



SKÝRSLA FRAMSÖGUMANNS*

í máli E-26/13

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

Íslenska ríkisins

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 frjálstrar farar og dvalar á yfirráðasvæði aðildarríkjanna.

I Inngangur

1. Með bréfi dagsettu 14. nóvember 2013, sem skráð var í málaskrá dómstólsins 15. nóvember sama ár, óskaði Hæstiréttur Íslands eftir ráðgefandi álitum í máli sem rekið er fyrir réttinum, milli íslenska ríkisins (áfrýjanda), og Atla Gunnarssonar (gagnáfrýjanda). Málið fyrir Hæstarétti varðar ógildingu ákvörðunar skattayfirvalda og kröfu um endurgreiðslu skatta.

II Löggjöf

EES-réttur

2. Í 28. gr. EES-samningsins segir:

* Endurskoðað í mgr. 14 og 19.

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 yferráðasvæði aðildarríkja EB og EFTA-ríkja;

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

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

...

3. Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2004/38/EB frá 29. apríl 2004 um rétt borgara Sambandsins og aðstandenda þeirra til frjálstrar farar og dvalar á yferráðasvæði 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 (tilskipunin) (Stjtið. ESB 2004 L 158, bls. 77) var tekin upp í 1. lið V. viðauka EES-samningsins og 3. lið VIII. viðauka samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 158/2007 frá 7. desember 2007 (ákvörðunin) (Stjtið. ESB 2008 L 124, bls. 20 og EES-viðbætur nr. 26, 8.5.2008, bls. 17).

4. EES/EFTA ríkin þrjú tilkynntu öll um stjórnskipuleg skilyrði í samræmi við 103. gr. EES-samningsins. Noregur varð síðast ríkanna þriggja til að tilkynna um að stjórnskipuleg skilyrði hefðu verið uppfyllt, 9. janúar 2009. Ákvörðunin tók síðan gildi 1. mars 2009.

5. Í 1. gr. ákvörðunarinnar 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“

...

6. Í sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila ákvörðunarinnar 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 stjórnómálag réttindi ríkisborgara EES-ríkjanna.

...

7. Í 3. gr. tilskipunarinnar, 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.

...

8. Í 7. gr. tilskipunarinnar, 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 gistiðildarríkinu eða

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

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

1. Sérhver borgari Sambandsins skal eiga rétt til frjálstrar 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 skyldi reynast 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

10. 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.

11. 61. og 66. gr. tekjuskattslaga innihalda ákvæði um útreikning tekjuskatts fyrir þá skattgreiðendur sem fyrrnefnd skylda tekur til. Eftir útreikning tekjuskatts er persónuafsláttur, í samræmi við 67. gr. a. 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.

12. Í 3. gr. tekjuskattslaganna, er á hinn bóginn tæmandi upptalning á þeim aðilum sem bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi. Í þann flokk falla allir sem dvelja skemur en 183 daga á Íslandi á ári og fá annað hvort laun, eða aðrar greiðslur á Íslandi, þar með talinn ellilífeyri, aðrar lífeyrisgreiðslur eða hliðstæðar greiðslur. Greiða ber tekjuskatt af slíkum tekjum á Íslandi.

13. 70. gr. tekjuskattslaganna inniheldur sérreglu varðandi ellilífeyrisþega og lífeyrisþega sem bera takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. laganna.

Persónuafsláttur slíkra skattgreiðenda er ekki færánlegur milli hjóna nema þau séu bæði ellilífeyrisþegar eða annars konar lífeyrisþegar á Íslandi.

14. Með lögum nr. 156/2010 var ákvæði 70. gr. a bætt við lög um tekjuskatt. Samkvæmt henni eiga þeir sem búsettir eru í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu og bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi sömu réttindi og þeir sem búsettir eru á Íslandi og bera fulla skattskyldu þar. Þetta tekur til óskilyrtrar millifærslu persónuafsláttar á milli hjóna, nema þau fái minna en 75% heildartekna sinna frá Íslandi.

III Málavextir og meðferð málsins

15. 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 gagnáfrýjanda, sem hún þáði á Íslandi til 1. maí 2004, og örorkubætur hans sjálfs, sem honum voru greiddar af Tryggingastofnun ríkisins, auk greiðslna frá tveimur lífeyrissjóðum.

16. 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 íslenski löggjöf þess tíma urðu hjónin að dveljast á Íslandi til þess að honum væri heimilt að nota persónuafslátt hennar til viðbótar eigin persónuafslætti.

