



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gegužės 10 d.*

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

Byloje C-39/10

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

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

ieškovė,

prieš

Estijos Respubliką, atstovaujamą M. Linntam,

atsakovę,

palaikomą:

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

Portugalijos Respublikos, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

Švedijos Karalystės, atstovaujamos A. Falk,

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

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

įstojusių į bylą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

* Proceso kalba: estų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 15 d. posėdžiui,
susipažinęs su 2011 m. lapkričio 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Savo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad 1999 m. gruodžio 15 d. Pajamų mokesčio įstatyme (*tulumaksuseadus*) (RT I 1999, 101, 903), iš dalies pakeistame 2009 m. lapkričio 26 d. įstatymu (RT I 2009, 62, 405, toliau – Pajamų mokesčio įstatymas), nenumačiusi individualaus neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo nerezidentams, kurių bendrosios pajamos yra tokios mažos, kad jie šiuo neapmokestinamuoju pajamų dydžiu galėtų pasinaudoti, jei būtų rezidentai, Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) 28 straipsnį.

Teisinis pagrindas

Rekomendacija 94/79/EB

- 2 Remiantis 1993 m. gruodžio 21 d. Komisijos rekomendacijos 94/79/EB dėl tam tikrų pajamų, kurias gauna nerezidentai ne jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje, apmokestinimo (OL L 39, 1994, p. 22) 3, 4 ir 6 konstatuojamosiomis dalimis:

„<...> turi būti imtasi iniciatyvų tam, kad būtų visiškai užtikrintas laisvas asmenų judėjimas, siekiant tinkamo vidaus rinkos veikimo, ir reikia supažindinti valstybes nares su nuostatomis, kuriomis, Komisijos nuomone, gali būti užtikrinama nerezidentų galimybė pasinaudoti tokiu pačiu mokesčiniu vertinimu, koks taikomas rezidentams;

<...> ši iniciatyva nedaro įtakos aktyviai Komisijos politikai pažeidimų procedūrų srityje, siekiant užtikrinti, kad būtų paisoma pagrindinių [EB] sutarties principų;

<...>

<...> iš [SESV 45 ir 49] straipsnių išplaukiančiu vienodo požiūrio principu reikalaujama iš pajamas <...> gaunančių asmenų neatimti lengvatų ir mokesčių atskaitymų, kuriais naudojasi rezidentai, kai didžioji jų pajamų dalis gaunama valstybėje, kurioje jie vykdo veiklą“.

- 3 Iš rekomendacijos 1 straipsnio 1 dalies matyti, kad ši rekomendacija susijusi su keliomis pajamų rūšimis, tarp kurių yra pensijos.
- 4 Minėtos rekomendacijos 2 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta:

„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 mokesčius metus šio asmens gautų bendrų apmokestinamųjų pajamų.“

Suomijos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

- 5 1993 m. kovo 23 d. Helsinkyje Suomijos Respublikos ir Estijos Respublikos sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų bei turto mokesčių srityje (toliau – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) 18 straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta:

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

Pajamų mokesčio įstatymas

- 6 Pajamų mokesčio įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

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

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

- 8 Remiantis to paties įstatymo 12 straipsnio 1 dalimi:

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

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

- 10 Pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje nustatyta:

