai, kad Teisingumo Teismas nepriimtų sprendimo *ultra petita* arba iš viso nepriimtų sprendimo dėl kurio nors kaltinimo [7]. Grindžiant ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo Komisijos nurodytuose pagrinduose esantys prieštaravimai [8] ir glausti teiginiai [9] neatitinka minėtų dviejų straipsnių reikalavimų. Sankcija už šių reikalavimų neįvykdymą yra kaltinimų nepriimtinumas dėl nepakankamų ir neaiškių įrodymų, nes iš jų negalima nustatyti įsipareigojimų neįvykdymą patvirtinančių visų esminių įrodymų [10].

33. Taigi ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo, grindžiamas dviprasmiškais ar net prieštaringais argumentais, turi būti pripažintas nepriimtinu, nes neleidžia atitinkamai valstybei narei ir Teisingumo Teismui tiksliai suvokti nurodyto Sąjungos teisės pažeidimo apimties. Šis žinojimas būtinas tam, kad minėta valstybė galėtų veiksmingai pasinaudoti savo gynybos priemonėmis ir kad Teisingumo Teismas galėtų patikrinti, ar, kaip nurodoma, įsipareigojimai yra neįvykdyti [11].

34. Nagrinėjamu atveju skaitydamas ieškinį ir kitus dokumentus manau, kad savo kaltinimą, susijusį su neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, į kurį turi atsižvelgti valstybė narė, kurioje gaunamos pajamos ir kuri siekia jos teritorijoje negyvenančius mokesčių mokėtojus apmokestinti tiesioginiu mokesčiu, Komisija suformulavo neaiškiai ir netiksliai. Triplike pateikusi įvairių išsamių pavyzdžių Estijos Respublika parodė, kad ieškinys nėra tikslus ir kad tarp šio dokumento ir Komisijos dubliko egzistuoja su šiuo kaltinimu susiję prieštaravimai. Todėl, mano nuomone, šios valstybės pateiktas prieštaravimas yra pagrįstas.

7 — Žr., be kita ko, 2009 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-154/08, 60 ir 63 punktai bei nurodyta teismų praktika) ir 2010 m. sausio 14 d. Sprendimą *Komisija prieš Čekijos Respubliką* (C-343/08, Rink. p. I-275, 26 punktas ir nurodyta teismų praktika).

8 — Žr., be kita ko, 2006 m. birželio 15 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-255/04, Rink. p. I-5251, 24 punktas); 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-235/04, Rink. p. I-5415, 47 punktas) ir 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-305/06, 46 punktas).

9 — 2009 m. liepos 16 d. Sprendimas *Komisija prieš Lenkiją* (C-165/08, Rink. p. I-6843, 42–47 punktai).

10 — Žr., be kita ko, 2004 m. spalio 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-431/02, 25–29 punktai ir nurodyta teismų praktika).

11 — Žr., be kita ko, 2007 m. vasario 1 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-199/04, Rink. p. I-1221, 21, 25 ir 26 punktai bei nurodyta teismų praktika) ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Lenkiją* (C-475/07, 44 punktas ir nurodyta teismų praktika).

35. Papildau, kad Komisija tiksliai nenurodė net ieškinio dalyko. Iš tiesų tik per teismo posėdyje vykusias diskusijas ieškovė iš esmės apibrėžė savo ieškinio apimtį. Atsakydama į jai pateiktus klausimus ji patvirtino, kad, nepaisant to, jog ieškinys atrodo visa apimantis, ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo turėtų būti suprantamas ne kaip susijęs su visų Estijoje mažas pajamas gaunančių[12] ir kitoje valstybėje narėje gyvenančių mokesčių mokėtojų situacija, bet tik su nerezidentų, kurie turi teisę gauti senatvės pensijas Estijoje, situacija. Tačiau platus Teisingumo Teismui pateikto dokumento pavadinimas tikrai gali supainioti[13]. Be to, Estijos Respublikos ir jos palaikyti į bylą įstojusių valstybių narių pateiktos pastabos grindžiamos tokiu ieškinio supratimu, kad ieškinys apima ne tik nerezidentus pensininkus, bet taip pat apskritai visus mokesčių mokėtojus nerezidentus.

36. Žinant, kad Teisingumo Teismas gali savo iniciatyva patikrinti, ar įvykdytos SESV 258 straipsnyje numatytos tokio ieškinio pareiškimo sąlygos[14], man atrodo būtina, kad jis pasinaudotų šia teise ir nubaustų Komisiją už šiuos trūkumus. Reikėtų nepamiršti, kad dėl reikšmės, kuri ESV sutartyje suteikiama ieškiniui dėl įsipareigojimų neįvykdymo, kuriuo Sąjunga naudojasi prieš valstybes nares, šiai procedūrai buvo priskirtos garantijos, kurios galėtų būti dar labiau pažeistos, jei išnagrinėjus šį ieškinį valstybės narės būtų įpareigotos imtis priemonių įvykdyti Teisingumo Teismo sprendimą[15].

37. Tokioje procedūroje, kaip nagrinėjamoji, svarbiausia, kad valstybė narė, kuri kaltinama neįvykdžiusi įsipareigojimų, tiksliai žinotų, ką ji turėjo padaryti. Tačiau šioje byloje Komisijos duoti nurodymai Estijos Respublikai nebuvo pakankamai aiškūs, kad ji be sunkumų galėtų parengti savo gynybą. Be to, šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas negali tiksliai nuspręsti, ar nurodomos priemonės yra pagrįstos.