17. Þann 22. desember 2006 óskuðu gagnáfrýjandi og eiginkona hans eftir því við Ríkisskattstjóra að gagnáfrýjanda yrði heimilað að nýta persónuafslátt eiginkonu sinnar vegna tekna sinna hér á landi. 62. gr. tekjuskattslaga heimilar samnýtingu ónýttts persónuafsláttar á milli maka. Ríkisskattstjóri hafnaði beiðninni 9. janúar 2007. Henni var sýnað með vísan til þess að millifærsla væri einungis heimil á milli skattgreiðenda sem bera ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi (í reynd, skattgreiðenda með heimilisfesti á Íslandi) eða á milli maka sem báðir þiggja lífeyri á Íslandi. Þar sem gagnáfrýjandi og eiginkona hans voru hvorki heimilisföst á Íslandi, né þáðu bæði lífeyri þaðan á umræddu tímabili, komst Ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu að skilyrði fyrir millifærslu ónýttts persónuafsláttar milli hjóna væru ekki fyrir hendi.

18. Með bréfi dagsettu 8. febrúar 2008, beindi gagnáfrýjandi kvörtun til ESA. Stofnunin sendi aðaláfrýjanda, íslenska ríkinu, formlega viðvörðun 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 ríki Evrópska efnahagssvæðisins um að nýta persónuafslátt maka síns, eins og þeir hefðu mátt gera ef þeir hefðu haft heimilisfesti á Íslandi.

19. Þann 28. desember 2010 var tekjuskattslögunum breytt með þeim hætti, að þeim sem fá að minnsta kosti 75% af tekjum sínum á Íslandi er heimilt að fara þess á leit að vera skattlagðir til jafns við þá 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 gagnáfrýjandi getað nýtt ónýttan persónuafslátt eiginkonu sinnar.

20. Þann 22. júlí 2010 krafðist Atli Gunnarsson þess að fá endurgreiddan tekjuskatt, sem hann hefði innt af hendi hér á landi 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. Ríkisskattstjóri hafnaði 10. ágúst sama ár að taka afstöðu til erindisins. Hann taldi það ótímabært, þar sem viðvörunin fæli ekki í sér endanlega niðurstöðu.

21. Atli Gunnarsson höfðaði mál fyrir héraðsdómi á hendur íslenska ríkinu 9. nóvember 2010. Hann krafðist þess að ógilt yrði ákvörðun ríkisskattstjóra og að sér yrðu endurgreiddir þeir skattar sem hann taldi sig hafa ofgreitt. Til vara krafðist hann þess að sér yrðu greiddar skaðabætur vegna vanrækslu íslenska ríkisins á skyldum sínum samkvæmt EES-samningnum. Héraðsdómur féllst á kröfu Atla Gunnarssonar um að felld yrði úr gildi ákvörðun 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 fallinn niður fyrir fyrningu. Héraðsdómur taldi ákvörðun ríkisskattstjóra hafa verið ósamrýmanlega skyldum ríkisins samkvæmt EES-samningnum.

22. 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. Þar sem niðurstaða þar að lútandi kynni að hafa áhrif á úrslit málsins taldi Hæstiréttur rétt að leita ráðgefandi álits EFTA-dómstólsins.

23. 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. sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins?**

IV Skriflegar greinargerðir

24. Í samræmi við 20. gr. stofnsamþykktar EFTA-dómstólsins og 97. gr. starfsreglna hans hafa skriflegar greinargerðir borist frá eftirtöldum aðilum:

- Íslenska ríkinu í fyrirsvari er Óskar Thorarensen, hrl., hjá ríkislögmanni.
- 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.

V Samantekt yfir málsástæður og rök aðila

Íslenska ríkið

25. Íslenska ríkið bendir á, að á þeim tímapunkti sem Atli Gunnarsson fluttist til Danmerkur ásamt eiginkonu sinni hafi hann þegið lífeyri, sem þau notuðu til framfærslu. Ekkert bendi til þess að hann hafi haft stöðu launþega í skilningi 28. gr. EES-samningsins. Það sé því ekkert ósamræmi á milli íslensku skattaákvæðanna sem gagnáfrýjandi vísar til fyrir Hæstarétti og 28. gr. EES-samningsins.