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

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

„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.“

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

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

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

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

Ikiteisminė procedūra

- 14 Suomijoje gyvenantis Estijos pilietybę turintis asmuo (toliau – skundą pateikęs asmuo) pateikė Komisijai skundą dėl pajamų mokesčio, kuris Estijoje taikomas šioje valstybėje jam mokamai senatvės pensijai, skaičiavimo. Skundą pateikęs asmuo ginčijo Estijos valdžios institucijų atsisakymą leisti jam pasinaudoti neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, kiek tai susiję su apmokestinamąja verte, ir papildomu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, kuriuos Pajamų mokesčio įstatymas numato Estijoje gyvenantiems mokesčių mokėtojams.
- 15 Iš Komisijos ieškinio matyti, kad skundą pateikęs asmuo, sulaukęs pensinio amžiaus Estijoje, įsikūrė Suomijoje, kur dirbo ir įgijo teisę gauti pensiją. Taigi skundą pateikęs asmuo gauna dvi beveik tokio paties dydžio pensijas: vieną – Estijoje, o kitą – Suomijoje. Estijoje gaunami pensijai taikomas pajamų mokestis, o Suomijoje, atsižvelgiant į labai mažas skundą pateikusio asmens bendrąsias pajamas, mokestis jam netaikomas. Be to, bendra dviejų pensijų suma tik nedaug viršijo Pajamų mokesčio įstatymo 23² straipsnyje numatytą neapmokestinamojo pajamų dydžio ribą.
- 16 Atsižvelgdama į tai, Komisija manė, kad pagal Estijos teisės aktus nerezidentams, esantiems analogiškoje situacijoje kaip skundą pateikęs asmuo, tenkanti mokestinė našta yra didesnė, nei būtų tuo atveju, jei šie asmenys visas savo pajamas gautų tik Estijoje.
- 17 Todėl 2008 m. vasario 4 d. Komisija pateikė Estijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame atkreipė šios valstybės narės dėmesį į galimą nacionalinės teisės nuostatų dėl nerezidentams mokamų pensijų apmokestinimo neatitiktį SESV 45 straipsniui ir EEE susitarimo 28 straipsniui.
- 18 2008 m. balandžio 9 d. rašte Estijos Respublika nesutiko su Komisijos išreikšta nuomone. Ji pažymėjo, kad Pajamų mokesčio įstatymas leidžia nerezidentams, kurie Estijoje gauna didžiąją dalį, t. y. bent 75 %, savo pajamų, taikyti jame numatytus atskaitymus. Estijos Respublikos teigimu, pagal šį įstatymą nerezidentams taikomas toks pat požiūris kaip numatytasis rezidentams. Tačiau kai Estijoje gautų pajamų suma yra mažesnė nei šis procentinis dydis, tinkamą Estijoje negyvenančių mokesčių mokėtojų apmokestinimą turi užtikrinti gyvenamosios vietos valstybė narė.
- 19 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė Estijos Respublikai pagrįstą nuomonę ir joje pakartojo oficialiame pranešime išdėstytus argumentus, taip pat pareikalavo iš šios valstybės narės per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo dienos imtis reikiamų priemonių.
- 20 2008 m. gruodžio 18 d. atsakyme į šią pagrįstą nuomonę Estijos Respublika nurodė nesutinkanti su Komisijos kaltinimais, kiek jie susiję su Pajamų mokesčio įstatymo prieštaravimu SESV 45 straipsniui. Tačiau ji pripažino, kad šiame įstatyme yra spragų dėl jos įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 straipsnį, ir pareiškė, jog yra pasirengusi išplėsti minėto įstatymo 28³ straipsnio taikymo sritį taip, kad ji apimtų ir Europos ekonominės erdvės valstybių narių piliečius.
- 21 Kadangi Estijos Respublikos pateikti argumentai neįtikino, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.
- 22 2010 m. birželio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Ispanijos Karalystei, Portugalijos Respublikai ir Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti Estijos Respublikos reikalavimų. 2010 m. liepos 7 d. ir 2011 m. sausio 14 d. nutartimis

Teisingumo Teismo pirmininkas leido atitinkamai Vokietijos Federacinei Respublikai ir Švedijos Karalystei įstoti į bylą palaikyti Estijos Respublikos reikalavimų. Tačiau Vokietijos Federacinė Respublika nepateikė pastabų.