38. Kadangi šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo grindžiamas kaltinimais, kurie kartu yra nenuoseklūs ir netikslūs, mano nuomone, jis neatitinka minėtų sąlygų, todėl visas turi būti pripažintas nepriimtinu.

2. Dėl nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, susijusio su Rekomendacija 94/79

39. Portugalijos Respublikos nuomone, Komisijos požiūris prieštaringas ir kelia grėsmę gero administravimo, lojalaus bendradarbiavimo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principams, nes Komisija Estijos Respublikai pareiškė ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo, neatsižvelgdama į tai, kad kritikuojamos teisės nuostatos suderinamos su Rekomendacija 94/79, kurioje ieškovė apibrėžė savo rekomendacijas šioje srityje, ir ši rekomendacija jokiu vėlesniu aktu nebuvo atšaukta ar pakeista.

40. Ispanijos Karalystė taip pat nurodo, kad Komisija pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos principą, nes valstybėms narėms sukėlė lūkestį, kad Rekomendacijoje 94/79 nustatytų sąlygų laikymasis reiškia, jog jos negali būti kaltinamos įsipareigojimų neįvykdymu. Ji priduria, kad institucija, kuri pakeitė savo nuomonę nepaaiškinusi priežasčių ir nepriėmusi naujos rekomendacijos, taip pat pažeidė valstybes nares saugantį teisinio saugumo principą, nes, Teisingumo Teismui galbūt pripažinus įsipareigojimų neįvykdymą, tai gali užtraukti atitinkamos valstybės atsakomybę.

41. Šios dvi į bylą įstojusios šalys nurodo, kad sankcija už tokį Komisijos elgesį turėtų būti jos pareikšto ieškinio nepriėmimas ar atmetimas.

12 — Pažymiu, kad pagal nacionalinio Pajamų mokesčio įstatymo 19 straipsnio 2 dalį „pajamų“ sąvoka Estijos Respublikoje suprantama plačiai.

13 — Šiuo klausimu žr. ieškinio baigiamąją dalį, kurioje iš esmės pakartojama pagrįstos nuomonės baigiamoji dalis; taip pat reikia pažymėti, kad ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagrinduose nurodytas ne tik nagrinėjamo įstatymo 23^2 straipsnis, susijęs su papildomu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu pensijos atveju.

14 — Žr., be kita ko, minėtą Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-199/04, 20 punktas ir nurodyta teismų praktika).

15 — 1970 m. kovo 10 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (7-69, Rink. p. 111).

42. Atsakydama Komisija nurodo, kad Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika pateikė nepriimtinumo pagrindus, kuriais valstybė narė atsakovė nesirėmė. Vadovaudamasi Protokolo dėl Teisingumo Teismo statuto 40 straipsnio ketvirta pastraipa ir Procedūros reglamento 93 straipsnio 4 dalimi bei teismų praktika[16], ji tvirtina, kad šios įstojusios į bylą šalys negali pateikti naujo nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo ir kad Teisingumo Teismas neprivalo nagrinėti šių pagrindų.

43. Reikia priminti, kad Protokolo dėl Teisingumo Teismo statuto 40 straipsnio antroje pastraipoje įtvirtinta bet kurio asmens, pagrindusio suinteresuotumą minėto ginčo sprendimu, teisė įstoti į šiame teisme nagrinėjamą bylą. Pagal šio straipsnio ketvirtą pastraipą „prašyme įstoti į bylą nurodomi reikalavimai gali būti pateikiami tik vienos iš šalių reikalavimams paremti“. Be to, Procedūros reglamento 93 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad „įstojusi į bylą šalis pripažįsta ginčą byloje tokį, koks jis yra jos įstojimo į bylą metu“.

44. Pagal teismų praktiką, nors šios nuostatos neprieštarauja tam, kad įstojęs į bylą asmuo pateiktų kitokius argumentus, nei pateikė jo palaikoma šalis, tai įmanoma tik su sąlyga, kad, pirma, jie nekeičia bylos dalyko ir, antra, įstojimu siekiama palaikyti šios šalies pateiktus reikalavimus[17]. Be to, pripažįstama, kad į bylą įstojusi šalis neturi teisės reikšti šalies atsakovės reikalavimuose nenurodyto nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo[18].

45. Nagrinėjamu atveju Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika iš tiesų nurodė nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, kuriuo siekiama pagrįsti šalies atsakovės, kuri pati teigė, jog ieškinys nepriimtinas, argumentus.

46. Tačiau Estijos Respublika ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo nepriimtinumą grindė kitais pagrindais, nei nurodė šios dvi įstojusios į bylą šalys. Todėl man atrodo, kad nors ir neturėdamos teisės tai daryti, Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika nurodė nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą, kuris susijęs su kitais pagrindais nei tie, kuriuos nurodė jų remiama šalis, ir kurio vertinimas galėtų pakeisti ieškinyje bei Komisijos ir šalies atsakovės procesiniuose dokumentuose apibrėžtą bylos dalyką.