26. Af sömu ástæðu heldur íslenska ríkið því fram að 7. gr. tilskipunarinnar, með hliðsjón af 28. gr. EES-samningsins, styðji ekki málstað Atla Gunnarssonar fyrir Hæstarétti. Að svo miklu leyti sem 7. gr. lögfestir 45. gr. sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins [„SSE“], sem er hliðstæð 28. gr. EES-samningsins, er ljóst af orðalagi a-liðar 1. mgr. og a- til d-liðar 3. mgr. 7. gr. tilskipunarinnar að forsenda réttarins til dvalar í gistiríkinu sé að einstaklingur hafi stöðu launþega. Enn fremur sé ljóst að reglan um að einstaklingur haldi stöðu launþega vegna þeirra aðstæðna sem lýst er í a- til d-lið 3. mgr., sé byggð á þeirri forsendu að viðkomandi hafi verið launþegi þegar hann dvaldi í gistiríkinu, áður en aðstæðurnar sem lýst er í a- til d-lið 3. mgr. skapast.

27. Íslenska ríkið heldur því fram, að það leiði af dómaframkvæmd að einstaklingur sem hefur unnið alla sína starfsævi í EES-ríki, þar sem hann er ríkisborgari, og hefur einungis nýtt sér rétt sinn til dvalar í öðru EES-ríki eftir að

vera kominn á eftirlaun, án þess að ætla sér að starfa í gistiríkinu, geti ekki notið frjálsrar farar sem launþegi.¹

28. Ef dómstóllinn ákveður að meta aðstæður Atla Gunnarssonar á grundvelli 28. gr. EES-samningsins, telur íslenska ríkið að það leiði af samræmdri dómaframkvæmd í málum sem varða 45. gr. SSE, að réttur borgara EES-ríkis, sem sest að í öðru EES-ríki en heimaríkinu eða ríkinu sem hann starfar í, sé háður því hvort hann teljist launþegi á umræddum tímapunkti.² Einstaklingur sem er óvirkur í atvinnulífinu, geti aðeins við sérstakar aðstæður talist launþegi þegar hann flyst frá EES-ríkinu sem hann starfaði í.³

29. Íslenska ríkið bendir á að spurninguna megi skilja svo að leitað sé svars við því hvort ákvæði tekjuskattslaganna, sem eiga við í málinu sem rekið er fyrir Hæstarétti, fái samrýmst 7. gr. tilskipunarinnar og hvaða áhrif það hafi á túlkun 7. gr. í samhengi við EES-samninginn að ekkert ákvæði sé í EES-samningnum sem sé hliðstætt 1. mgr. 21. gr. SSE.

30. Íslenska ríkið telur að skilja beri spurninguna í samhengi við b-lið 1. mgr. 7. gr. tilskipunarinnar. Það ákvæði leggi þá skyldu á öll EES-ríki að heimila borgurum annarra EES-ríkja, sem ættu annars ekki rétt til þess, að dveljast á yfirráðasvæði þeirra lengur en þrjá mánuði, að því gefnu að þeir hafi fullnægjandi sjúkratryggingu og nægilegt fé fyrir sig og aðstandendur sína til að verða ekki byrði á gistaðildarríkinu á dvalartímabilinu.

31. Íslenska ríkið telur, hvað þetta varðar, að b-liður 1. mgr. 7. gr. tilskipunarinnar innleiði réttinn til frjálsrar farar og dvalar, óháð atvinnuþátttöku, eins og kveðið er á um í 1. mgr. 21. gr. SSE.

32. Öfugt við afstöðu ESA í formlegri viðvörðun stofnunarinnar frá 7. júlí 2010, telur íslenska ríkið að b-liður 1. mgr. 7. gr. tilskipunarinnar leggi ekki skyldur á heimaríki. Af dómaframkvæmd Evrópudómstólsins sé ljóst að skylda ESB-ríkja til að fjarlægja allar hindranir frjálsrar farar og búsetu þeirra eigin ríkisborgara, sem sambandsborgara, byggist á 1. mgr. 21. gr. SSE.

33. Það sé rétturinn til frjálsrar farar, óháð atvinnuþátttöku, sem borgurum aðildarríkja sé tryggður í 1. mgr. 21. gr. SSE, sem hafi þróast í að verða kjarni sambandsborgarahugtaksins.⁴ Eins og Poiares Maduro, lögsögumaður, hafi bent á í máli *Nerkowska*,⁵ þá sé hugmyndafræðilegur grundvöllur hugtaksins bann við

¹ Vísað er til máls C-520/04 *Turpeinen* [2006] ECR I-10685, 16. mgr., og C-544/07 *Rüffler* [2009] ECR I-3389, 56. mgr.

² Vísað er til málanna C-152/03 *Ritter-Coulas* [2006] ECR I-1711, 31. og 32. mgr., C-212/05 *Hartmann* [2007] ECR I-6303, 17. mgr., og C-287/05 *Hendrix* [2007] ECR I-6909, 46. mgr.