Dėl ieškinio

Dėl ieškinio priimtinumą

- 23 Pirmiausia Estijos Respublika, remiama Ispanijos Karalystės, savo triplike tvirtina, kad ieškinys turi būti pripažintas nepriimtiniu, nes jo dalykas suformuluotas neaiškiai ir netiksliai, o reikalavimai suformuluoti nevienareikšmiškai. Estijos Respublikos teigimu, Komisija aiškiai nenurodė, kokiais atvejais Estijos Respublika turėtų taikyti numatytą neapmokestinamąjį pajamų dydį, kiek tai susiję su nerezidentams taikomu pajamų mokesčiu, tam, kad nutrauktų įsipareigojimų nevykdymą, kuriuo yra kaltinama, nes savo ieškinyje Komisija teigė, kad šis neapmokestinamasis pajamų dydis turi būti suteikiamas, kai bendrosios nerezidentų, kurie Estijoje gauna pensiją, pajamos yra mažesnės nei Estijos teisės aktuose nustatytos neapmokestinamojo pajamų dydžio ribos, taikomos šioje valstybėje narėje gyvenantiems mokesčių mokėtojams, o dublike Komisija nurodė, kad Estijos Respublika tam, kad suteiktų minėtą neapmokestinamąjį pajamų dydį, turėtų atsižvelgti į atitinkamo asmens gyvenamosios vietos valstybėje narėje galbūt numatytas neapmokestinamojo pajamų dydžio ribas.
- 24 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo procedūros reglamento 38 straipsnio 1 dalies c punkto ir su šia nuostata susijusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog bet kuriame ieškinyje turi būti aiškiai ir tiksliai nurodomas ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais remiamasi, santrauka, kad atsakovui būtų sudaryta galimybė pasiruošti gynybai, o Teisingumo Teismui – vykdyti jam pavestą kontrolę. Tai reiškia, kad esminės faktinės ir teisinės aplinkybės, kuriomis grindžiamas ieškinys, turi būti nuosekliai ir aiškiai matomos iš paties ieškinio teksto, o ieškinio reikalavimai turi būti suformuluoti nedviprasmiškai, siekiant išvengti to, kad Teisingumo Teismas priims sprendimą *ultra petita* arba išvis nepriims sprendimo kuriuo nors klausimu (žr., be kita ko, 2009 m. vasario 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Lenkiją*, C-475/07, 43 punktą ir 2011 m. kovo 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-375/10, 10 punktą).
- 25 Teisingumo Teismas gali *ex officio* patikrinti tokių reikalavimų laikymąsi (žr., be kita ko, 2007 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją*, C-195/04, Rink. p. I-3351, 21 ir 22 punktus).
- 26 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog pagal SESV 258 straipsnį pareikštame ieškinyje kaltinimai turi būti pateikti nuosekliai ir tiksliai, kad leistų valstybei narei ir Teisingumo Teismui tiksliai suprasti nurodyto Sąjungos teisės pažeidimo apimtį, o tai yra būtina sąlyga tam, kad minėta valstybė narė galėtų tinkamai pateikti savo gynybos argumentus, o Teisingumo Teismas galėtų patikrinti, ar egzistuoja nurodytas įsipareigojimų neįvykdymas (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Komisija prieš Lenkiją* 44 punktą ir *Komisija prieš Ispaniją* 11 punktą).
- 27 Šiame procese dėl įsipareigojimų neįvykdymo, viena vertus, konstatuotina, kad ieškinyje, būtent 25 punkte, Komisija pažymėjo, jog „kai valstybės narės teisės aktuose nustatoma riba, iki kurios mokesčių mokėtojas laikomas neturinčių reikiamų lėšų finansuoti viešąsias išlaidas, nėra jokio pagrindo skirstyti šiuos mokesčių mokėtojus, kurių pajamos yra mažesnės nei nustatyta riba, pagal jų gyvenamąją vietą“. Taip Komisija aiškiai nurodė mananti, kad Estijos Respublika, siekdama nustatyti, ar šioje valstybėje narėje senatvės pensiją gaunantis nerezidentas turi teisę į pajamų mokesčiui numatytą neapmokestinamąjį pajamų dydį, turi atsižvelgti būtent į Pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintą neapmokestinamojo pajamų dydžio ribą.
- 28 Kita vertus, dėl Komisijos daromos nuorodos į gyvenamosios vietos valstybėje narėje nustatytas neapmokestinamojo pajamų dydžio ribas pažymėtina, kad ši nuoroda padaryta remiantis šios institucijos atlikta, iš 1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225)

išplaukiančia teismų praktikos analize, t. y. analize, kuria remdamasi Komisija padarė aiškia išvadą, kad jeigu mokesčių mokėtojo bendrosios pajamos yra tokios mažos, jog gyvenamosios vietos valstybėje narėje jis neapmokestinamas jokių mokesčių, jis yra situacijoje, panašioje į valstybės narės, kurioje gaunamos nagrinėjamos pajamos, rezidento situaciją. Todėl ta valstybė turėtų „taikyti savo pačios su mokestiniu neapmokestinamuoju pajamų dydžiu susijusias teisės normas, kuriose apibrėžiama, kokia apimtimi mokesčių mokėtojai turi mokėti šalies poreikiams padengti skirtus mokesčius“.

