DÓMUR DÓMSTÓLSINS
27. júní 2014*

(Frjáls för fólks – 28. gr. EES-samningsins – Tilskipun 2004/38/EB – Tilskipun 90/365/EBE – Búseturéttur – Réttur til að flytjast frá heimaríki – Óhagfelld skattameðferð)

Mál E-26/13,

BEIÐNI, samkvæmt 34. gr. samningsins milli EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls, um ráðgefandi álit EFTA-dómstólsins, frá Hæstarétti Íslands, í máli sem þar er rekið

Íslenska ríkið

gegn

Atla Gunnarssyni

um túlkun á 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2004/38/EB frá 29. apríl 2004 um rétt borgara Sambandsins og aðstandenda þeirra til frjálsrar farar og dvalar á yfirráðasvæði aðildarríkjanna.

DÓMSTÓLLINN,

skipaður dómurunum Carl Baudenbacher, forseta, Per Christiansen, framsögumanni, og Páli Hreinssyni,

dómritari: Gunnar Selvik,

hefur, með tilliti til skriflegra greinargerða frá:

- Íslenska ríkinu í fyrirsvari sem umboðsmaður er Óskar Thorarensen, hrl., hjá embætti ríkislögmanns.

* Beiðni um ráðgefandi álit á íslensku.

- Atla Gunnarssyni, í fyrirsvari er Stefán Geir Þórisson, hrl.
- Eftirlitsstofnun EFTA (ESA), í fyrirsvari sem umboðsmenn eru Xavier Lewis, framkvæmdastjóri lögfræði- og framkvæmdasviðs, Gjermund Mathisen og Maria Moustakali, fulltrúar á lögfræði- og framkvæmdasviði.
- Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins, í fyrirsvari sem umboðsmenn eru Richard Lyal og Wim Roels, hjá lagaskrifstofu framkvæmdastjórnarinnar,

með tilliti til skýrslu framsögumanns,

og munnlegs málflutnings umboðsmanns íslenska ríkisins, Óskars Thorarensen, lögmanna Atla Gunnarssonar, Stefáns Geirs Þórissonar og Sigrúnar Ingibjargar Gísladóttur, umboðsmanns ríkisstjórnar Íslands, Matthíasar Geirs Pálssonar, umboðsmanns ríkisstjórnar Noregs, Pål Wennerås, fulltrúa ESA, Gjermund Mathisen, og fulltrúa framkvæmdastjórnarinnar, Richard Lyal, sem fram fór 10. apríl 2014,

kveðið upp svofelldan

Dóm

I Löggjöf

Evrópuréttur

1 Í 28. gr. EES-samningsins segir:

1. Frelsi launþega til flutninga skal vera tryggt í aðildarríkjum EB og EFTA-ríkjum.

2. Umrætt frelsi felur í sér afnám allrar mismununar milli launþega í aðildarríkjum EB og EFTA-ríkjum sem byggð er á ríkisfangi og lýtur að atvinnu, launakjörum og öðrum starfs- og ráðningarskilyrðum.

3. Með þeim takmörkunum sem réttlætast af allsherjarreglu, almannaöryggi og almannaheilbrigði felur það í sér rétt til þess að:

(a) þiggja atvinnutilboð sem raunverulega eru lögð fram;

(b) fara að vild í þeim tilgangi um yfirráðasvæði aðildarríkja EB og EFTA-ríkja;

(c) dveljast á yfirráðasvæði aðildarríkis EB eða EFTA-ríkis í atvinnuskyni í samræmi við ákvæði í lögum og stjórnsýslufyrirmælum um starfskjör ríkisborgara þess ríkis;

(d) dveljast áfram á yfirráðasvæði aðildarríkis EB eða EFTA-ríkis eftir að hafa starfað þar.

...

2 Í 7. lið VIII. viðauka við EES-samninginn er vísað til tilskipunar ráðsins 90/365/EBE frá 28. júní 1990 um búseturétt launþega og sjálfstætt starfandi einstaklinga sem hafa látið af störfum (tilskipun 90/365) (Stjtíð. ESB 1990 L 180, bls. 28).

3 Í 1., 2., 3. og 8. lið formálsorða tilskipunar 90/365 segir:

Í c-lið 3. mgr. sáttmálans er kveðið á um að hlutverk bandalagsins sé, eins og fram kemur í sáttmálanum, að afnema hindranir á frjálsum flutningum einstaklinga milli aðildarríkja.

Í 8. gr. a í sáttmálanum er kveðið á um að hinum innri markaði skuli komið á fyrir 31. desember 1992. Hinn innri markaður myndar svæði án innri landamæra þar sem frjálsir flutningar vara, fólks, þjónustu og fjármagns eru tryggðir í samræmi við ákvæði sáttmálans.

Í 48. og 52. gr. sáttmálans er kveðið á um frelsi launþega og sjálfstætt starfandi einstaklinga til flutninga sem felur jafnframt í sér rétt til búsetu í þeim aðildarríkjum þar sem þeir gegna störfum. Æskilegt er að þessi búseturéttur nái einnig til einstaklinga er látið hafa af störfum jafnvel þótt þeir hafi ekki nýtt sér rétt til frjálsra flutninga á starfsferli sínum.

...

Sáttmálinn gerir ekki ráð fyrir öðrum heimildum vegna umræddra ráðstafana en þeim sem kveðið er á um í 235. gr.

4 Í 1. gr. tilskipunar 90/365 segir:

1. Aðildarríkin skulu veita búseturétt ríkisborgurum aðildarríkjanna sem starfað hafa á eigin vegum eða annarra og aðstandendum þeirra sem getið er í 2. mgr., að því tilskildu að fjárhæð sem þeir fá vegna örorkulífeyris eða snemmbærs lífeyris eða ellilífeyris, eða lífeyris vegna vinnuslyss eða sjúkdóms veiti þeim nægileg fjárráð til að þeir verði ekki byrði á almannatryggingakerfi gistiríkisins á búsetutímabilinu, og að því tilskildu að þeir séu tryggðir sjúkratryggingu gegn allri áhættu í gistiríkinu.

Fjárráð umsækjanda teljast fullnægjandi ef þau eru rýmri en þau sem gistiríkið miðar við þegar það veitir ríkisborgurum sínum framfærsluaðstoð, að teknu tilliti til aðstæðna þeirra einstaklinga sem fá búseturétt samkvæmt 2. mgr.

Ef ekki er hægt að beita annarri undirgrein í aðildarríki, skal telja fjárráð umsækjanda fullnægjandi ef þau eru rýmri en lágmarksframfærslulífeyrir sem gistiríkið greiðir.

2. Eftirtaldir aðilar óháð þjóðerni þeirra eiga rétt á að koma sér fyrir í öðru aðildarríki með handhafa búseturéttar:

a) maki og afkomendur sem eru á þeirra framfæri;

...

5 Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2004/38/EB frá 29. apríl 2004 um rétt borgara Sambandsins og aðstandenda þeirra til frjálsrar farar og dvalar á yfirráðasvæði aðildarríkjanna, um breytingu á reglugerð (EBE) nr. 1612/68 og niðurfellingu tilskipana 64/221/EBE, 68/360/EBE, 72/194/EBE, 73/148/EBE, 75/34/EBE, 75/35/EBE, 90/364/EBE, 90/365/EBE og 93/96/EBE (tilskipun 2004/38) (Stjtíð. ESB 2004 L 158, bls. 77) var tekin upp í 1. lið V. viðauka við EES-samninginn og 3. lið VIII. viðauka samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 frá 7. desember 2007 (ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar) (Stjtíð. ESB 2008 L 124, bls. 20 og EES-viðbætir nr. 26, 8.5.2008, bls. 17). Samtímis voru tilskipanir 90/364 og 90/365 felldar úr gildi.