³ Vísað er til máls C-43/99 *Leclere and Deaconescu* [2001] ECR I-4265.

⁴ Vísað er til áður tilvitnaðs máls *Turpeinen*, 18., 20., 22. og 40. mgr., og dómafordæma sem þar er vísað til.

⁵ Vísað er til máls C-499/06 *Nerkowska* [2000] ECR I-3993.

takmörkunum (sem feli í sér mismunun) á tilteknu svæði þar sem yfirráð aðildarríkjanna skipta ekki lengur máli.

34. Íslenska ríkið vísar enn fremur til þess að ákvæði 1. mgr. 21. gr. SSE og hugtakið um sambandsborgararétt sé ekki að finna í EES-samningnum. Það sé ljóst af sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila vegna ákvörðunar sameiginlegu EES-nefndarinnar um að fella tilskipunina inn í EES-samninginn, að sú innleiðing var gerð með fyrirvara um þróun hugtaksins sambandsborgararéttar í tengslum við EES-samninginn. Íslenska ríkið telur því ekki unnt að túlka EES-samninginn til samræmis við dómaframkvæmd Evrópudómstólsins hvað sambandsborgararétt varðar. Þetta sé skýrt dæmi um það þegar skyldan til að gæta slíks samræmis, eins og hún birtist í 6. gr. EES-samningsins og í 2. mgr. 3. gr. samningsins milli EFTA-ríkjanna um stofnun eftirlitsstofnunar og dómstóls, eigi ekki við.

35. Íslenska ríkið telur jafnframt að túlkun dómstólsins sem bæta myndi nýjum réttindum við þau sem leiða af skýru orðalagi tilskipunarinnar gæti haft alvarlegar afleiðingar fyrir forræði EES-/EFTA-ríkjanna um hvernig þau höguðu innri málefnum sínum.⁶ Sérstaklega gæti slík túlkun haft áhrif á skattareglur EES-/EFTA-ríkja og hvernig slíkum reglum yrði beitt gegn eigin ríkisborgurum, sem ekki eru jafnframt sambandsborgarar.

36. Íslenska ríkið telur að eina ákvæði EES-réttar sem Atli Gunnarsson gæti farið fram á nánari umfjöllun um sé meginreglan um bann við mismunun á grundvelli ríkisfangs í 4. gr. EES-samningsins. Þó sé hvorki fjallað um beina né óbeina mismunun gegn borgurum eigin ríkis í 4. gr.⁷

37. Þar af leiðandi telji íslenska ríkið að við aðstæður eins og uppi eru í þessu máli falli það undir landsrétt að ákvarða hvaða kröfur eigin ríkisborgarar geta gert til jafnræðis, hvort sem þeir eru búsettir á landinu eða ekki.

38. Fallist dómurinn ekki á ofangreind rök, telur íslenska ríkið, til vara, að ef 7. gr. tilskipunarinnar girði fyrir beitingu þeirra ákvæða tekjuskattslagana sem til álita koma í máli þessu, geti slíkt ekki átt við fyrr en eftir að tilskipunin tók gildi innan EES, 1. mars 2009.

⁶ Vísað er til rits Catherine Barnard, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms* (Oxford 2013), bls. 291 og 292.

⁷ Vísað er til máls C-224/98 *D'Hoop* [2002] ECR I-6191, þar sem Evrópudómstóllinn komst að þeirri niðurstöðu að óhagræði ríkisborgara lands, sem nýtt hafði sér réttinn til að flytja annað, væri andstætt þeim meginreglum sem búa að baki stöðu viðkomandi sem sambandsborgara, það er að jafnræði viðkomandi fyrir lögum og í framkvæmd sé tryggt þegar hann nýtir sér rétt sinn til að flytja, en ekki andstætt 12. gr. sáttmálans um Evrópusambandið (nú 18. gr. SSE), sem er efnislega samhljóða 4. gr. EES-samningsins.

39. Jafnframt telur íslenska ríkið að ójafnræði sem óhjákvæmilega leiði af slíkri túlkun megi réttlæta með vísan til sjónarmiða um að samræmis sé gætt í skattalöggjöfinni og skilvirkni skattalegs eftirlits á Íslandi.⁸

40. Markmið persónuafsláttar sé að laga tekjuskattbyrði einstaklinga að greiðslugetu þeirra þannig að tekið sé mið af einstaklingsbundnum aðstæðum. Svipuð sjónarmið liggi að baki því að hjónum og sambúðarfólki sé heimilt að samnýta persónuafslátt sín á milli, að teknu tilliti til fjölskylduaðstæðna.