47. Man atrodo tikėtina, kad valstybė narė, kuri kaltinama įsipareigojimų neįvykdymu, nesiekia pateikti nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, susijusio su pagrindais, kurių ji sąmoningai nenorėtų nurodyti. Valstybės narės, kurioms buvo leista įstoti į su valstybe atsakove susijusią bylą, byloje pateikdamos papildomų argumentų neturėtų turėti teisės priversti valstybę atsakovę išreikšti nuomonę klausimais, kurių ji neketino nagrinėti.

48. Pagal Procedūros reglamento 92 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas savo iniciatyva vertina ieškinio priimtinumą, tik jei nepriimtinumas susijęs su viešąja tvarka[19]. Taigi nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, kurį pateikė įstojusi į bylą šalis, o ne šalis atsakovė, pagrįstumą Teisingumo Teismas vertina, tik jei šis prieštaravimas susijęs su viešąja tvarka[20].

16 — Šiuo klausimu ji remiasi 1993 m. birželio 15 d. Sprendimu *Matra prieš Komisiją* (C-225/91, Rink. p. I-3203).

17 — Žr., be kita ko, 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Chemie Linz prieš Komisiją* (C-245/92 P, Rink. p. I-4643, 32 punktas); 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Prancūzija prieš Monsanto ir Komisiją* (C-248/99 P, Rink. p. I-1, 56 punktas) ir 2011 m. gegužės 24 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-61/08, Rink. p. I-4399, 33 ir paskesni punktai). Šia teismų praktika vadovavosi ir Pirmosios instancijos teismas, be kita ko, 2005 m. balandžio 13 d. Sprendime *Verein für Konsumenteninformation prieš Komisiją* (T-2/03, Rink. p. II-1121, 52 punktas).

18 — Žr. 2008 m. liepos 1 d. Sprendimą *Chronopost ir La Poste prieš UFEX ir kt.* (C-341/06 P ir C-342/06 P, Rink. p. I-4777, 67 punktas ir nurodyta teismų praktika).

19 — Šiuo klausimu žr. minėtą Sprendimą *Matra prieš Komisiją* (13 punktas ir nurodyta teismų praktika).

20 — Generalinės advokatės E. Sharpston išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Chronopost ir La Poste prieš UFEX ir kt.*, 65 punktas.

49. Tačiau man neatrodo, kad taip yra nepriimtinumu grindžiamo prieštaravimo, kurį pateikė Portugalijos ir Ispanijos vyriausybės, atveju, nors Ispanijos vyriausybė teigė, kad bendrųjų Sąjungos teisės principų pažeidimas yra viešosios tvarkos klausimas, kurį Teisingumo Teismas galėtų [21] ir net turėtų [22] vertinti savo iniciatyva. Mano nuomone, viešoji tvarka būtų svarbi, tik jei dėl minėtų principų pažeidimo būtų keliama grėsmė ne materialinei, o procedūrinei normai, kuri laikoma Teisingumo Teismo saugotina pagrindine garantija.

50. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, manau, kad įstojusių į bylą šalių nurodytas nepriimtinumu grindžiamas prieštaravimas turi būti atmestas, priešingai nei šalies atsakovės nurodytas nepriimtinumu grindžiamas prieštaravimas, dėl kurio Teisingumo Teismas turėtų pripažinti šį ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo nepriimtinu dėl aiškumo trūkumo.

51. Tačiau papildomai pateiksiu siūlymus, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad jis turi priimti sprendimą dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

B – *Dėl esmės*

52. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad šioje byloje pareikštas ieškinys yra priimtinas, mano nuomone, Estijos Respublika galėtų būti kaltinama neįvykdžiusi įsipareigojimų, susijusių tik su pensininkų, kurie pasinaudojo laisve judėti Sąjungoje kaip darbuotojai ir kurie gauna pensijas iš dviejų valstybių narių, pajamų apmokestinimu. Taip ieškinio apimtis sumažinta dėl to, kad teismo posėdyje Komisija nurodė, jog, nepaisant plačių jos pateiktų dokumentų formuluočių, jų dalykas turi būti suprantamas kaip susijęs su šia problema. Todėl, mano manymu, likusi ieškinio dalis, t. y. susijusi su kitais mokesčių mokėtojais nei tie, kurie patenka į šią asmenų grupę, turi būti atmesta kaip nepagrįsta.

1. Dėl SESV 45 straipsnio pažeidimo

a) Rekomendacija 94/79 grindžiama gynyba

53. Estijos Respublikos teigimu, pareiškusi ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo Estijos Respublikai, Komisija nesilaikė savo Rekomendacijos 94/79 teksto. Atsakovė nurodo, kad šioje rekomendacijoje institucija nurodė, jog rezidentai ir nerezidentai turi būti vertinami vienodai, tik jei nerezidentas nagrinėjamais mokestiniais metais šaltinio valstybėje gauna bent 75 % apmokestinamųjų pajamų, kaip ir buvo numatyta Estijos teritorijoje šiuo atveju.

54. Atsižvelgiant į nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, siejamas visų pirma su Rekomendacijos 94/79 2 straipsniu [23], man atrodo aišku, kad Estijos Respublika iš tiesų vadovavosi šiame akte įtvirtintomis nuostatomis. Tačiau ar pakanka, kad valstybės narės įstatymų leidėjas pakartotų rekomendacijoje nurodytą kriterijų tam, kad būtų apsaugotas nuo bet kokios rizikos, jog jam bus pareikštas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo? Aš taip nemanau.