- 29 Bet kuriuo atveju bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų daryti išvadą, kad ieškinys nesudarė Estijos Respublikai galimybės pateikti savo gynybos argumentų, o Teisingumo Teismui – galimybės išnagrinėti klausimo, ar įsipareigojimai nebuvo įvykdyti.
- 30 Todėl Estijos Respublikos pateiktas nepriimtiniu grindžiamas prieštaravimas yra nepagrįstas ir turi būti atmestas.
- 31 Antra, kadangi Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos pateiktas nepriimtiniu grindžiamas prieštaravimas iš esmės sutampa su Rekomendacija 94/79 grindžiamu gynybos argumentu, kurį pateikia Estijos Respublika, Teisingumo Teismas mano, kad tikslinga galimą jo nagrinėjamą sujungti su bylos esmės nagrinėjimu.
- 32 Trečia, pažymėtina, kad iš ieškinio reikalavimų matyti, jog Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Pajamų mokesčio įstatyme nenumačiusi neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo nerezidentams, kurių bendrosios pajamos yra tokios mažos, jog jie šiuo neapmokestinamuoju pajamų dydžiu galėtų pasinaudoti, jei būtų rezidentai, Estijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir EEE susitarimo 28 straipsnį. Todėl atrodo, kad šie reikalavimai skirti nacionalinės teisės aktams tiek, kiek šie teisės aktai susiję su visomis pajamomis, kurioms taikomas minėtas įstatymas.
- 33 Tačiau iš Komisijos dubliko teksto matyti, kad argumentuose, pateiktuose grindžiant Estijos Respublikai pateiktus kaltinimus, ši institucija nurodo tik pensininkų, esančių tokioje pačioje situacijoje kaip skundą pateikęs asmuo, mokestinį vertinimą. Be to, per posėdį Komisija patikslino, kad jos prašymas pripažinti įsipareigojimų neįvykdymą susijęs tik su nerezidentų pensijomis.
- 34 Todėl nagrinėjamas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo laikytinas pateiktu tik dėl Pajamų mokesčio įstatymo nuostatų taikymo senatvės pensijoms, kurios mokamos nerezidentams, esantiems tokioje situacijoje kaip skundą pateikęs asmuo.

Dėl esmės

Šalių argumentai

- 35 Savo ieškinyje Komisija iš esmės teigia, kad dėl to, jog Pajamų mokesčio įstatymu pensininkams nerezidentams nesudaroma galimybė pasinaudoti Pajamų mokesčio įstatyme numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais tais atvejais, kai suinteresuotieji asmenys Estijoje gauna mažiau nei 75 % savo apmokestinamųjų pajamų, šie mokesčių mokėtojai dėl to, kad, kaip skundą pateikęs asmuo, pasinaudojo laisvu darbuotojų judėjimu, atsiduria mažiau palankioje situacijoje nei ta, kurioje jie būtų buvę, jeigu nebūtų pasinaudoję šia teise, nors, atsižvelgiant į mažą jų pensijų dydį, jie ir yra situacijoje, panašioje į rezidentų, kurių pajamos yra analogiško lygio, situaciją. Todėl minėtu įstatymu sudaroma kliūtis laisvam asmenų judėjimui, įtvirtintam SESV 45 straipsnyje ir EEE susitarimo 28 straipsnyje.
- 36 Iš tiesų, kaip matyti iš minėto Sprendimo *Schumacker* ir kaip patvirtinta 2004 m. liepos 1 d. Sprendimu *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6443), asmenys, kurie gyvenamosios vietos valstybėje narėje gauna tik mažą pajamų dalį, mokestinio vertinimo atžvilgiu yra situacijoje, panašioje į tų, kurie gyvena valstybėje

narėje, kurioje gauna pajamas, situaciją. Kai asmens pajamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje yra labai menkai apmokestinamos arba visiškai neapmokestinamos, ši valstybė negali užtikrinti mokesčių, sumokėtų nuo kitoje valstybėje narėje gautų pajamų, apmokestinamosios vertės atskaitymo. Tokiomis aplinkybėmis, Komisijos manymu, pajamų kilmės valstybė narė turi taikyti šioms pajamoms savo pačios mokesčių teisės normas, visų pirma leisti pasinaudoti neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais.