41. Með því að gera þeim einstaklingum sem bera takmarkaða skattskyldu og njóta bóta úr almannatryggingakerfinu á Íslandi, svo sem örorkubóta, mögulegt að nýta umræddan persónuafslátt, er staða þeirra samræmd stöðu þeirra einstaklinga sem hafa tekjur frá einkageiranum á Íslandi og þeirra sem njóta svipaðra bóta og gagnáfrýjandi gerði á meðan hann bjó á Íslandi.

42. Samræmingin sem leiðir af ákvæðinu er þó ekki algjör. Þannig hafi sú leið verið farin að gerður er greinarmunur á hópum um það hvernig þeir geti nýtt persónuafsláttinn með því að koma í veg fyrir samnýtingu ónýttts persónuafsláttar milli maka, nema báðir njóti bóta eða lífeyrisgreiðslna. Ástæða þessa vals helgist af þeirri staðreynd að tekjurnar stafi að einhverju leyti frá ríkinu sjálfu, en ekki frá einkaaðilum.

43. Íslenska ríkið telur þetta val, sem helgist af skattalegri samræmingu, nánar tiltekið samræmingu skattkerfisins og almannatryggingakerfisins á Íslandi, vera þess eðlis að það réttlæti að mismunandi reglur gildi um þá sem eru búsettir á Íslandi og þá sem eru búsettir erlendis.

44. Íslenska ríkið leggur til að dómstóllinn svari spurningunni með eftirfarandi hætti:

28. gr. EES-samningsins, sem og a-liður 1. mgr. og a- til d-liður 3. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB, sem innleiddu það ákvæði, útiloka ekki skattalagaákvæði koma í veg fyrir að hjón geti samnýtt persónuafslátt, í tilvikum eins og þeim sem um ræðir í máli þessu, þar sem aðili, sem nýtur örorkubóta og lífeyrisgreiðslna og telst ekki launþegi, flyst til annars EES-ríkis.

Ákvæði b-liðar 1. mgr. 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB veitir borgurum ESB-ríkja og EFTA-ríkja rétt til búsetu í gistiríki innan Evrópska efnahagssvæðisins með þeim skilyrðum og takmörkunum sem kveðið er á um í tilskipuninni. Í ljósi EES-samningsins er ekki unnt að túlka ákvæðið með þeim hætti að það setji skorður við skattalegu forræði aðildarríkjanna yfir eigin ríkisborgurum sem eru óvirkir í atvinnulífinu. Þar sem lagaleg staða sambandsborgararéttar, og þá sérstaklega þegar litið er til 1. mgr. 21. gr. SSE, á sér enga hliðstæðu í EES-samningnum,

⁸ M.a. er vísað til máls C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249.

geta slíkar skorður, ekki byggst á dómaframkvæmd Evrópudómstólsins um 21. gr. sáttmálans um starfshætti Evrópusambandsins, en það ákvæði veitir borgurum sambandsins persónuleg grundvallarréttindi til ferðafrelsis og búsetu innan Evrópusambandsins.

Atli Gunnarsson

45. Atli Gunnarsson heldur því fram að viðurkennd dómaframkvæmd Evrópudómstólsins sýni að bann við mismunun samkvæmt reglum um frjálsa för takmarkist ekki við mismunun á grundvelli ríkisfangs. Það taki einnig til annars konar takmarkana á reglum um frjálsa för, eins og íslenska reglan í máli þessu felur í sér. Hún svipti gagnáfrýjanda skattalegum ívilnunum í Danmörku sem hann hefði notið ef hann væri búsettur á Íslandi.

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

47. Hann heldur því fram að einstaklingur sem strangt til tekið hefur misst stöðu sína sem launþegi, geti enn notið þeirrar verndar sem felst í SSE varðandi frjálsa för launþega, en inntak hennar sé hið sama og 28. gr. EES-samningsins.⁹

48. Atli Gunnarsson telur að ekki sé unnt að meina lífeyrisþega eins og honum, sem hefur íslenskt ríkisfang en er 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.¹⁰

49. Að mati gagnáfrýjanda breyttist réttarstaða hans ekki við gildistöku tilskipunarinnar. 28. gr. EES-samningsins veiti honum alla nauðsynlega réttarvernd í þessu máli. Upphaflega giltu reglur um frjálsa för einstaklinga, eins og þær voru lögfestar með EES-samningnum, einungis um einstaklinga sem fluttust til annars EES-ríkis í atvinnuskyni. Tilskipun 90/365/EBE¹¹ rýmkaði búseturéttinn þannig að hann næði einnig til þeirra sem hættir voru að vinna. Tilskipun 90/365/EBE var hluti EES-samningsins þar til hún var felld úr gildi með tilskipun 38/2004 og var því í gildi stærstan hluta tímabilsins sem til skoðunar er í máli þessu.