55. Komisija atkerta, kad toks aktas kaip Rekomendacija 94/79 neturi privalomosios galios ir ja nesiekiama papildyti pirminės teisės nuostatų dėl laisvo asmenų judėjimo.

21 — Pastabose dėl įstojimo į bylą Ispanijos Karalystė šiuo klausimu citavo 2010 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-160/08, Rink. p. I-3713, 40 punktas), kuriame nurodoma tik tai, kad Teisingumo Teismas „turi teisę savo iniciatyva patikrinti, ar *laikytasi procesinių garantijų* pagal Europos Sąjungos teisės sistemą“ (išskirta mano).

22 — Teismo posėdyje Ispanijos Karalystė šiuo klausimu nurodė „bylą *Italija prieš Komisiją*, C-170/99“, nors man atrodo, kad iš tiesų tai turėtų būti 2002 m. sausio 30 d. Sprendimas *Italija prieš Komisiją* (C-107/99, Rink. p. I-1091, 29 ir 30 punktai), kuriame Teisingumo Teismas savo iniciatyva patikrino, ar ieškinys nebuvo pareikštas praleidus terminą.

23 — Taip pat žr. šios rekomendacijos 6 ir 7 konstatuojamąsias dalis bei jos aiškinamojo memorandumo 14 ir 15 punktus.

56. Primenu, kad pagal EB 249 straipsnio penktą pastraipą nesprendžiamojo pobūdžio aktai, kaip antai Rekomendacija 94/79, „neturi privalomosios galios“ tiems, kam jie skirti.

57. Tačiau, kaip nurodo Estijos Respublika, iš teismų praktikos matyti, kad nors rekomendacijos negali sukurti teisių, kuriomis asmenys galėtų remtis valstybių narių teismuose, nėra visiškai panaikintas jų teisinis poveikis aiškinant nacionalinės teisės aktus, kurie, kaip antai nagrinėjamasis šioje byloje, buvo priimti vadovaujantis Sąjungos teise, nes minėti teismai privalo į jas atsižvelgti spręsdami šiuo klausimu juose iškeltas bylas [24].

58. Be to, rekomendacijos gali turėti netiesioginį teisinį poveikį, jei laikytume, kad jos privalomos jas parengusiai institucijai, nes ji sukėlė teisėtą lūkestį, kuriuo gali būti remiamasi kilus ginčui. Nagrinėjamu atveju Komisija tvirtina, kad priimdama Rekomendacijoje 94/79 įtvirtintas nuostatas ji nesiekė nustatyti sau draudimo vėliau pareikšti ieškinius dėl įsipareigojimų neįvykdymo šios rekomendacijos reguliavimo srityje. Iš minėtos rekomendacijos 3 ir 4 konstatuojamųjų dalių aiškiai matyti, kad šiame akte Komisijos pateikiama nuomonė nedaro įtakos Komisijos vykdomai aktyviai politikai pažeidimų procedūrų srityje siekiant užtikrinti, kad būtų laikomasi pagrindinių ESV sutarties principų.

59. Mano nuomone, tai, kad Rekomendacijoje 94/79 Komisija pateikė šį teiginį, neturi įtakos šio ieškinio pagrįstumui. Tokio pobūdžio akto buvimas atitinkamai valstybei narei ar kitoms valstybėms narėms neturi sukelti rimtų vilčių, kad nacionalinėje teisėje pakartoti minėtoje rekomendacijoje įtvirtinti kriterijai reiškia garantiją nuo bet kokio persekiojimo, kaip tai leidžia suprasti Estijos Respublika ir kelios įstojusios į bylą šalys.

60. Vadovaujantis nusistovėjusia teismo praktika, SESV 258 straipsnyje numatyta procedūra grindžiama objektyvia išvada, kad valstybė narė pažeidė įsipareigojimus pagal Sutartį ar antrinės teisės aktą. Nebūtina žinoti priežasčių, dėl kurių valstybė narė, kaltinama neįvykdžiusi įsipareigojimų, taip pasielgė [25]. Todėl tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, valstybė narė, siekdama sukliudyti padaryti objektyvią išvadą, jog ji pažeidė įsipareigojimus pagal Sąjungos teisę, negali remtis nei teisėtų lūkesčių apsaugos principu, iš kurio kildinamas teisinio saugumo principas, nei lojalaus bendradarbiavimo principu, nes tokių pateisinimų priėmimas prieštarautų ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo procedūra siekiamam tikslui [26].

61. Pažymiu, kad tai, jog nacionalinė priemonė galbūt atitinka antrinės teisės nuostatą ar bent jai neprieštarauja, nereiškia, kad šiai priemonei netaikomos ESV sutarties nuostatos, net jei minėta nuostata yra privalomojo pobūdžio [27], taigi tuo labiau – jei ji nėra tokia. Mano nuomone, šioje byloje išvada, kad Estijos teisės aktai parengti pagal Rekomendaciją 94/79, neturi reikšmės vertinant ieškinio dėl įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį neįvykdymo pagrįstumą, nes priimdama rekomendaciją Komisija neturi teisės pakeisti įsipareigojimų pagal Sutartį apimties.

24 — Žr., be kita ko, 2008 m. balandžio 24 d. Sprendimą *Arcor* (C-55/06, Rink. p. I-2931, 94 punktas ir nurodyta teismų praktika) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Alassini ir kt.* (C-317/08-C-320/08, Rink. p. I-2213, 40 punktas ir nurodyta teismų praktika).