6 EES/EFTA ríkin þrjú tilkynntu öll um stjórnskipuleg skilyrði í samræmi við 103. gr. EES-samningsins. Noregur varð síðast ríkjanna þriggja til að tilkynna um að stjórnskipuleg skilyrði hefðu verið uppfyllt, 9. janúar 2009. Í kjölfar þess tók ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar gildi hinn 1. mars 2009.

7 Í 8. lið formálsorða ákvörðunar sameiginlegu EES-nefndarinnar segir:

Hugtakið „ríkisfang í Sambandinu“ kemur ekki fyrir í samningnum.

8 Í 1. gr. ákvörðunar sameiginlegu EES-nefndarinnar segir:

VIII. viðauki við samninginn breytist sem hér segir:

(1) ...

Ákvæði tilskipunarinnar skulu, að því er samning þennan varðar, aðlöguð sem hér segir:

...

(c) Í stað hugtaksins „borgarar Sambandsins“ komi hugtakið „borgarar aðildarríkja EB og EFTA-ríkjanna“.

...

9 Í sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila ákvörðunar sameiginlegu EES-nefndarinnar segir:

Hugtakið ríkisfang í Sambandinu, sem kom fyrst fyrir í Maastrichtsáttmálanum (nú 17. gr. EB-sáttmálans og áfram), á sér enga hliðstæðu í EES-samningnum. Tilskipun 2004/38/EB er felld inn í EES-samninginn með fyrirvara um mat á því

með hvaða hætti löggjöf Evrópusambandsins og dómaframkvæmd Evrópudómstólsins í tengslum við hugtakið ríkisfang í Sambandinu hefur áhrif á Evrópska efnahagssvæðið í framtíðinni. Í EES-samningnum eru engin ákvæði um stjórnmálaleg réttindi ríkisborgara EES-ríkjanna.

...

10 Í 3. lið formálsorða tilskipunar 2004/38 segir:

Ríkisborgararéttur í Sambandinu skal vera grundvöllur frjálsrar farar og dvalar ríkisborgara í aðildarríkjunum. Því er nauðsynlegt að kerfisbinda og endurskoða gildandi gerninga Bandalagsins sem taka ýmist til launþega, sjálfstætt starfandi einstaklinga eða námsmanna og annarra einstaklinga utan vinnumarkaðar, til að einfalda og efla rétt allra borgara Sambandsins til frjálsrar farar og dvalar.

11 Í 3. gr. tilskipunar 2004/38, eins og hún var tekin upp í EES-samninginn, segir:

Rétthafar

1. Þessi tilskipun gildir um alla borgara Sambandsins sem fara til eða dvelja í öðru aðildarríki en ríkinu þar sem þeir eru ríkisborgarar, svo og aðstandendur þeirra, eins og þeir eru skilgreindir í 2. lið 2. gr., sem fylgja þeim eða koma til þeirra.

...

12 Í 4. gr. tilskipunar 2004/38, eins og hún var tekin upp í EES-samninginn, segir:

Réttur til brottfarar

1. Með fyrirvara um ákvæði um ferðaskilríki, sem gilda um landamærastjórn í ríkjunum, skulu allir borgarar Sambandsins sem eru handhafar gilds kennivottorðs eða vegabréfs og aðstandendur þeirra, sem eru ekki ríkisborgarar aðildarríkis en eru handhafar gilds vegabréfs, eiga rétt á því að yfirgefa yfirráðasvæði aðildarríkis til að ferðast til annars aðildarríkis.

2. Óheimilt er að krefjast brottfararáritunar eða jafngildra formsatriða af þeim aðilum sem 1. mgr. gildir um.

3. Aðildarríkin skulu, í samræmi við landslög sín, gefa út og endurnýja kennivottorð eða vegabréf til handa ríkisborgurum sínum sem tilgreinir ríkisfang þeirra.

4. Vegabréfið skal gilda a.m.k. í öllum aðildarríkjunum og þeim löndum sem handhafi þess þarf að fara um þegar hann ferðast á milli aðildarríkja. Ef ekki er kveðið á um útgáfu kennivottorða í lögum aðildarríkis skal gildistími vegabréfa, sem eru gefin út eða endurnýjuð, vera a.m.k. fimm ár.

13 Í 7. gr. tilskipunar 2004/38, eins og hún var tekin upp í EES-samninginn, segir:

Réttur til dvalar lengur en í þrjá mánuði

1. Sérhver borgari Sambandsins skal eiga rétt á því að dvelja á yfirráðasvæði annars aðildarríkis lengur en í þrjá mánuði ef hann:

a) er launþegi eða sjálfstætt starfandi einstaklingur í gistiaðildarríkinu eða

b) hefur nægilegt fé fyrir sig og aðstandendur sína til að verða ekki byrði á kerfi félagslegrar aðstoðar í gistiaðildarríkinu á dvalartímabilinu og hefur fullnægjandi sjúkratryggingu í gistiaðildarríkinu

...

14 Í 21. gr. sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins (SSE) segir:

1. Sérhver borgari Sambandsins skal eiga rétt til frjálsrar farar og dvalar á yfirráðasvæði aðildarríkjanna, sbr. þó þær takmarkanir og skilyrði sem mælt er fyrir um í sáttmálunum og ráðstöfunum til að koma þeim til framkvæmda.

2. Ef aðgerð af hálfu Sambandsins reynist nauðsynleg til að ná þessu markmiði og sáttmálarnir veita ekki nauðsynlegar heimildir er Evrópuþinginu og ráðinu heimilt að samþykkja, í samræmi við almenna lagasetningarmeðferð, ákvæði sem miða að því að gera það auðveldara að nýta réttinn sem um getur í 1. mgr.

3. Ráðinu er heimilt, í þeim tilgangi sem um getur í 1. mgr. og ef sáttmálarnir veita ekki nauðsynlegar heimildir, að samþykkja ráðstafanir er varða almannatryggingar og félagslega vernd í samræmi við sérstaka lagasetningarmeðferð. Ráðið skal taka ákvörðun einróma að höfðu samráði við Evrópuþingið.

Landsréttur

15 Í 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (tekjuskattslaga) er kveðið á um að skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum, hvar sem þeirra er aflað, hvíli á öllum þeim sem eru heimilisfastir á Íslandi, eða dvelja á landinu lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili.

16 Í 61. og 66. gr. tekjuskattslaga eru ákvæði um útreikning tekjuskatts fyrir þá skattgreiðendur sem fyrrnefnd skylda tekur til. Eftir útreikning tekjuskatts er persónuafsláttur, í samræmi við 67. gr. A, dreginn frá. Ef slíkur skattgreiðandi á maka og makinn getur ekki nýtt persónuafslátt sinn að fullu bætist persónuafsláttur makans við persónuafslátt skattgreiðandans. Þetta leiðir af 2. mgr. 67. gr. A tekjuskattslaga.

17 Ákvæði 62. gr. tekjuskattslaga heimila samnýtingu ónýtts persónuafsláttar á milli maka.

18 Í 3. gr. tekjuskattslaganna er á hinn bóginn að finna tæmandi upptalningu á þeim aðilum sem bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi. Í þann flokk falla allir sem dvelja á Íslandi 183 daga samtals eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili og njóta annað hvort launa eða annarra greiðslna á Íslandi, þar með talinna eftirlauna, annarra lífeyrisgreiðslna eða hliðstæðra greiðslna. Greiða ber tekjuskatt af slíkum tekjum á Íslandi.

19 Ákvæði 70. gr. tekjuskattslaganna hafa að geyma sérreglu sem tekur til eftirlaunaþega og lífeyrisþega sem bera takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. laganna. Persónuafsláttur slíkra skattgreiðenda er ekki millifæranlegur milli hjóna nema þau séu bæði eftirlaunaþegar eða lífeyrisþegar á Íslandi.