⁹ Vísað er til áður tilvitnaðs máls *Leclere and Deaconescu*, 55. til 61. mgr.

¹⁰ Vísað er til máls C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, 36. og 38. mgr.

¹¹ Tilskipun ráðsins 90/365/EEC frá 28. júní 1990 um búseturétt launþega og sjálfstætt starfandi einstaklinga sem hafa látið af störfum (Stjtið. ESB 1990 L 180, bls. 28).

50. Gagnáfrýjandi vísar einnig til röksemda ESA í formlegri viðvörðun hennar til Íslands, frá 7. júlí 2010, og þeirrar staðreyndar að íslenska ríkið hafi viðurkennt brot sitt með því að breyta skattalöggjöfinni.

51. Að því er lýtur að annarri spurningunni telur Atli Gunnarsson loks að réttarvernd 28. gr. EES-samningsins sé nægilegur grundvöllur fyrir kröfu hans, burtséð frá tilskipuninni og tilskipun 90/365/EBE. Það hafi því engin áhrif á réttarstöðu hans að EES-samningurinn hafi ekki að geyma ákvæði sem svari til 21. gr. SSE.

52. Gagnáfrýjandi leggur til að dómstóllinn svari spurningunum með eftirfarandi hætti:

1. Það samrýmist ekki ákvæðum 28. gr. samnings um Evrópska efnahagssvæðið að ríki (A), sem á aðild að samningnum, gefi 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. Það hefur enga þýðingu þegar spurningu 1 er svarað að ekki er í samningnum um Evrópska efnahagssvæðið ákvæði, sem svarar til 21. gr. sáttmála Evrópusambandsins.

ESA

53. ESA vísar til þess að 28. gr. EES-samningsins fjalli um frjálsa för launþega. Þótt launþegahugtakið hafi verið túlkað rúmt í dómaframkvæmd, er erfitt að sjá að það geti náð yfir gagnáfrýjanda og eiginkonu, sem var á hans framfæri, þegar einu tekjur hjónanna á umræddum tíma voru örorkubætur hans, ásamt greiðslum úr tveimur lífeyrissjóðum.

54. ESA telur að kjarni ráðningarsambands sé að einstaklingur inni af hendi þjónustu, fyrir og undir leiðsögn annars aðila, yfir ákveðið tímabil, gegn greiðslu. Til þess að maður geti flokkast sem launþegi, verði viðkomandi að stunda raunverulega starfsemi, sem ekki er svo lítil að umfangi að hún verði að teljast aukabúgrein.¹² Að mati ESA, virðast þessi skilyrði ekki vera uppfyllt í þessu máli.

55. ESA bendir á að gagnáfrýjandi hafi ekki áður nýtt sér rétt sinn til frjálsrar farar sem launþegi. Hann hlaut í það minnsta engar lífeyrisgreiðslur frá öðru EES-ríki, en slíkt myndi benda til þess að hann hafi áður flutt sig um set innan

¹² M.a. er vísað til máls C-46/12 N, dóms frá 21. febrúar 2013, enn óbirtur, 40. til 42. mgr., og mála sem þar er vísað til.

EES sem launþegi. Enn fremur telur ESA að gagnáfrýjanda hafi ekki verið meinað um réttinn til að nýta persónuafslátt eiginkonu sinnar á grundvelli ástæðna sem tengjast réttinum til frjálsrar farar launþega. ESA telur því stöðu hans ekki sambærilega við eftirlaunþegann sem kvartaði í máli C-39/10 *Commission v Estonia* sem fékk verri meðferð í heimaríkinu vegna þess að hann hafði áður nýtt sér réttinn til frjálsrar farar launþega (og fékk því umtalsverðan hluta eftirlauna sinna frá búseturíkinu.)¹³

56. Í þessu samhengi tekur ESA einnig fram að einstaklingar sem hafa alla sína starfsævi unnið í því EES-ríki sem þeir eiga ríkisfang í og hafa fyrst flutt til annars EES-ríkis eftir að þeir fóru á eftirlaun, án þess að ætla sér að starfa í því ríki, geti ekki reitt sig á regluna um frjálsa för sem tryggð er í 28. gr. EES-samningsins.¹⁴