25 — Žr., be kita ko, 1998 m. spalio 1 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-71/97, Rink. p. I-5991, 14 ir 15 punktai); 2001 m. vasario 1 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-333/99, Rink. p. I-1025, 32 ir 36 punktai) ir 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-244/07, 10 punktas).

26 — Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-562/07, Rink. p. I-9553, 18 ir paskesni punktai bei nurodyta teismų praktika).

27 — 2006 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Watts* (C-372/04, Rink. p. I-4325, 47 punktas ir nurodyta teismų praktika).

b) Teisingumo Teismo praktika grindžiama gynyba

62. Pirmiausia nurodau, jog, mano manymu, šioje byloje Komisija nesiekia, kad Teisingumo Teismas pakeistų savo šios srities teismo praktiką, kuri įtvirtinta visų pirma Sprendime *Schumacker*[28]. Labiau klausiama, kaip anksčiau apibrėžti principai taikomi naujai situacijai.

63. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad nacionalinės nuostatos, kliudančios darbuotojui valstybės narės piliečiui išvykti iš savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise arba sulaikančios jį nuo to, sudaro kliūčių šiai SESV 45 straipsnyje įtvirtintai laisvei, net jeigu jos yra taikomos neatsižvelgiant į atitinkamo darbuotojo pilietybę[29].

64. Tiesioginių mokesčių srityje kliūtys, susijusios su diskriminacija, kurią patirtų mokesčių mokėtojai nerezidentai, gali egzistuoti, tik jei taikant atitinkamą mokestinę priemonę mokesčių mokėtojų nerezidentų situacija yra objektyviai panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų situaciją[30].

65. Tačiau paprastai šių dviejų asmenų grupių situacijos skiriasi. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad rezidento situacija yra specifinė, nes dažniausiai didžioji dalis jo pajamų sukoncentruotos valstybėje narėje, kurioje jis gyvena ir gauna pajamas, o tai lemia, kad ši valstybė paprastai turi visą būtiną informaciją įvertinti suinteresuotojo asmens bendrą gebėjimą mokėti mokesčius pagal jo asmeninę ir šeiminę padėtį. Priešingai, nerezidento turtinių ir asmeninių interesų centras paprastai yra kita valstybė narė nei ta, kuri siekia apmokestinti jo pajamas, t. y. jo įsikūrimo valstybė. Nesant panašumo, tokiomis aplinkybėmis diskriminacija negalima, o SESV 45 straipsniu iš esmės nedraudžiama mokesčių mokėtojams rezidentams taikyti palankesnį mokestinį vertinimą nei nerezidentams[31].

66. Priešingai, nagrinėjamos situacijos gali būti panašios ir dėl to egzistuoja diskriminacijos pavojus tuo atveju, kai didžiąją pajamų dalį nerezidentas gauna ne savo gyvenamosios vietos valstybėje, o beveik visas apmokestinamąsias pajamas gauna iš šaltinio valstybėje vykdytos veiklos. Šiuo atveju valstybė, kurioje šis mokesčių mokėtojas gyvena, ar tuo labiau valstybė, kurioje jis dirbo darbą, dėl kurio jis gauna senatvės pensiją, negali jam suteikti lengvatų pagal jo asmeninę bei šeiminę padėtį[32].

67. Pažymiu, kad minėtuose sprendimuose *Wallentin* ir *Turpeinen* gyvenamosios vietos valstybė negalėjo atsižvelgti į pasekmes, išplaukiančias iš mokesčių mokėtojo asmeninės padėties, nes pirmoje byloje nagrinėtos pajamos dėl savo pobūdžio buvo neapmokestinamos, o antroje byloje minėta valstybė pagal dvišalę sutartį neturėjo reikiamos mokesčių jurisdikcijos. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokiu atveju šaltinio valstybė privalo netaikyti savo mokesčių sistemos, t. y. bendrojo apmokestinimo prie šaltinio netaikant neapmokestinamojo pajamų dydžio, nerezidentams taip, kad tai galėtų lemti didesnę nerezidentų apmokestinimo naštą nei rezidentų.

68. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo skiriasi nuo šių teismo precedentų tuo, kad šioje byloje atitinkamo asmens apmokestinamosios pajamos pasiskirsto beveik per pusę ir jis negauna beveik visų savo pajamų vienoje ar kitoje nagrinėjamoje valstybėje narėje. Tiesa, minėtame Sprendime *Wallentin* mokesčių mokėtojo padėtis ekonominiu atžvilgiu buvo panaši į asmens, kuris šioje byloje pateikė

28 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225).

29 — Žr., be kita ko, 2000 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Zurstrassen* (C-87/99, Rink. p. I-3337, 18 punktas) ir 2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimą *Turpeinen* (C-520/04, Rink. p. I-10685, 15 punktas ir nurodyta teismų praktika).

30 — Žr., be kita ko, minėtą 2009 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-562/07, 59 punktas) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, Rink. p. I-2323, 44 ir paskesni punktai).