20 Með lögum nr. 165/2010 var 70. gr. a bætt við tekjuskattslögin en samkvæmt henni eiga einstaklingar sem búsettir eru í öðrum EES-ríkjum og bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi rétt á að vera skattlagðir með sama hætti og þeir sem hafa heimilisfesti á Íslandi og bera fulla skattskyldu þar. Þetta tekur einnig til skilyrðislausrar millifærslu persónuafsláttar milli hjóna og einstaklinga í staðfestri samvist og óvígðri sambúð enda nemi tekjur frá Íslandi eigi minna en 90% samanlagðra tekna þeirra á tekjuárinu.

II Málavextir og meðferð málsins fyrir landsdómstólnum

21 Atli Gunnarsson og eiginkona hans eru bæði íslenskir ríkisborgarar sem búsettir voru í Danmörku frá 24. janúar 2004 til 3. september 2009. Á því tímabili voru einu tekjur hjónanna atvinnuleysisbætur eiginkonu Atla sem hún fékk greiddar á Íslandi til 1. maí 2004 og örorkubætur sem honum voru greiddar af Tryggingastofnun ríkisins auk greiðslna frá tveimur lífeyrissjóðum.

22 Atli Gunnarsson greiddi skatt af tekjum sínum á Íslandi. Hann heldur því fram að hann hafi ofgreitt tekjuskatt frá 1. maí 2004 til 1. október 2009 þar sem honum hafi verið meinað að nota persónuafslátt eiginkonu sinnar á meðan þau bjuggu í Danmörku. Samkvæmt íslenskum lögum, sem þá giltu, urðu hjónin að hafa heimilisfesti á Íslandi til þess að honum væri heimilt að nota persónuafslátt hennar til viðbótar eigin persónuafslætti.

23 Hinn 22. desember 2006 óskuðu Atli Gunnarsson og eiginkona hans eftir því við Ríkisskattstjóra að þeim yrði heimilað að nýta persónuafslátt hennar vegna tekna hans á Íslandi. Ríkisskattstjóri hafnaði beiðninni 9. janúar 2007. Henni var synjað með vísan til þess að slík millifærsla væri einungis heimil á milli skattgreiðenda sem bæru ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi (í reynd skattgreiðenda með heimilisfesti á Íslandi) eða á milli maka sem báðir fengju greiddan lífeyri á Íslandi. Þar sem Atli Gunnarsson og eiginkona hans voru hvorki heimilisföst á Íslandi né fengu þau bæði greiddan lífeyri þaðan á umræddu tímabili komst Ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu að skilyrðum fyrir millifærslu ónýtts persónuafsláttar milli hjóna væri ekki fullnægt.

24 Með bréfi dagsettu 8. febrúar 2008 beindi Atli Gunnarsson kvörtun til ESA. Stofnunin sendi íslenska ríkinu formlega viðvörun 7. júlí 2010 þar sem fram kom

að ríkið hefði ekki staðið við skuldbindingar sínar samkvæmt 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunarinnar þar sem það neitaði lífeyrisþegum búsettum í öðru EES-ríki um að nýta persónuafslátt maka síns eins og þeir hefðu mátt gera ef þeir hefðu haft heimilisfesti á Íslandi.

25 Hinn 28. desember 2010, var tekjuskattslögunum breytt með þeim hætti að þeir sem fá sem nemur eigi minna en 90% heildartekna sinna á Íslandi eiga rétt á að vera skattlagðir líkt og þeir sem búsettir eru á landinu. Þar með talin er heimild til að færa persónuafslátt milli maka. Ef þetta ákvæði hefði verið í gildi þegar atvik þessa máls áttu sér stað hefði Atli Gunnarsson getað nýtt ónýttan persónuafslátt eiginkonu sinnar.

26 Hinn 22. júlí 2010 krafðist Atli Gunnarsson þess að fá endurgreiddan tekjuskatt sem hann hafði innt af hendi vegna tekna sinna á umræddu tímabili að því marki sem persónuafsláttur eiginkonu hans hefði dregist frá þeim gjöldum. Til stuðnings þessu erindi vísaði hann til formlegrar viðvörunar ESA. Hinn 10. ágúst sama ár hafnaði Ríkisskattstjóri að taka afstöðu til erindisins. Hann taldi það ótímabært þar sem viðvörunin fæli ekki í sér endanlega niðurstöðu.

27 Atli Gunnarsson höfðaði mál fyrir héraðsdómi 9. nóvember 2010. Hann krafðist ógildingar ákvörðunar ríkisskattstjóra og endurgreiðslu þeirra skatta sem hann taldi sig hafa ofgreitt. Til vara krafðist hann skaðabóta vegna vanrækslu íslenska ríkisins á skyldum sínum samkvæmt EES-samningnum. Héraðsdómur féllst á kröfu Atla Gunnarssonar um ógildingu ákvörðunar ríkisskattstjóra og kröfu hans um endurgreiðslu ofgreidds tekjuskatts að undanskildum þeim hluta fjárkröfu hans sem sneri að gjöldum sem féllu í gjalddaga fyrir 9. nóvember 2006 sem dómurinn taldi hafa fallið niður vegna fyrningar. Héraðsdómur taldi ákvörðun ríkisskattstjóra hafa verið ósamrýmanlega skyldum ríkisins samkvæmt EES-samningnum.

28 Atli Gunnarsson og íslenska ríkið áfrýjuðu bæði dómnum til Hæstaréttar. Hæstiréttur taldi vafa leika á um hvort stöðu Atla bæri að meta samkvæmt 28. gr. EES-samningsins, 7. gr. tilskipunarinnar, þeim báðum eða öðrum EES-reglum. Hæstiréttur ákvað því að leita ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins.

29 Hæstiréttur Íslands beindi eftirfarandi spurningum til dómstólsins:

> *1. Samrýmist það ákvæðum 28. gr. samnings um Evrópska efnahagssvæðið og/eða 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB að ríki (A), sem á aðild að samningnum, gefur hjónum ekki kost á að samnýta persónuafslátt við álagningu tekjuskatts þegar svo hagar til að bæði hjónin flytjast brott frá ríki (A) og búa í öðru ríki (B) á Evrópska efnahagssvæðinu og annað hjónanna fær lífeyri frá ríki (A) og hitt hefur engar tekjur, en skattaleg staða hjónanna yrði önnur ef þau byggju bæði í ríki (A), þar á meðal með því að þau nytu réttar til samnýtingar persónuafsláttar?*

2. Hefur það þýðingu þegar spurningu 1 er svarað að ekki er í samningnum um Evrópska efnahagssvæðið ákvæði, sem svarar til 21. gr. sáttmála Evrópusambandsins?

30 Eins og fram er komið var tilskipun 2004/38 innleidd í EES-samninginneftir að stjórnskipuleg skilyrði höfðu verið uppfyllt í öllum þremur EES/EFTA ríkjunum í samræmi við 1. mgr. 103. gr. EES-samningsins. Að liðnum sex mánaða frestinum sem kveðið er á um í 2. mgr. 103. gr. EES þ.e. 7. júní 2008, hafði Liechtenstein tilkynnt að skilyrðin væru uppfyllt en Ísland og Noregur sendu ekki slíkar tilkynningar fyrr en 29. ágúst 2008, í tilviki Íslands, og 9. janúar 2009 í tilviki Noregs. Skriflegar greinargerðir fyrir dómstólnum leiddu í ljós að 2. júní 2008 tilkynnti Noregur, í samræmi við 2. mgr. 103. gr., að gildistaka til bráðabirgða gæti ekki átt sér stað en Ísland virtist ekki hafa sent slíka tilkynningu.

31 Að teknu tilliti til þess sem að framan er rakið beindi dómstóllinn nokkrum spurningum til aðila málsins sem rekið er fyrir landsdómstólnum, EES-ríkjanna, ESA og framkvæmdastjórnar Evrópusambandsins. Fyrstu tvær spurningarnar lúta að 103. gr. EES-samningsins:

1. Gildir tilkynning frá einu EFTA/EES-ríki í samræmi við 2. mgr. 103. gr. EES-samningsins, um að gildistaka til bráðabirgða geti ekki átt sér stað, einvörðungu fyrir ríkið sem hana sendir eða gildir hún fyrir öll þrjú EFTA/EES-ríkin?