- 37 Todėl, kaip Teisingumo Teismas pripažino 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Gschwind* (C-391/97, Rink. p. I-5451) ir minėtame Sprendime *Wallentin*, kai valstybė narė pajamoms, mažesnėms už tam tikras sumas, leidžia taikyti neapmokestinamąjį pajamų dydį, kad užtikrintų mokesčių mokėtojams pragyvenimo minimumą, tokia lengvata turėtų būti taikoma ir nerezidentams, nes ji suteikiama atsižvelgiant į asmeninę mokesčių mokėtojo situaciją.
- 38 Estijos Respublika, remiama visų į bylą įstojusių šalių, atkerta, kad Pajamų mokesčio įstatyme numatytas skirtingas rezidentų ir nerezidentų vertinimas nėra laisvo asmenų judėjimo apribojimas, nes juo nesudaroma galimybė diskriminuoti asmenis, esančius panašiose situacijose.
- 39 Šiuo atžvilgiu ji primena, kad iš minėto Sprendimo *Schumacker* matyti, jog rezidentų ir nerezidentų situacija laikytina panašia tik tais atvejais, kai nerezidentai didžiąją dalį savo pajamų gauna ne gyvenamosios vietos valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje. Tik šiuo atveju pastaroji valstybė nerezidentams negali taikyti mokesčio vertinimo, kuris skirtųsi nuo rezidentams taikomo mokesčio vertinimo.
- 40 Taigi pagal Pajamų mokesčio įstatymą, siekiant užtikrinti vienodą rezidentų ir nerezidentų, esančių panašioje situacijoje, vertinimą, nagrinėjami neapmokestinamieji pajamų dydžiai nerezidentams taikomi tuomet, kai jie 75 % visų savo pajamų gauna Estijoje. Apmokestinamųjų pajamų skaičiavimas grindžiamas atitinkamo asmens gyvenamosios vietos valstybės narės įstatymais ir, siekiant nustatyti Estijoje gautą dalį, nerezidentas privalo pateikti savo gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių administratoriaus išduotą įrodymą.
- 41 Be to, Estijos Respublikos teigimu, pareiškusi šį ieškinį, Komisija nesilaikė Rekomendacijos 94/79, kurioje yra nurodžiusi, kad rezidentai ir nerezidentai mokesčių atžvilgiu turi būti vertinami vienodai, tik jei nerezidentai nagrinėjama mokesčiais metais bent 75 % pajamų gauna valstybėje narėje, kuri jas apmokestina.
- 42 Kalbėdamos konkrečiai apie skundą pateikusių asmens situaciją, Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika, be to, pažymi, kad gyvenamosios vietos valstybė narė (šiuo atveju – Suomija) atsižvelgė į visas mokesčių mokėtojo pajamas, gautas tiek toje valstybėje narėje, tiek kitoje valstybėje narėje, ir jų neapmokestino, nes bendra pajamų suma neviršijo minimalios nuo pajamų mokesčio atleistos pajamų sumos. Argumentuodamos *a contrario* jos pažymi, kad jeigu gyvenamosios vietos valstybė narė būtų nustačiusi mažesnę nuo mokesčio atleistą pajamų sumą, šio mokesčių mokėtojo pajamos galėjo būti apmokestintos pajamų mokesčiu ir tokiu atveju Estijoje sumokėta mokesčio suma būtų buvusi atskaityta. Taigi Pajamų mokesčio įstatymas nesudarė kliūčių laisvam darbuotojų judėjimui.
- 43 Jungtinė Karalystė priduria, jog Komisijos pasiūlytas sprendimas tam, kad būtų išvengta situacijos, jog nerezidentas Estijoje pasinaudos didesne socialine lengvata nei rezidentas, pasireiškiančia tuo, kad šios valstybės narės valdžios institucijos, siekdamos taikyti neapmokestinamąjį pajamų dydį, atsižvelgia į visas atitinkamo mokesčių mokėtojo pajamas, yra neteisingas. Iš tiesų pagal Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo Suomijoje gautas pajamas apmokestinti Estijoje neįmanoma. Todėl Estijos Respublika negali apskaičiuoti visų atitinkamo mokesčių mokėtojo pajamų, o Suomijos Respublika gali tai padaryti, atsižvelgiant į tai, kad šis mokesčių mokėtojas gyvena Suomijoje ir Suomijos valdžios institucijos turi teisę gauti iš jo informaciją ir dokumentus. Komisijos analizės rezultatas yra tai, kad Estijos Respublika savo neapmokestinamosios vertės dalį turi taikyti tik Estijoje gautoms pajamoms ir nerezidentas gautų naudą iš atsižvelgimo į jo asmeninę ir šeimines situaciją iš karto Estijoje ir Suomijoje.