31 — Žr. 2004 m. liepos 1 d. Sprendimą *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443, 15 ir paskesni punktai bei nurodyta teismų praktika); minėtą Sprendimą *Turpeinen* (27 punktas ir nurodyta teismų praktika) bei 2007 m. sausio 25 d. Sprendimą *Meindl* (C-329/05, Rink. p. I-1107, 23 punktas ir nurodyta teismų praktika).

32 — Žr. minėtus sprendimus *Zurstrassen* (22 ir 23 punktai bei nurodyta teismų praktika); *Wallentin* (17 punktas ir nurodyta teismų praktika) ir *Turpeinen* (28 punktas ir nurodyta teismų praktika) bei 2008 m. spalio 16 d. Sprendimą *Renneberg* (C-527/06, Rink. p. I-7735, 61 punktas ir nurodyta teismų praktika).

skundą Komisijai, padėtį, nes jis gavo panašaus dydžio pajamas dviejose valstybėse narėse, bet jo padėtis formaliai skyrėsi, nes apmokestinamąsias pajamas suinteresuotas asmuo gavo tik šaltinio valstybėje, nes gyvenamosios vietos valstybėje gaunama finansinė pagalba buvo atleista nuo bet kokių mokesčių.

69. Mano nuomone, netipiškiausia šios bylos aplinkybė yra tai, kad ši byla susijusi su darbo rinkoje nedalyvaujančio asmens, kuris įvairiose valstybėse narėse įgijo teisę gauti pensiją, kai nė viena iš gaunamų pensijų nėra akivaizdžiai didesnė už kitą, situacija, o ne su atitinkamais mokestiniais metais dviejose valstybėse narėse dirbusio asmens situacija, kaip buvo daugelyje bylų, kurios iki šiol buvo pateiktos nagrinėti Teisingumo Teismui.

70. Pajamų apmokestinimo srityje priimtose tarptautinėse konvencijose pateikiamos nuostatos, svarbios siekiant panaikinti asmenų ir ypač pagal darbo sutartis dirbančių darbuotojų, kuriems gali būti prilyginami pensininkai, tarpvalstybiniam judėjimui trukdančias kliūtis. Tačiau man atrodo, kad tarptautinėje mokesčių teisėje su senatvės pensijomis susijusios pajamos yra laikomos atskira nuo kitų pajamų formų grupe.

71. Gali būti pateiktas pavyzdys, susijęs su Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės mokesčių konvencijos [33] 18 straipsniu, kuris siejamas su „pensijomis“ [34] ir kuriame šiuo klausimu numatytos tokios pavyzdinės nuostatos: „atsižvelgiant į 19 straipsnio 2 dalies nuostatas [susijusias su viešojo administravimo funkcijomis], pensijos ir panašūs atlyginimai, mokami susitariančios valstybės rezidentui už ankstesnį darbą, apmokestinami tik šioje valstybėje“. Minėtos konvencijos rengėjai vadovavosi ta pačia bendrąja fiskalinės politikos koncepcija, kuri pateikiama ir minėtame Sprendime *Schumacker*. Kalbant apie mokesčių mokėtojus pensininkus, mano nuomone, ši išvada grindžiama dviem motyvais: pirma, gyvenamosios vietos valstybė turi daugiausia visos reikiamos informacijos apie suinteresuotojo asmens asmeninę padėtį ir, antra, dažnai pensininkai yra asmenys, sudarantys papildomą naštą šaliai, kurioje jie gyvena [35].

72. Atsižvelgdamas į šioje tarptautinėje konvencijoje įtvirtintą kryptį, manau, kad pensininkų situacija skiriasi nuo darbo rinkoje dalyvaujančių darbuotojų situacijos, kuri gali kisti keičiantis jų darbo vietai, ir darbuotojų pajamos paprastai yra didesnės, todėl su pensijomis susijusioms pajamoms reikia taikyti specifines nuostatas. Ankstesnė Teisingumo Teismo praktika iš esmės susijusi su darbo rinkoje dalyvaujančių asmenų, kurie atitinkamais mokestiniais metais veiklą vykdė įvairiose valstybėse narėse, situacija, o ši byla susijusi su darbo rinkoje nedalyvaujančiu asmeniu, kuris per visą daugelį metų trukusią karjerą įgijo teisę gauti senatvės pensiją dviejose valstybėse narėse. Šioje byloje, mano manymu, nereikia spręsti klausimo dėl rezidentų ir nerezidentų situacijų atitinkamais mokestiniais metais panašumo, kuris buvo sprendžiamas su darbo rinkoje dalyvaujančiais asmenimis susijusiose bylose. Nagrinėjama situacija jau trunka tam tikrą laiką ir tęsis ateityje, nes atitinkamas asmuo nebedirba ir nebesinaudoja judėjimo laisve.

73. Mano nuomone, tokių situacijų panašumo vertinimas turi būti atliekamas ne abstrakčiai, bet atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą. Šis tikslas leidžia nustatyti, ar nevienodas tarpvalstybinio pobūdžio požiūris yra susijęs su objektyviai panašiomis, ar nepanašiomis situacijomis [36].

74. Kaip nurodo Komisija, Estijos teisės aktuose siekiama per mažas pajamas turinčius mokesčių mokėtojus atleisti nuo pareigos dalyvauti finansuojant viešąsias išlaidas.