2. Hvaða skyldum, ef einhverjar eru, hefur EFTA/EES-ríki að gegna þegar ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar tekur gildi til bráðabirgða?

32 Hinar spurningarnar eru svohljóðandi:

3. Var greiðsla þeirra örorkubóta sem Atli Gunnarsson fékk greiddar frá íslenskum lífeyrissjóðum háð tilvist fyrra ráðningarsambands sem er lokið? Ef svo er, hvernig hafa þær kringumstæður áhrif á beitingu 28. gr. EES-samningsins við úrlausn málsins sem rekið er fyrir landsdómstólnum?

4. Var eiginkona Atla Gunnarssonar í virkri atvinnuleit í Danmörku þegar hún fluttist þangað upphaflega ásamt honum? Ef sú var raunin, hvaða áhrif hefur það á stöðu hennar samkvæmt 28. gr. EES-samningsins?

33 Í kjölfar þessa varð dómstólnum ljóst, öfugt við fyrri ályktanir, að Ísland hafði, 3. júní 2008, einnig tilkynnt, í samræmi við 2. mgr. 103. gr. EES-samningsins, að gildistaka til bráðabirgða gæti ekki átt sér stað. Spurningarnar, sem dómstóllinn bar upp í bréfinu frá 11. mars 2014, og varða 103. gr. EES, hafa því ekki þýðingu við úrlausn málsins.

34 Vísað er til skýrslu framsögumanns um frekari lýsingu löggjafar, málsatvika, meðferðar málsins og skriflegra greinargerða sem dómstólnum bárust. Verða þau ekki rakin frekar nema að því leyti sem forsendur dómsins krefjast.

III Spurningarnar

Athugasemdir sem lagðar voru fyrir dómstólinn

35 Íslenska ríkið telur ekkert benda til þess að Atli Gunnarsson eða eiginkona hans hafi haft stöðu launþega í skilningi 28. gr. EES-samningsins þegar þau fluttust til Danmerkur. Einstaklingar sem hafi unnið alla sína starfsævi í EES-ríki þar sem þeir séu ríkisborgarar og einungis nýtt rétt sinn til dvalar í öðru EES-ríki eftir að þeir eru farnir á eftirlaun og án þess að ætla sér að starfa í því ríki geti ekki notið frjálsrar farar sem launþegar. Það hafi aldrei verið ætlun eiginkonu Atla Gunnarssonar að leita sér atvinnu í Danmörku þegar þau settust þar að.

36 Að mati íslenska ríkisins felur b-liður 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 ekki í sér neinar skyldur fyrir heimaríki. Af dómaframkvæmd Evrópudómstólsins sé ljóst að skylda ESB-ríkja til að fjarlægja allar hindranir frjálsrar farar og búsetu eigin ríkisborgara sem sambandsborgara byggi á 1. mgr. 21. gr. SSE. Ákvæði 1. mgr. 21. gr. SSE og hugtakið „ríkisfang í sambandinu“ sé hins vegar ekki að finna í EES-samningnum. Ekki sé því unnt að túlka EES-samninginn til samræmis við dómaframkvæmd Evrópudómstólsins hvað sambandsborgararétt varðar.

37 Til vara telur íslenska ríkið að ef 7. gr. tilskipunarinnar girði fyrir beitingu þeirra ákvæða tekjuskattslaga sem til álita koma í máli þessu geti slíkt ekki átt við fyrr en eftir að tilskipunin tók gildi innan EES, 1. mars 2009.

38 Jafnframt telur íslenska ríkið að ójafnræði sem telst leiða af slíkri túlkun megi réttlæta með vísan til sjónarmiða um að samræmis sé gætt í skattalöggjöf og skilvirkni skattalegs eftirlits á Íslandi.

39 Atli Gunnarsson telur ljóst af dómaframkvæmd Evrópudómstólsins að sérhver ríkisborgari ESB-ríkis sem hafi nýtt réttinn til frjálsrar farar launþega og ráðið sig í vinnu í öðru EES-ríki falli undir gildissvið 45. gr. SSE, sem sé sambærileg 28. gr. EES-samningsins, óháð búsetu og ríkisfangi viðkomandi. Launþegi sem dveljist í öðru EES-ríki geti beitt þeim réttindum sem felist í þeirri grein gegn því EES-ríki sem hann sé ríkisborgari í.

40 Hann heldur því fram að einstaklingur sem strangt til tekið hafi misst stöðu sína sem launþegi geti enn notið þeirrar verndar sem felist í 45. gr. SSE varðandi frjálsa för launþega sem sé efnislega sambærileg 28. gr. EES-samningsins.

41 Atli Gunnarsson telur að ekki sé unnt að meina lífeyrisþega eins og honum, sem hafi íslenskt ríkisfang en sé búsettur í Danmörku ásamt eiginkonu sinni, að nýta persónuafslátt þegar aðrir lífeyrisþegar sem búsettir eru á Íslandi og eru í sömu eða svipaðri stöðu njóti slíks persónuafsláttar.

42 Hann bendir einnig á að eiginkona hans hafi verið í atvinnuleit í Danmörku allan þann tíma sem þau dvöldust þar en sú leit hafi ekki borið árangur. Þau hafi bæði verið við dönskunám í málaskóla til að auka atvinnumöguleika hennar. Staðfest hafi verið að telja beri þá sem séu í atvinnuleit til launþega samkvæmt 28. gr. EES-samningsins.

43 Að mati Atla Gunnarssonar breyttist réttarstaða hans ekki með neinu móti við gildistöku tilskipunar 2004/38. Ákvæði 28. gr. EES-samningsins veiti honum alla nauðsynlega réttarvernd í þessu máli. Upphaflega giltu reglur um frjálsa för fólks, eins og þær voru lögfestar með EES-samningnum, einungis um einstaklinga sem fluttust til annars EES-ríkis í atvinnuskyni. Tilskipun 90/365 rýmkaði búseturéttinn þannig að hann næði einnig til þeirra sem hættir voru að vinna. Tilskipun 90/365/EBE hafi verið hluti EES-samningsins þar til tilskipun 2004/38 hafi fellt hana úr gildi.

44 Ríkisstjórn Noregs telur að þar sem Atli Gunnarsson hafi aldrei nýtt sér réttinn til frjálsrar farar sem launþegi í öðru aðildarríki sé beiting a-liðar 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 og 28. gr. EES-samningsins útilokuð.

45 Hvað eiginkonu Atla varðar hafi sú fullyrðing – sem hafi ekki komið fram við rekstur málsins fyrir landsdómstólnum – að hún hafi í raun verið í atvinnuleit í Danmörku ekki verið studd neinum gögnum fyrir dómstólnum. Hvað sem því líður sé það til þess fallið að grafa undan skilvirku samstarfi landsdómstóla við EFTA-dómstólinn þegar nýjar fullyrðingar, að mestu leyti studdar lauslegum staðhæfingum um málsatvik, séu bornar upp við dómstólinn sem veki þar með upp spurningar um ný lagaleg atriði. Slíkt geti leitt til þess að farið sé á svig við kerfið sem byggist á að það sé landsdómstólsins að bera upp spurningar við dóminn á grundvelli málsatvika eins og þau liggi fyrir við rekstur málsins fyrir landsdómstólnum.

46 Það leiði, að mati ríkisstjórnarinnar, jafnt af skýringu samkvæmt orðanna hljóðan, samræmisskýringu og markmiðsskýringu að 7. gr. tilskipunar 2004/38 leggi engar skyldur á heimaríkið, sem sé Ísland í þessu tilviki. Orðalagið vísi til dvalar „á yfirráðasvæði annars aðildarríkis.“ Hvað samræmi varðar sé ljóst að II. kafli tilskipunar 2004/38 taki til réttarins til komu og brottfarar en III. kafli, sem 7. gr. er hluti af, hafi ekki að geyma ákvæði sem beint sé að heimaríkinu.