- 44 Dėl šių įvairių požiūrių Komisija pažymi, kad, priešingai, nei teigia atsakovė ir įstojusios į bylą šalys, minėtame Sprendime *Schumacker* Teisingumo Teismas konstatavo, jog kai mokesčių mokėtojas didžiąją dalį pajamų gauna ne gyvenamosios vietos valstybėje narėje, valstybė narė, kurioje jis jas gauna, turėtų jam suteikti tas pačias lengvatas, kurias suteikia rezidentams, gaunantiems pajamas tik toje valstybėje. Taigi Teisingumo Teismas pripažino, kad nors įprastomis aplinkybėmis valstybė narė, kurioje gaunamos pajamos, ir galėtų leisti gyvenamosios vietos valstybei narei pasirūpinti tuo, jog būtų užtikrintas mokesčių mokėtojo išgales atitinkantis apmokestinimo lygis, valstybė narė, kurioje gaunamos pajamos, savo ruožtu turi atsižvelgti į asmeninę mokesčių mokėtojo situaciją, kai to padaryti negali gyvenamosios vietos valstybė narė. Be to, kai mokesčių mokėtojo pajamos jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje yra labai menkai apmokestinamos arba visiškai neapmokestinamos, ši valstybė negali užtikrinti mokesčių, sumokėtų nuo kitoje valstybėje narėje gautų pajamų, apmokestinamosios vertės atskaitymo.
- 45 Dėl nerezidentų pajamų apskaičiavimo sąlygų Komisija pažymi, kad Estijos Respublika turi teisę atsižvelgti į visas mokesčių mokėtojo pajamas, kad apskaičiuotų pajamų mokestį, kuriuo jis tam tikrais atvejais apmokestinamas Estijoje. Jeigu mokesčių mokėtojo bendrosios pajamos yra mažesnės nei Estijoje taikoma apmokestinimo riba, Estijoje jis neturi būti apmokestinamas jokia pajamų mokesčiu. Tačiau jeigu jo bendrosios pajamos viršija Estijoje taikomą ribą, jam gali būti taikomas pajamų mokestis. Tai nereiškia kitose valstybėse narėse, ne Estijos Respublikoje, gautų pajamų apmokestinimo, o tik siekiama nustatyti mokesčių mokėtojo pajėgumą siekiant apmokestinti jo tik Estijoje gautas pajamas.
- 46 Dėl su Rekomendacija 94/79 susijusių atsakovės argumentų Komisija teigia, kad šis aktas neturi privalomosios galios. Juo negali būti siekiama papildyti pirminės teisės nuostatų dėl laisvo asmenų judėjimo ir bet kuriuo atveju neapribojama Komisijos diskrecija. Šia rekomendacija tik siūloma priimti nacionalines Sąjungos teisės įgyvendinimo priemonės, nesusiejant to su teisingu iš Sutarčių išplaukiančių pareigų vykdymu. Be to, kadangi minėta rekomendacija buvo priimta prieš priimant minėtą Sprendimą *Schumacker*, ji pati prarado savo prasmę.

Teisingumo Teismo vertinimas

– Dėl kaltinimo, susijusio su SESV 45 straipsnio pažeidimu

- 47 Pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, jog nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos privalo ja naudotis laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Schumacker* 21 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, Rink. p. I-10837, 29 punktą ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją, C-540/07*, Rink. p. I-10983, 28 punktą). Be to, nacionalinės teisės mokesčių srities nuostatos turi būti priimtos paisant Sutartimis garantuojamų laisvių, visų pirma SESV 45 straipsnyje įtvirtintos darbuotojų judėjimo laisvės.
- 48 Su nuostatomis dėl laisvo judėjimo iš esmės nesuderinama tai, kad darbuotojui, kuris pasinaudojo šia teise, valstybėje narėje, kurios pilietis jis yra, būtų taikomas mažiau palankus vertinimas nei tuo atveju, jeigu jis nebūtų pasinaudojęs minėtomis nuostatomis suteiktomis galimybėmis. Tačiau reikia priminti, kad diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Schumacker* 30 punktą; *Gschwind* 21 punktą ir 2007 m. kovo 22 d. Sprendimo *Talotta, C-383/05*, Rink. p. I-2555, 18 punktą).
- 49 Tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacija paprastai nėra panaši, nes nerezidentų vienos valstybės narės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis nerezidentų galėjimas mokėti mokesčius, kurį lemia

atsižvelgimas į visas jo pajamas ir į asmeninę bei šeimines situaciją, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, t. y. paprastai jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Schumacker* 31 ir 32 punktus ir *Gschwind* 22 punktą).