33 — EBPO pavyzdinė konvencija dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo, sutrumpintas variantas, 8 leidimas, 2010 m. liepos mėn. (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Pažymiu, kad Rekomendacijos 94/79 rengėjai nurodė, jog vadovavosi šios konvencijos nuostatomis, bent kiek tai susiję su šiame dokumente nurodytų pajamų kategorijų apibrėžimais (aiškinamojo memorandumo 12 punkto trečia pastraipa). Dėl valstybių narių galimybės vadovautis šiomis nuostatomis žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409).

35 — Plg. komentarus, susijusius su EBPO pavyzdinės konvencijos 18 straipsniu, *op. cit*., p. 296, 1 punktas.

36 — 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 32 ir 33 punktai).

75. Praktikoje pensininkų atveju tai vyksta kartu taikant Estijos pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje numatytą pagrindinį neapmokestinamąjį pajamų dydį ir šio įstatymo 23^2 straipsnyje numatytą papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį. Visi mažas pajamas turintys asmenys naudojasi pagrindiniu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, bet tik mokesčių mokėtojai pensininkai gali pasinaudoti papildomu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu. Akivaizdu, kad atleidimas nuo mokesčio taikant šį papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį yra pateisinamas tuo, kad pensininkai dėl jų amžiaus ir sveikatos būklės paprastai nedalyvauja darbo rinkoje, todėl negali padidinti savo pajamų.

76. Reikia konstatuoti, jog mokesčių mokėtojo pensininko gebėjimas prisidėti prie Estijos Respublikos viešųjų išlaidų finansavimo nepadidėja vien dėl to, kad jis persikelia į kitą valstybę narę. Dėl šios priežasties palaikau Komisijos nuomonę, kad mažas pajamas turinčių mokesčių mokėtojų nerezidentų situacija yra panaši į Estijoje gyvenančių asmenų situaciją, nepaisant su jų gyvenamąja vieta susijusio skirtumo.

77. Pagrindinis klausimas yra tai, ar ribojimu laikomas toks atvejis, kai pajamos, kurios neturėtų būti apmokestinamos nei pagal šaltinio valstybės narės, nei pagal gyvenamosios vietos valstybės narės teisės aktus, yra apmokestinamos vien todėl, kad mokesčių mokėtojas pasinaudojo judėjimo laisve ir dėl to gauna dvi beveik tokio paties dydžio pensijas. Iš tiesų egzistuoja galimybė, kad mokesčių mokėtojo situacija gali pablogėti, jei jis, nustojęs dirbti kitoje valstybėje narėje, nuspręstų negrįžti į savo kilmės valstybę narę. Manau, kad tokia situacija gali tapti pakankamai dažna 2004 m. ar 2007 m. į Sąjungą įstojusių valstybių narių piliečių atveju.

78. Komisija logiškai teigia, kad Estijos Respublika turėtų hipotetiškai paskaičiuoti ir nustatyti, kokią galimybę pasinaudoti neapmokestinamuoju pajamų dydžiu turėtų mokesčių mokėtojas pensininkas nerezidentas, jei prie Estijoje gaunamų pajamų būtų pridėtos Suomijoje gaunamos pajamos.

79. Laisvo darbuotojų judėjimo kliūtis nėra vien tai, kad apmokestinama pensija, net jei nagrinėjama Estijoje gaunama pensija dėl mažo dydžio nebūtų apmokestinama taip pat kaip Suomijoje. Tačiau kliūtis egzistuoja dėl mokestinių pasekmių sudėjus abi beveik vienodo dydžio pensijas, nes Estijos Respublika pensijai taiko didesnį mokestį nei tuo atveju, jei atitinkamas mokesčių mokėtojas gyventų nacionalinėje teritorijoje ar jei minėta pensija sudarytų bent 75 % mokesčių mokėtojo bendrų pajamų. Taigi Estijos teisės aktais baudžiami asmenys, kurie pasinaudojo judėjimo įvairiose valstybėse narėse laisve, kad galėtų dirbti įvairiose valstybėse narėse, ir negrįžo gyventi į Estiją.

80. Nemanau, kad valstybė narė, kurioje asmuo gauna pensiją, privalo nuolat vertinti, kokios yra suinteresuotojo asmens bendrosios pajamos, tačiau, mano manymu, jei kalbama apie Sąjungos pilietį, kuris pagal SESV 45 straipsnį pasinaudojo judėjimo laisve ir turi teisę gauti pensiją minėtoje valstybėje narėje, nes joje dirbo ir gyveno, jo situacija turi būti laikoma panašia į mokesčių mokėtojų, kurie apmokestinimo metu vis dar gyvena šioje valstybėje, situaciją, todėl turi būti vertinama vienodai.

81. Mano nuomone, tokia kliūtis niekaip negali būti pateisinama, kai gyvenamosios vietos valstybė narė jau atsižvelgia į visas suinteresuotojo asmens pajamas. Tokiu atveju nėra aplinkybių, kurios leistų dviejose valstybėse narėse pajamas gaunančiam asmeniui piktnaudžiauti mokesčių sistema ir visų pirma dviguba galimybe taikyti neapmokestinamąjį pajamų dydį, kad išvengtų bet kokio savo pajamų apmokestinimo.

82. Pažymiu, kad iš tiesų atrodo, jog skundą pateikęs asmuo disponuoja beveik minimalaus atlyginimo dydžio ištekliais. Man atrodo objektyviai nesuprantama, kad tokias nedideles pajamas turintis asmuo Estijoje apmokestinamas pagal bendrąją tvarką, t. y. neturi galimybės pasinaudoti nacionalinės teisės aktuose numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais.