47 Sú ályktun sé enn fremur studd þeirri staðreynd að Evrópudómstóllinn hafi ekki beitt því ákvæði í sambærilegum málum heldur metið þau mál með hliðsjón af 1. mgr. 21. gr. SSE. Falli mál undir gildissvið tilskipunar verði fyrst að leggja mat á það samkvæmt henni, með hliðsjón af viðeigandi ákvæðum í meginmáli EES-samningsins, og því næst, ef slíkt á við, samkvæmt samningnum sjálfum. Af þessu megi draga þá ályktun að Evrópudómstóllinn telji tilskipun 2004/38 ekki eiga við.

48 Til vara heldur ríkisstjórn Noregs því fram að ef 7. gr. tilskipunar 2004/38 leggi skyldur á herðar heimaríkinu leiði það skýrlega af ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar um innleiðingu að greinin taki einungis til einstaklinga sem séu

virkir í atvinnulífinu. Hvað sambandsborgara varðar hvetji tilskipun 2004/38 einnig til frjálsrar farar þeirra, óháð atvinnuþátttöku. En lagalegur grundvöllur þess sé 1. mgr. 21. gr. SSE sem eigi sér enga hliðstæðu í EES-samningnum. Enn fremur komi ferli 102. gr. EES-samningsins í veg fyrir þann möguleika að taka tilskipun 2004/38 að fullu upp í EES-samninginn þar sem sambandsborgararéttur falli utan efnislegs gildissviðs viðauka hans.

49 Við munnlegan flutning málsins hélt ríkisstjórn Noregs því fram að svo sé þrátt fyrir þá staðreynd að ákvæði sem svipa til b-liðar 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 hafi verið að finna í EES-samningnum frá upphafi. Ástæðan sé sú að b-liður 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 byggi á grundvallarréttindum sem tryggð séu með beinum hætti í 1. mgr. 21. gr. SSE.

50 Ef hægt væri að beita 7. gr. gegn heimaríkinu gæti Atli Gunnarsson í raun beitt fyrir sig a-lið 1. mgr. 7. gr. ef hann væri virkur í atvinnulífinu. Hann geti þó ekki byggt á b-lið 1. mgr. 7. gr., sem nái til einstaklinga sem óvirkir séu í atvinnulífinu, enda taki það ákvæði til búseturéttar á grundvelli sambandsborgararéttar.

51 ESA bendir á að einstaklingar sem hafi unnið alla sína starfsævi í EES-ríki þar sem þeir séu ríkisborgarar og fyrst flutt til annars EES-ríkis eftir að þeir fóru á eftirlaun og án þess að ætla sér að starfa í því ríki geti ekki reitt sig á regluna um frjálsa för sem tryggð sé í 28. gr. EES-samningsins. Atli Gunnarsson hafi ekki áður nýtt sér rétt sinn til frjálsrar farar sem launþegi. Hann fái í það minnsta engar lífeyrisgreiðslur frá öðru EES-ríki en slíkt myndi benda til þess að hann hafi áður flutt sig um set innan EES sem launþegi. Það skipti því ekki máli hvort bætur þær sem Atli Gunnarsson hafi fengið frá tveimur íslenskum lífeyrissjóðum hafi verið háðar ráðningarsambandi sem sé lokið.

52 Hafi eiginkona Atla Gunnarssonar verið í atvinnuleit í Danmörku megi velta því upp hvort hún geti byggt á 28. gr. EES-samningsins ekki aðeins sjálfrar sín vegna heldur einnig vegna eiginmanns síns. Enga skýra dómaframkvæmd sé að finna um það atriði. Slík réttindi væru hvað sem því líður takmörkuð við þann tíma sem atvinnuleitin stóð yfir.

53 Að því gefnu að Atli Gunnarsson og eiginkona hans hafi haft nægilegt fé til að verða ekki byrði á kerfi félagslegrar aðstoðar í Danmörku á dvalartímabilinu og að þau hafi haft fullnægjandi sjúkratryggingu í Danmörku þá telur ESA að hjónin hefðu notið réttinda skv. 7. gr. tilskipunar 2004/38. Hins vegar telur ESA að þau geti ekki borið þessi réttindi fyrir sig gagnvart heimaríkinu.

54 Ákvæði 7. gr. – og raunar III. kafli tilskipunarinnar allur – séu, að mati ESA, saminn með gistiaðildarríkið í huga. Á hinn bóginn sé 4. gr., til dæmis, samin með þeim hætti að hún eigi almennt við um aðildarríkin að heimaríkinu meðtöldu. Túlkun ákvæða 7. gr. tilskipunarinnar með þeim hætti að þeim verði einnig beitt gegn heimaríkinu fæli í sér mjög rúma túlkun.

55 ESA telur einnig mikilvægt að taka fram að vísbendingar megi finna um það í dómaframkvæmd að Evrópudómstóllinn hafi ekki lagt til grundvallar að tilskipun 2004/38 yrði túlkuð með svo víðum hætti. Dómsmál sem snúist um kvartanir einstaklinga sem séu óvirkir í atvinnulífi gistiaðildarríkis gegn heimaríkinu, og svipi þannig til málsins fyrir landsdómstólnum, virðist falla beint undir 1. mgr. 21. gr. SSE, en ekki undir tilskipunina.

56 Af þeim sökum telur ESA að sérregla 7. gr. geti ekki átt við í máli þessu. Ef þetta ákvæði afleiddrar löggjafar ætti við hefði Evrópudómstóllinn átt að beita því í málum sambærilegum því sem hér sé til umfjöllunar. Það leiði af þeirri staðreynd að Evrópudómstóllinn hafi í staðinn beitt 1. mgr. 21. gr. SSE að mál eins og þetta falli utan gildissviðs 7. gr.

57 Varðandi aðra spurninguna bendir ESA á að ekkert ákvæði EES-samningsins svari til 21. gr. SSE um sambandsborgararétt. Engar forsendur séu fyrir því að leggja megi þann skilning í 7. gr. tilskipunarinnar að hún feli í sér skyldur sem séu samkvæmt ESB-rétti aðeins leiddar beint af 21. gr. SSE. Þvert á móti verði að tryggja einsleitni. Einsleitni EES-réttar krefjist þess að 7. gr. tilskipunarinnar sé túlkuð með sama hætti og í ESB-rétti.

58 ESA telur að máli þessu verði jafnað til máls E-15/12 *Wahl* [2013] EFTA Ct. Rep. 534 þar sem dómstóllinn hafi komist að þeirri niðurstöðu að þótt hugtakið sambandsborgararéttur væri ekki hluti EES-samningsins hefði það engin áhrif á túlkun ákvæða tilskipunar 2004/38 sem á reyndi í því máli. Það þýði að hvorki sé hægt að túlka 7. gr. tilskipunar 2004/38 með þrengri né rýmri hætti þótt hugtakið sambandsborgararéttur sé ekki hluti af EES-samningnum.

59 Svo öllu sé til haga haldið bætir ESA því við að sjónarmið um gagnkvæmni geti ekki gengið framar meginreglunni um einsleitni. Á grundvelli EES-samningsins sé engin stoð fyrir þeirri ályktun að, sem hluti af EES-rétti, mæli 7. gr. tilskipunarinnar fyrir um aðrar skyldur fyrir ESB-ríki en fyrir EFTA-ríki. Slíkt myndi jafnframt vekja upp spurningar um réttarvissu.

60 Framkvæmdastjórnin telur að Atli Gunnarsson eigi, að svo miklu leyti sem honum sé heimilt að nýta sér réttinn til frjálsrar farar eða búsetu samkvæmt EES-rétti, að geta nýtt ónýttan persónuafslátt eiginkonu sinnar með sama hætti og þeir sem búsettir séu á Íslandi. Enginn ágreiningur virðist vera milli málsaðila um það atriði.