- 50 Minėto sprendimo *Schumacker* 34 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog tai, kad valstybė narė nesuteikia nerezidentams tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir nerezidentų situacijos skirtumus tiek pajamų šaltinio, tiek asmeninio galėjimo mokėti mokesčius arba jų asmeninės bei šeimines padėties atžvilgiais, paprastai nėra diskriminacija (žr. minėto Sprendimo *Gschwind* 23 punktą).
- 51 Nerezidentų diskriminacija, palyginti su rezidentais, kaip tai suprantama pagal Sutartį, gali būti tik tuomet, jei, nepaisant to, kad jie gyvena skirtingose valstybėse narėse, pagal atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų tikslą ir turinį nustatoma, kad šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojai yra panašiose situacijose (žr. minėto Sprendimo *Gschwind* 26 punktą).
- 52 Taip yra tuomet, kai nerezidentas, kuris gyvenamosios vietos valstybėje narėje negauna didelių pajamų, o pagrindines apmokestinamąsias pajamas gauna iš darbo vietos valstybėje narėje atliekamos veiklos, yra situacijoje, panašioje į pastarosios valstybės rezidentų situaciją, nes tokiu atveju gyvenamosios vietos valstybė narė negali jam suteikti lengvatų, taikytinų atsižvelgiant į jo asmeninę ir šeimines situaciją. Todėl jo mokesčio vertinimo požiūriu jis turi būti vertinamas kaip darbo vietos valstybės narės rezidentas ir ši valstybė turi suteikti jam mokesčių lengvatą, kurias ji numato savo rezidentams (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Schumacker* 36 ir 37 punktus bei *Gschwind* 27 punktą).
- 53 Vis dar remiantis Teisingumo Teismo praktika, tokioje situacijoje, kai gyvenamosios vietos valstybėje narėje nėra pagal šios valstybės mokesčių teisės aktus apmokestinamų pajamų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Wallentin* 18 punktą), diskriminacija galėtų būti, jeigu į tokio asmens kaip skundą pateikęs asmuo asmeninę ir šeimines situaciją nebūtų atsižvelgta nei gyvenamosios vietos, nei darbo vietos valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Wallentin* 17 punktą).
- 54 Taigi, kai beveik 50 % visų suinteresuotojo asmens pajamų gaunamos gyvenamosios vietos valstybėje narėje, ši iš esmės turėtų galėti atsižvelgti į jo galėjimą mokėti mokesčius ir asmeninę bei šeimines situaciją pagal šios valstybės teisės aktuose numatytas sąlygas (žr. minėto Sprendimo *Gschwind* 29 punktą).
- 55 Tačiau tokiu kaip skundą pateikęs asmens, kuris dėl menkų bendrųjų pajamų pagal gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių teisės aktus toje valstybėje neapmokestinamas, atveju ši valstybė negali atsižvelgti į suinteresuotojo asmens galėjimą mokėti mokesčius ir asmeninę bei šeimines situaciją, visų pirmą į kitoje valstybėje narėje gautų pajamų apmokestinimo pasekmes šiai situacijai.
- 56 Tokiomis aplinkybėmis mokesčių mokėtojai nerezidentai, kaip antai skundą pateikęs asmuo, dėl valstybės narės, kurioje gaunamos nagrinėjamos pajamos, atsisakymo suteikti jos mokesčių teisės aktuose numatytą neapmokestinamąją pajamų dydį atsiduria mažiau palankioje situacijoje vien todėl, kad pasinaudojo ESV sutartimi garantuojamomis darbuotojų judėjimo laisvėmis.
- 57 Skirtingas vertinimas, kurį lemia tokios teisės normos, galėtų būti pateisinamas, tik jeigu jis būtų pagrįstas objektyviais pagrindais, proporcingais nacionalinės teisės siekiamam teisėtam tikslui (2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, Rink. p. I-10685, 32 punktas). Net jei Estijos Respublika tvirtino, jog nagrinėjama sąlyga siekiama išvengti to, kad mokesčių mokėtojas nerezidentas nepasinaudotų neapmokestinamuoju pajamų dydžiu abiejose atitinkamose valstybėse narėse, konstatuotina, kad tokiu kaip skundą pateikęs asmens atveju negalėtų būti nepateisinamo lengvatų kumulavimo.
- 58 Taigi tiek, kiek paaiškinta pirmiau, dėl Pajamų mokesčio įstatymo 28³ straipsnyje nustatytos sąlygos, pagal kurią neatsižvelgiama į atitinkamų mokesčių mokėtojų asmeninę bei šeimines situaciją, bendro pobūdžio tokie asmenys, kaip skundą pateikęs asmuo, kurie pasinaudojo laisvą darbuotojų judėjimą

reglamentuojančių teisės normų suteiktomis galimybėmis, gali atsidurti mažiau palankesnėje situacijoje, todėl ši sąlyga nesuderinama su Sutarčių reikalavimais, išplaukiančiais iš SESV 45 straipsnio.