83. Taigi papildomai siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad kaltinimai Estijos Respublikai neįvykdžius įsipareigojimų yra teisėtai pagrįsti pagal SESV 45 straipsnį.

2. Dėl EEE susitarimo 28 straipsnio pažeidimo

84. EEE susitarimo 28 straipsnyje numatyta, kad valstybės privalo užtikrinti darbuotojų judėjimo laisvę Europos ekonominėje erdvėje, t. y. tarp 27 Sąjungos valstybių narių ir prie šio susitarimo prisijungusių trijų iš keturių ELPA valstybių narių.

85. Komisija kaltina Estijos Respubliką pažeidus įsipareigojimus pagal minėtą EEE susitarimo straipsnį dėl tų pačių priežasčių kaip ir tariamo SESV 45 straipsnio pažeidimo atveju.

86. Atsiliepime į ieškinį Estijos Respublika nurodo, kad ji toliau laikosi nuomonės, kurią pateikė savo atsakyme į Komisijos pagrįstą nuomonę, t. y. kad jos Pajamų mokesčio įstatymas neprieštarauja EEE susitarimo 28 straipsniui. Šiuo klausimu ji teigia, kad nevienodas nerezidentų vertinimas, kurį nurodė Komisija, yra reikšmingas ir pateisinamas pagal šią nuostatą taip pat kaip ir pagal SESV 45 straipsnį.

87. Tačiau neginčijama, kad Estijos Respublika pripažino neįvykdžiusi įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 straipsnį, bet ne pagal SESV 45 straipsnį. Ši valstybė narė sutiko, kad, siekiant jos Pajamų mokesčio įstatymo 28^3 straipsnį taip pat taikyti visų EEE susitarimo šalių piliečiams, reikia papildyti šią nuostatą. Tačiau Estijos Respublika to nepadarė iki pagrįstoje nuomonėje nustatyto dviejų mėnesių termino pabaigos.

88. Taigi, nors Estijos Respublika ir toliau ginčijo įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 straipsnį pažeidimą, kuriuo ji kaltinama, ji nors ir iš dalies pripažino, kad neįvykdė šių įsipareigojimų, ir patvirtino, jog užtikrins įsipareigojimų neįvykdymo nutraukimą pakeisdama nagrinėjamą įstatymą. Todėl šiuo atžvilgiu ji pripažino Komisijos ieškinio pagrįstumą.

89. Be to, kadangi EEE susitarimo 28 straipsnio nuostatos turi tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos SESV 45 straipsnio nuostatos, vadovaujantis EEE susitarimo 6 straipsniu ir Teisingumo Teismo bei ELPA teismo pripažįstama būtinybe užtikrinti vienodą aiškinimą, pirmiau pateikti argumentai dėl SESV 45 straipsnio pažeidimo gali būti *mutatis mutandis* pritaikyti minėtam 28 straipsniui [37].

VI – Bylinėjimosi išlaidos

90. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo.

91. Estijos Respublika reikalavo priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas. Taip reikėtų nuspręsti, jei, kaip pirmiausia siūlau, būtų pripažinta, kad ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo nepriimtinas.

92. Kadangi Komisija reikalavo priteisti iš Estijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas, šis prašymas turėtų būti priimtas, jei ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo būtų priimtas ir jei, kaip papildomai siūlau, daugelis minėtos valstybės narės pateiktų pagrindų būtų nepatenkinti.

93. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą valstybės narės, kurios prašė leisti įstoti į šią bylą, turi pačios padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

37 — Žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-345/05, Rink. p. I-10633, 39 ir paskesni punktai); 2007 m. sausio 18 d. Sprendimą *Komisija prieš Švediją* (C-104/06, Rink. p. I-671, 31 ir paskesni punktai); 2011 m. sausio 20 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-155/09, Rink. p. I-65, 61 ir paskesni punktai) bei pagal analogiją minėtą 2009 m. spalio 6 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-562/07, 67 punktas).

VII – Išvada

94. Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

„1. Teisingumo Teismas pripažįsta, kad Europos Komisijos pareikštas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo, kuriuo prašoma pripažinti, jog taikydama nacionalinį Pajamų mokesčio įstatymą Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 straipsnį, yra nepriimtinas.

2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

3. Vokietijos Federacinė Respublika, Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė bei Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.“

95. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nesutiktų su tokiu siūlymu, papildomai jam siūlau nuspręsti taip:

„1. Teisingumo Teismas pripažįsta, kad palikusi galioti Pajamų mokesčio įstatymą, pagal kurį mažų pajamų neapmokestinamasis pajamų dydis Estijoje bei kitoje valstybėje narėje dirbusiems ir gyvenusiems pensininkams nerezidentams taikomas, tik jei bent 75 % savo apmokestinamųjų pajamų jie gauna Estijoje, nors tokia mokesčio lengvata jiems būtų taikoma, jei jie gyventų nacionalinėje teritorijoje, Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 straipsnį. Teisingumo Teismas atmeta likusią Komisijos ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo dalį, susijusią su kitomis mokesčių mokėtojų nerezidentų grupėmis.

2. Priteisti iš Estijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

3. Vokietijos Federacinė Respublika, Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė bei Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.“