57. Í sambandi við tilskipunina bendir ESA á að hún hafi verið innleidd í EES-samninginn samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 frá 7. desember 2007, að því gættu að stjórnskipuleg skilyrði yrðu uppfyllt af hálfu hinna þriggja EES/EFTA ríkja. Að sex mánaða frestinum liðnum, hafði Liechtenstein tilkynnt um að skilyrðin væru uppfyllt, en svo virðist sem að Ísland og Noregur hafi ekki sent slíkar tilkynningar fyrr en 29. ágúst 2008, í tilviki Íslands, og 9. janúar 2009, í tilviki Noregs. Noregur hafði þó sent tilkynningu í samræmi við 2. mgr. 103. gr. EES-samningsins, um að gildistaka til bráðabirgða gæti ekki átt sér stað. Þar af leiðandi tók ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 ekki gildi til bráðabirgða, á meðan beðið var eftir tilkynningu um að stjórnskipuleg skilyrði hefðu verið uppfyllt.

58. Að mati ESA virðist sem gagnáfrýjandi og eiginkona hans hefðu notið ýmissa réttinda samkvæmt tilskipuninni í tengslum við dvöl þeirra í Danmörku, frá þeim tíma sem ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 tók gildi.

59. Tilskipunin hefði í grundvallaratriðum átt við um stöðu þeirra, að því gefnu að þau hefðu flust til, eða dvalist í öðru EES-ríki (gistiríkinu, Danmörku) en því sem þau eiga ríkisfang í (heimaríkinu, Íslandi). Þau hefðu því fallið undir skilgreiningu rétthafa í 1. mgr. 3. gr. tilskipunarinnar.

60. ESA telur enn fremur að hjónin hefðu notið réttinda skv. 7. gr. tilskipunarinnar, að því gefnu að þau 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.

61. Hins vegar telur stofnunin að þau geti ekki borið þessi réttindi fyrir sig gagnvart heimaríkinu.

¹³ Vísað er til máls C-39/10 *Commission v Estonia*, dómur frá 10. maí 2012, enn óbirtur.

¹⁴ M.a. er vísað til áður tilvitnaðs máls *Turpeinen*, 16. mgr.

62. Samkvæmt ESA er 7. gr. – og raunar III. kafli tilskipunarinnar allur – saminn með gistaðildarríkið í huga. Á hinn bóginn er 4. gr., til dæmis, saminn með þeim hætti að hún eigi almennt við um aðildarríkin, að heimaríkinu meðtöldu. Túlkun 7. gr. tilskipunarinnar sem væri með þeim hætti að greininni yrði beitt gegn heimaríkinu fæli í sér mjög rúma túlkun.

63. ESA telur einnig mikilvægt að taka fram að vísbendingar megi finna um það í dómaframkvæmd að Evrópudómstóllinn hafi ekki byggt á svo víðtækri túlkun tilskipunarinnar. Færa megi rök fyrir því að dómaframkvæmdin útiloki svo víðtæka túlkun. Dómsmál, svipuð því sem hér er til umfjöllunar að því leyti að þau snúast um kvartanir einstaklinga, sem eru óvirkir í atvinnulífi gistaðildarríkis, gegn heimaríkinu, virðast falla beint undir 1. mgr. 21. gr. SSE, en ekki undir tilskipunina.¹⁵

64. Af þeim sökum telur ESA að 7. gr. geti ekki átt við í máli þessu. Ef sú grein afleiddrar löggjafar ætti við, virðist sem Evrópudómstóllinn hefði átt að beita henni í sambærilegum málum og því sem hér er til umfjöllunar. Sú staðreynd að Evrópudómstóllinn hafi í staðinn beitt 1. mgr. 21. gr. SSE þýði að sama skapi að mál eins og þetta falli utan gildissviðs 7. gr. tilskipunarinnar.

65. Að lokum telur ESA rétt að geta þess og viðurkenna að framangreind túlkun 7. gr. tilskipunarinnar er í andstöðu við þau sjónarmið sem sett eru fram í formlegri viðvörðun stofnunarinnar frá 7. júlí 2010. Í kjölfar þess að hafa metið atvik málsins að nýju vegna þessa dómsmáls, hafi ESA endurskoðað afstöðu sína.

66. Varðandi aðra spurninguna, bendir ESA á að ekkert ákvæði EES-samningsins svari til 21. gr. SSE um sambandsborgararétt. ESA telur engar forsendur vera fyrir því að leggja megi þann skilning í 7. gr. tilskipunarinnar, sem hluta EES-réttar, að hún feli í sér skyldur sem eru samkvæmt ESB-rétti aðeins leiddar beint af 21. gr. SSE, en ekki af tilskipuninni. Þvert á móti verði að tryggja einsleitni. Einsleitni EES-réttar krefst þess að 7. gr. tilskipunarinnar sé túlkuð með sama hætti og í ESB-rétti.