61 Ákvæði 28. gr. EES-samningsins veiti launþegum rétt til frjálsrar farar. Réttindi samkvæmt ákvæðinu og hliðstæðu ákvæði SSE hafi aðeins verið rýmkuð í mjög afmörkuðum tilvikum þannig að þau nái til þeirra sem séu óvirkir í atvinnulífinu. Einstaklingar sem hafi ekki nýtt sér réttinn til frjálsrar farar á sinni starfsævi og hafi fyrst flutt til annars ríkis eftir að þeir fóru á eftirlaun og án þess að ætla sér að starfa í síðarnefnda ríkinu geti ekki reitt sig á réttinn til frjálsrar farar í 28. gr. EES-samningsins. Framkvæmdastjórnin telur því að Atli Gunnarsson geti ekki byggt rétt til frjálsrar farar á 28. gr. EES-samningsins.

62 Hafi eiginkona Atla Gunnarssonar flust til Danmerkur í atvinnuleit telur framkvæmdastjórnin að líta beri á hana sem launþega í skilningi 28. gr. EES-samningsins, að minnsta kosti að einhverju marki. Jafnframt geti réttindi sem launþegi njóti samkvæmt því ákvæði haft afleiðingar fyrir aðstandendur. Nánar tiltekið feli skilyrði 28. gr. um afnám mismununar í sér að annar makinn megi ekki hafa skattalegt óhagræði í heimaríkinu vegna flutnings hins til annars EES-ríkis í atvinnuleit, að minnsta kosti að því marki sem slíkt óhagræði varði samsköttun hjóna. Þó komi sá tímapunktur þegar ekki sé lengur unnt að líta svo á að einstaklingur hafi stöðu atvinnuleitanda. Af dómaframkvæmd megi ráða að einstaklingur geti verið talinn í atvinnuleit lengur en sex mánuði. Erfitt geti hins vegar verið að halda því fram að einhver hafi stöðu atvinnuleitanda yfir tímabil sem spannar hátt í sex ár.

63 Við munnlegan málflutning benti framkvæmdastjórnin á að Evrópudómstóllinn hafi komist að því að samsköttun hjóna, eða afleiðingar sem skattaleg staða annars þeirra hefur á stöðu hins, falli undir gildissvið reglna um frjálsa för. Nokkuð öfgakennt dæmi um þetta sé að finna í máli C-403/03 *Schempp* [2005] I-6421, 21.-25. mgr. Í málinu hafi í grundvallaratriðum verið talið að fyrrverandi eiginmaður gæti reitt sig á rétt fyrrverandi eiginkonu sinnar til frjálsrar farar í tengslum við skattgreiðslur hans vegna framfærslu sem honum hafi verið skylt að greiða henni. Framkvæmdastjórnin vísaði einnig til máls C-303/12 *Imfeld and Garcet*, dómur frá 12. desember 2013, þar sem reyndi á samsköttun maka og skattalegar afleiðingar fyrir makann sem hafi ekki farið frá heimaríkinu. Að mati framkvæmdastjórnarinnar eru engin rök fyrir því að ætla að niðurstaða þess máls hefði orðið önnur ef eiginmaðurinn, Imfeld, hefði ekki verið málsaðili við hlið eiginkonu sinnar.

64 Ákvæði 7. gr. tilskipunar 2004/38 gildi jafnt um launþega, einstaklinga sem dveljist í öðru ríki til að stunda atvinnustarfsemi og þá sem séu óvirkir í atvinnulífinu. Afleiðing upptöku tilskipunar 2004/38 í EES-samninginn sé sú að einstaklingar sem séu óvirkir í atvinnulífinu njóti nokkuð umfangsmikils réttar til frjálsrar farar og búsetu. Sá réttur sé óháður hugtakinu um „sambandsborgararétt“. Mál þetta snúist um það hvort þessum rétti verði beitt gegn upprunaríkinu. Atli Gunnarsson hafi því haft rétt til frjálsrar farar á grundvelli ákvæðisins frá gildistökudegi þess, 8. júní 2008.

65 Framkvæmdastjórnin viðurkennir að færa megi rök gegn þeirri túlkun á 7. gr. að hún leggi einungis skyldur á gistiríkið, það er að segja EES-ríkið sem viðkomandi einstaklingur ákveður að setjast að í. Hins vegar mætti komast að sömu niðurstöðu um 28. gr. tilskipunarinnar, 31. gr. EES-samningsins og 27. gr. SSE ef einungis væri tekið mið af orðalagi þeirra greina. Eins og Evrópudómstóllinn hafi bent á í tengslum við staðfesturétt sé einnig heimaaðildarríkinu, á grundvelli þessara ákvæða, óheimilt að hindra ríkisborgara þess eða fyrirtæki, sem sé skráður lögaðili samkvæmt löggjöf þess, að setjast að í öðru aðildarríki. Evrópudómstóllinn hafi túlkað þær greinar sem nú séu 45. gr. og 21. gr. SSE með sama hætti.

66 Að sama skapi væri rétturinn til frjálsrar farar og búsetu sem 7. gr. tilskipunar 2004/38 sé ætlað að skapa einskis virði ef heimaríkið gæti lagt stein í götu þeirra sem vildu nýta sér þau réttindi. Jafnframt megi benda á að 4. gr. tilskipunarinnar kveði skýrt á um réttinn til að yfirgefa yfirráðasvæði upprunaríkisins.

67 Framkvæmdastjórnin telur því að Atli Gunnarsson geti borið fyrir sig 7. gr. tilskipunarinnar til að krefjast jafnræðis á við íbúa á Íslandi um samnýtingu persónuafsláttar maka.

68 Í sambandi við aðra spurninguna telur framkvæmdastjórnin að skortur á hliðstæðu ákvæði við 21. gr. SSE í EES-samningnum hafi engin áhrif á niðurstöðu þessa máls. Tilskipun 2004/38 hafi verið tekin upp í V. og VIII. viðauka við EES-samninginn samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 þar með talin ákvæði sem eigi við um einstaklinga sem séu óvirkir í atvinnulífinu, líkt og Atli Gunnarsson. Tekið sé fram í 8. lið formálsorða ákvörðunarinnar að hugtakið „sambandsborgararéttur” komi ekki fyrir í EES-samningnum. Jafnframt sé nánar fjallað um þessa þætti í sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila þar sem fram komi að engin ákvæði um stjórnmálaleg réttindi ríkisborgara EES-ríkjanna séu hluti EES-samningsins. Það hafi þó engin áhrif á beitingu b-liðar 1. mgr. 7. gr. varðandi einstaklinga sem séu óvirkir í atvinnulífinu.

69 Framkvæmdastjórnin sló því föstu í munnlegum málflutningi að Evrópudómstóllinn líti almennt ekki til afleiddrar löggjafar þegar réttindin sem á reynir byggi á grundvallarsamningum Evrópusambandsins. Ekki hafi reynt á nákvæmt inntak 7. gr. tilskipunar 2004/38 fyrir Evrópudómstólnum þar sem þess hafi ekki gerst þörf í Evrópurétti. Ákvæðið hafi einungis sjálfstæða þýðingu sem réttarheimild í EES-rétti og því sé nauðsynlegt að ákvarða með nákvæmum hætti hvaða réttindi leiði af því.

70 Framkvæmdastjórnin kemst því að þeirri niðurstöðu að þrátt fyrir að í EES-samningnum skorti hliðstætt ákvæði við 21. gr. SSE geti Atli Gunnarsson byggt á 7. gr. tilskipunarinnar.