- 59 Taigi kaltinimas SESV 45 straipsnio pažeidimu laikytinas pagrįstu.
- 60 Tačiau, Estijos Respublikos teigimu, Rekomendacija 94/79, atsižvelgiant į jos turinį ir pobūdį, yra kliūtis pripažinti nurodytą išipareigojimų neįvykdymą.
- 61 Tiesa, kad minėtos rekomendacijos 2 straipsnio 2 dalyje Komisija nurodė, jog valstybės narės neturi taikyti fizinių asmenų nerezidentų pajamoms didesnio apmokestinimo nei rezidentų pajamoms, jeigu pajamos, kurios apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje fizinis asmuo nėra rezidentas, sudaro bent 75 % per mokestinius metus šio asmens gautų bendrų apmokestinamųjų pajamų.
- 62 Estijos Respublika tvirtina, kad priešingu atveju ji turi pagrindą skirtingai vertinti rezidentus ir nerezidentus.
- 63 Tačiau reikia priminti, kad pagal SESV 288 straipsnio paskutinę pastraipą rekomendacijos priklauso privalomosios galios neturintiems Sąjungos institucijų aktams. Be to, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 60 punkte, procedūra dėl išipareigojimų neįvykdymo paremta objektyviu valstybės narės išipareigojimų, kuriuos jai nustato Sąjungos teisė, nesilaikymo konstatavimu, todėl Estijos Respublika negali remtis teisėtų lūkesčių apsaugos principu, kad sutrukdytų objektyviai konstatuoti, jog ji nesilaikė Sutartimi jai nustatytų išipareigojimų (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-562/07, Rink. p. I-9553, 18 punktą).
- 64 Taip pat pažymėtina, kad Rekomendacijos 94/79 4 konstatuojamojoje dalyje numatyta, jog ši rekomendacija nedaro įtakos aktyviai Komisijos politikai pažeidimų procedūrų srityje, siekiant užtikrinti, kad būtų paisoma pagrindinių Sutarties principų.
- 65 Šiomis sąlygomis Rekomendacija 94/79 nėra kliūtis pripažinti išipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį neįvykdymą. Todėl Teisingumo Teismui nereikia nagrinėti klausimo, ar Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika įstojimo į bylą etape turėjo teisę pareikšti nepriimtinumą grindžiamą prieštaravimą, paremtą šios rekomendacijos priėmimu, Komisijos ieškiniui.

– Dėl kaltinimo, susijusio su EEE susitarimo 28 straipsnio pažeidimu

- 66 Nors gindamasi Estijos Respublika su kaltinimu, grindžiamu SESV 45 straipsniu, susijusiais argumentais rėmėsi siekdama ginčyti ir su EEE susitarimo 28 straipsniu susijusį kaltinimą, ji pripažino būtinumą papildyti Pajamų mokesčio įstatymo 28³ straipsnį „siekiant šį straipsnį taip pat taikyti visų Europos ekonominei erdvei priklausančių valstybių narių piliečiams“.
- 67 Pažymėtina, kad Estijos teisės aktuose nenumatyta jokios galimybės suteikti nagrinėjamos mokesčio lengvatos pensiją Estijoje gaunantiems asmenims, gyvenantiems kurioje nors trečiojoje valstybėje, kuri yra EEE susitarimo dalyvė. Kadangi EEE susitarimo 28 straipsnio nuostatos turi tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos SESV 45 straipsnio nuostatos, pirmiau pateikti argumentai gali būti *mutatis mutandis* taikomi minėtam 28 straipsniui (šiuo klausimu žr. 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Švediją*, C-104/06, Rink. p. I-671, 32 punktą).
- 68 Iš viso to, kas pasakyta, matyti, kad nesudariusi galimybės pensininkams nerezidentams pasinaudoti Pajamų mokesčio įstatyme numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais, kai jie, atsižvelgiant į mažą jų pensijų dydį, pagal gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių teisės aktus šioje valstybėje neapmokestinami, Estijos Respublika neįvykdė išipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir EEE susitarimo 28 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 69 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas, o Estijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.
- 70 Remiantis Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalimi, Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė, Jungtinė Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika pačios padengia savo išlaidas.

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

1. Nesudariusi galimybės pensininkams nerezidentams pasinaudoti 1999 m. gruodžio 15 d. Pajamų mokesčio įstatyme (*tulumaksuseadus*), iš dalies pakeistame 2009 m. lapkričio 26 d. įstatymu, numatytais neapmokestinamaisiais pajamų dydžiais, kai jie, atsižvelgiant į mažą jų pensijų dydį, pagal gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių teisės aktus šioje valstybėje neapmokestinami, Estijos Respublika neįvykdė išipareigojimų pagal SESV 45 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 straipsnį.
2. Priteisti iš Estijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.
3. Ispanijos Karalystė, Portugalijos Respublika, Švedijos Karalystė, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika pačios padengia savo išlaidas.

Parašai.