Álit dómstólsins

71 Með spurningum sínum leitar Hæstiréttur Íslands svara við því, í fyrsta lagi, hvort það samrýmist 28. gr. EES-samningsins og/eða 7. gr. tilskipunar 2004/38 að EES-ríki gefi hjónum sem hafa flust til annars EES-ríkis ekki kost á að samnýta persónuafslátt við álagningu tekjuskatts, sem þeim væri heimilt ef þau byggju bæði í heimaríkinu, þegar svo hagar til að annað hjónanna fær lífeyri frá heimaríkinu en hitt hefur engar tekjur. Í öðru lagi, hvort nokkra þýðingu hafi að ekki er í EES-samningnum ákvæði, sem svarar til 1. mgr. 21. gr. SSE. Dómstóllinn telur rétt að taka afstöðu til spurninganna í einu lagi.

72 Samkvæmt greinargerð Atla Gunnarssonar um þriðju spurningu dómstólsins, sem borin var upp í bréfi dagsettu 11. mars 2014, tengjast lífeyrisgreiðslur til hans ráðningarsambandi. Þegar dómstóllinn svarar spurningum Hæstaréttar Íslands er

því gert ráð fyrir að þegar annað hjónanna fær lífeyri frá heimaríkinu séu lífeyrisgreiðslurnar háðar tilvist fyrra ráðningarsambands.

73 Tilskipun 2004/38 var tekin upp í EES-samninginn frá og með 1. mars 2009. Við gildistökuna var tilskipun 90/365 felld úr gildi gagnvart EES/EFTA-ríkjunum. Þar sem tímabilið sem til skoðunar er í málinu sem rekið er fyrir landsdómstólnum nær frá 24. janúar 2004 til 3. september 2009 telur dómstóllinn að einnig verði að meta spurningarnar með hliðsjón af tilskipun 90/365.

74 Ákvæði 28. gr. EES-samningsins veitir launþegum rétt til frjálsrar farar og búsetu í öllum EES-ríkjum. Einstaklingar sem hafa unnið alla sína starfsævi í EES-ríki þar sem þeir eru ríkisborgarar og hafa ekki nýtt sér rétt sinn til dvalar í öðru EES-ríki fyrr en þeir eru farnir á eftirlaun geta þó ekki notið þess réttar sem tryggður er í 28. gr. EES-samningsins. (sjá, til samanburðar, mál C-520/04 *Turpeinen* [2006] ECR I-10685, 16. mgr.).

75 Eins og ljóst er, sérstaklega af 3. lið formálsorða hennar, veitir tilskipun 90/365 einstaklingum sem hafa látið af störfum rétt til dvalar í öðru EES-ríki. Sá réttur nær einnig til þeirra sem hafa ekki unnið í öðru EES-ríki á starfsævi sinni. Í VIII. viðauka við EES-samninginn um staðfesturétt var vísað til tilskipunar 90/365 auk tilskipunar 90/366/EBE, sem veitti námsmönnum búseturétt, og tilskipunar 90/364/EBE, sem veitti öðrum einstaklingum sem eru óvirkir í atvinnulífinu sömu réttindi. Af þessu leiði að þessar tilskipanir hafa veitt einstaklingum sem eru óvirkir í atvinnulífinu réttindi frá gildistöku EES-samningsins árið 1994.

76 Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. tilskipunar 90/365 skal búseturéttur veittur þeim sem hættir eru þátttöku í atvinnulífinu að því tilskildu að sú fjárhæð sem þeir fá í lífeyri veiti þeim nægileg fjárráð til að þeir verði ekki byrði á almannatryggingakerfi gistiríkisins. Það leiðir af 2. mgr. 1. gr. tilskipunarinnar að maka slíks einstaklings skuli veittur afleiddur búseturéttur.

77 Í samræmi við orðalag 1. gr. tilskipunar 90/365 er henni sérstaklega ætlað að veita búseturétt í öðru EES-ríki en heimaríki þess sem um ræðir. Að taka upp búsetu í öðru ríki felur þó eðli málsins samkvæmt í sér flutning frá upprunaríkinu. Því verður að skilja 1. gr. tilskipunar 90/365 með þeim hætti að hún banni einnig heimaríkinu að hindra flutning viðkomandi einstaklings til annars EES-ríkis (sjá til hliðsjónar mál, sem varðar 31. gr. EES-samningsins og staðfesturéttinn, E-15/11 *Arcade Drilling* [2012] EFTA Ct. Rep. 676, 59. mgr., og dómaframkvæmd sem þar er vitnað til). Ef þessu væri öðruvísi háttað gæti það grafið undan markmiði tilskipunarinnar um að efla búseturétt launþega og sjálfstætt starfandi einstaklinga sem hafa látið af störfum og rétturinn til dvalar í öðru EES-ríki væri þar með einskis nýtur.

78 Inntak 1. gr. tilskipunar 90/365 hefur verið við haldið í b-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38. Dómstóllinn telur ekkert benda til þess að síðarnefnda ákvæðið beri að túlka með þrengri hætti en hið fyrra varðandi frjálsa för frá heimaríkinu innan EES. Þvert á móti kemur fram í 3. lið formálsorða tilskipunar 2004/38 að hún miði sérstaklega að því að efla réttinn til frjálsrar farar og dvalar.

Sú staðreynd að 7. gr. er að finna í III. kafla tilskipunar 2004/38 sem ber yfirskriftina „Dvalarréttur“ en ekki í II. kafla, sem ber heitið „Réttur til brottfarar og komu“ getur ekki ráðið úrslitum. Ákvæði II. kafla varða einungis formsatriði um landamæraeftirlit.

79 Enn fremur hefur það enga þýðingu að réttindi einstaklinga sem eru óvirkir í atvinnulífinu samkvæmt tilskipun 2004/38 hafi verið sett af löggjafa Evrópusambandsins á grundvelli 21. gr. SSE um sambandsborgararétt. Það hugtak var tekið upp í stoð Evrópusambandsins með Maastricht-sáttmálanum sem tók gildi 1. nóvember 1993. Réttindi þeirra sem eru óvirkir í atvinnulífinu samkvæmt tilskipun 90/365 sem og réttindi samkvæmt tilskipun 90/366/EBE (námsmenn) og tilskipun 90/364/EBE (aðrir sem eru óvirkir í atvinnulífinu) voru hins vegar sett fyrir lögtöku sambandsborgarahugtaksins á grundvelli 235. gr. Rómarsáttmálans. Það ákvæði veitti löggjafa Evrópusambandsins almenna heimild til að grípa til viðeigandi ráðstafana ef nauðsyn krefði til að tryggja virkni innri markaðarins þegar ekki naut við annarra sérstakra heimilda í sáttmálanum. Þegar tilskipanir 90/365, 90/364/EBE og 90/366/EBE voru teknar upp í EES-samninginn árið 1994 veittu þær einstaklingum sem eru óvirkir í atvinnulífinu tiltekin réttindi.

80 Samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar og sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila, sem henni fylgdi, á hugtakið um sambandsborgararétt sér enga hliðstæðu í EES-samningnum og EES-samningurinn inniheldur engan lagalegan grundvöll fyrir stjórnmálaleg réttindi EES-borgara. Upptaka tilskipunar 2004/38 í EES-samninginn getur því ekki bætt réttindum við samninginn sem byggjast á sambandsborgarahugtakinu. Ekki er þó hægt að svipta einstaklinga réttindum sem þeir höfðu þegar öðlast samkvæmt EES-samningnum áður en sambandsborgarahugtakið var tekið upp í Evrópurétt. Þessi réttindi hafa nú verið tekin upp í tilskipun 2004/38.

81 Það getur heldur ekki ráðið úrslitum þótt Evrópudómstóllinn hafi, innan ESB-stoðarinnar, byggt rétt einstaklings, sem er óvirkur í atvinnulífinu, til að flytjast frá heimaríkinu með beinum hætti á samningsákvæðinu um sambandsborgararétt, nú 21. gr. SSE, í stað 1. gr. tilskipunar 90/365 eða 7. gr. tilskipunar 2004/38. Þar sem einungis reyndi á þetta atriði fyrir Evrópudómstólnum eftir að rétturinn til frjálsrar farar og dvalar hafði með skýrum hætti verið tekinn upp í frumlöggjöf hafði dómstóllinn enga ástæðu til að skýra afleidda löggjöf þar að lútandi (sjá sérstaklega til samanburðar áður tilvitnað mál, *Turpeinen*, 40. mgr.).

82 Dómurinn telur því að 1. mgr. 1. gr. tilskipunar 90/365 og b-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 verði að túlka með þeim hætti að þær veiti lífeyrisþega sem fær lífeyri vegna fyrra ráðningarsambands en hefur ekki unnið í öðru EES-ríki á starfsævi sinni ekki aðeins búseturétt í gistiríkinu heldur einnig rétt til frjálsrar farar frá heimaríkinu. Í síðarnefndu réttindunum felst að heimaríkinu er óheimilt að hindra flutning einstaklings sem svo er ástatt um til annars EES-ríkis. Óhagfelldari meðferð einstaklinga sem nýta sér réttinn til frjálsrar farar en þeirra sem búa áfram í heimaríkinu jafngildir hindrun af því tagi. Maki slíks

ellilífeyrisþega nýtur enn fremur sambærilegra afleiddra réttinda, sbr. 2. mgr. 1. gr. tilskipunar 90/365 og d-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38.

83 Dómurinn bendir á að ákvæði tilskipunar 90/365 og tilskipunar 2004/38 eru hluti af EES-samningnum og verður því, eftir fremsta megni, að túlka þau til samræmis við ákvæði hans og óskráðar meginreglur EES-réttar.

84 Bann við mismunun samkvæmt EES-rétti felur það í sér að sambærileg tilvik fái ekki mismunandi meðferð og að ósambærileg tilvik fái ekki sömu meðferð.

85 Ákvæði landslaga sem á reynir í málinu sem rekið er fyrir landsdómstólnum varða skattheimtu. Það leiðir af dómaframkvæmd að þótt bein skattheimta sé á forræði EES-ríkjanna verða þau engu að síður að beita því valdi sínu með hliðsjón af reglum EES-réttar (sjá nýlegasta málið þar að lútandi, E-14/13 *ESA* v *Iceland* [2013] EFTA Ct. Rep. 924, 25. mgr., og dómaframkvæmd sem þar er vitnað til).

86 Þegar um álagningu beinna skatta er að ræða er ekki sjálfgefið að aðstæður þeirra sem búsettir eru í landinu og þeirra sem búa erlendis séu sambærilegar (sjá, til samanburðar, mál C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, 31. mgr.).

87 Skattgreiðandi sem búsettur er erlendis, hvort sem hann er launþegi eða sjálfstætt starfandi, en fær næstum allar sínar tekjur í landinu þar sem hann starfar, er þó almennt séð í sömu aðstæðum varðandi álagningu tekjuskatts og hver annar íbúi ríkisins sem sinnir sömu vinnu þar. Báðir greiða aðeins skatt í því ríki og tekjuskattstofn þeirra er sá sami (sjá, til samanburðar, C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493, 20. mgr.). Þessi röksemdafærsla á einnig við um aðstæður þar sem skattstofninn er lífeyrir (sjá, til samanburðar, áður tilvitnað mál *Turpeinen*, 29. mgr.).

88 Þegar lífeyrir sem greiddur er í heimaríkinu nemur heildartekjum eða næstum öllum tekjum viðkomandi verður því að leggja til grundvallar að einstaklingur, í sambærilegri stöðu og Atli Gunnarsson, sem farinn er á eftirlaun og búsettur er erlendis sé í sömu stöðu hvað varðar álagningu tekjuskatts og einstaklingar sem fá sömu eftirlaun og eru búsettir í heimaríkinu.

89 Óumdeilt er að á því tímabili sem þýðingu hefur fyrir það mál sem rekið er fyrir landsdómstólnum hafi íslensk lög heimilað hjónum búsettum á Íslandi, þar sem annað er lífeyrisþegi sem fær lífeyri vegna fyrra ráðningarsambands og hitt án tekna, að samnýta ónýttan persónuafslátt við álagningu tekjuskatts á meðan hjónum sem búsett voru í öðru EES-ríki var slíkt óheimilt.

90 Óhagfelldari skattameðferð af þessu tagi í garð lífeyrisþega og eiginkonu hans, sem nýtt hafa sér réttinn til frjálsrar farar innan EES, samrýmist ekki 1. og 2. mgr. 1. gr. tilskipunar 90/365 eða b- og d-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38 þegar lífeyririnn er heildartekjur eða næstum allar tekjur lífeyrisþegans, nema hlutlæg rök standi henni að baki.

91 Íslenska ríkið hefur haldið því fram að slíka ójafna meðferð megi réttlæta á grundvelli sjónarmiða um að samræmis verði að gæta í skattalöggjöf og um skilvirkni skattalegs eftirlits á Íslandi. Hvorki er þó tekið tillit til slíkra raka í tilskipun 90/365 né í tilskipun 2004/38. Samkvæmt 3. lið 2. mgr. 2. gr. tilskipunar 90/365 geta aðildarríkin aðeins vikið frá ákvæðum hennar með skírskotun til allsherjarreglu, almannaöryggis eða almannaheilbrigðis. Enn fremur kemur fram í 1. mgr. 27. gr. tilskipunar 2004/38 að EES-ríkjum sé heimilt að takmarka frjálsa för og dvöl EES-borgara og aðstandenda þeirra, óháð ríkisfangi, á grundvelli allsherjarreglu, almannaöryggis eða lýðheilsu. Samkvæmt 1. mgr. 27. gr. má ekki bera þessar aðstæður fyrir sig í efnahagslegum tilgangi.

92 Því verður að svara spurningum Hæstaréttar með þeim hætti að það samrýmist hvorki 1. gr. tilskipunar 90/365/EBE né b- eða d-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB að EES-ríki gefi hjónum sem hafa flust til annars EES-ríkis ekki kost á að samnýta persónuafslátt við álagningu tekjuskatts, ef þau ættu þess kost væru þau búsett í heimaríkinu, þegar svo háttar til að annað þeirra fær lífeyri frá heimaríkinu og sá lífeyrir er heildartekjur eða næstum allar tekjur viðkomandi og makinn hefur engar tekjur.

93 Eins og mál þetta liggur nú fyrir er ekki þörf á því að taka afstöðu til gildissviðs 28. gr. EES-samningsins.

IV Málskostnaður

94 Ríkisstjórnir Íslands, Noregs og Liechtenstein, ESA og framkvæmdastjórnin, sem skilað hafa greinargerðum til EFTA-dómstólsins og/eða svarað skriflegum spurningum dómstólsins, skulu bera sinn málskostnað hver fyrir sitt leyti. Þar sem um er að ræða mál sem er hluti af málarekstri fyrir Hæstarétti Íslands kemur það í hlut þess dómstóls að kveða á um kostnað málsaðila.

Með vísan til framangreindra forsenda lætur,

DÓMSTÓLLINN

uppi svohljóðandi ráðgefandi álit um spurningar þær sem Hæstiréttur Íslands beindi til dómstólsins:

Það samrýmist hvorki 1. gr. tilskipunar 90/365/EBE né b- eða d-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB að EES-ríki gefi hjónum sem hafa flust til annars EES-ríkis ekki kost á að samnýta persónuafslátt við álagningu tekjuskatts, ef þau ættu þess kost væru þau búsett í heimaríkinu, þegar svo háttar til að annað þeirra fær lífeyri frá heimaríkinu og sá lífeyrir er heildartekjur eða næstum allar tekjur viðkomandi og makinn hefur engar tekjur.

Carl Baudenbacher Per Christiansen Páll Hreinsson

Kveðið upp í heyranda hljóði í Lúxemborg 27. júní 2014.

Gunnar Selvik
Dómritari

Carl Baudenbacher
Forseti