67. Að þessu leyti telur ESA að máli þessu verði jafnað til máls E-15/12 *Wahl*, þar sem dómstóllinn komst að þeirri niðurstöðu að þótt hugtakið sambandsborgararéttur væri ekki hluti EES-samningsins hefði það engin áhrif á túlkun ákvæða tilskipunarinnar sem á reyndi í því máli.¹⁶ Hvorki sé því hægt að túlka 7. gr. tilskipunarinnar með þrengri eða rýmri hætti þótt hugtakið sambandsborgararéttur sé ekki hluti af EES-samningnum.

¹⁵ Vísað er til áður tilvitnaðs máls *Nerkowska*, og mála C-192/05 *Tas-Hagen and Tas* [2006] ECR I-10451, C-221/07 *Zablocka-Weyhermüller* [2008] ECR I-9029, og C-269/09 *Commission v Spain*, dómur frá 12. júlí 2012, enn óbirtur.

¹⁶ Vísað er til máls E-15/12 *Wahl*, dómur frá 22. júlí 2013, enn óbirtur, 73. til 77. mgr.

68. 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 7. gr. tilskipunarinnar mæli fyrir um aðrar skyldur fyrir EES-/ESB-ríki en fyrir EES-/EFTA-ríki. Burtséð frá misréttinu sem slík túlkun hefði í för með sér, myndi hún einnig vekja upp spurningar um réttarvissu: hún myndi gera skyldur, sem í ESB-rétti leiða beint af 21. gr. SSE varðandi sambandsborgararétt, að hluta EES-samningsins þrátt fyrir þá staðreynd að samsvarandi ákvæði sé ekki að finna í samningnum og að samningsaðilar hafi skýrlega fallist á að hugtakið sambandsborgararéttur eigi sér ekki hliðstæðu í honum.

69. Í ljósi ofangreindrar umfjöllunar og mats á fyrstu spurningunni telur ESA að óþarft sé að svara annarri spurningunni sérstaklega.

70. ESA leggur til að dómstóllinn svari spurningunum með eftirfarandi hætti:

1a. Við beitingu 28. gr. EES-samningsins er kjarni ráðningarsambands að einstaklingur inni af hendi þjónustu fyrir og undir leiðsögn annars aðila, yfir ákveðið tímabil, gegn greiðslu. Enn fremur, til þess að einstaklingur geti flokkast sem launþegi, verður viðkomandi að stunda raunverulega starfsemi, sem ekki er svo lítil að umfangi að hún nái ekki máli. Þar að auki verður launþeginn að hafa tekist slíkt starf á hendur í öðru EES-ríki en heimaríki sínu. Ef þessi skilyrði eru ekki uppfyllt á 28. gr. EES-samningsins ekki við.

1b. 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB girðir ekki fyrir að ríki (A), sem á aðild að samningnum, gefi 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, þótt skattaleg staða hjónanna yrði önnur ef þau byggju bæði í ríki (A), þar á meðal með því að þau nytu réttar til samnýtingar persónuafsláttar.

Framkvæmdastjórn ESB

71. Framkvæmdastjórnin bendir á að Atli Gunnarsson hafi verið sviptur ávinningi sem fólgin væri í ívilnandi skattameðferð, sem hann hefði átt rétt á ef hann hefði verið búsettur á Íslandi á þeim tíma sem mál þetta varðar. Hann hefði þá ásamt eiginkonu sinni notið góðs af persónuafslætti hennar. Eina ástæða þess að skattayfirvöld sviptu hann þessum ávinningi var sú að hann bar ekki ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi (það jafngildir því, í reynd, að hann hafi ekki verið búsettur á Íslandi). Alkunna sé að mismunun geti stafað af beitingu mismunandi reglna við sambærilegar aðstæður, eða beitingu sömu reglu við mismunandi aðstæður.¹⁷

¹⁷ Vísað er til áður tilvitnaðs máls *Schumacker*, 30. mgr.

72. Samkvæmt framkvæmdastjórninni er spurningin því hvort bera megi aðstæður Atla Gunnarssonar saman við aðstæður einstaklings sem er búsettur á Íslandi. Að því er snertir álagningu beinna skatta bendir framkvæmdastjórnin á að aðstæður ríkisborgara sem eru búsettir á landinu og þeirra sem eru búsettir erlendis séu ekki endilega sambærilegar, einkum að því er snertir persónufrádrátt og svipaðar hagsbætur. Þannig sé það yfirleitt á forræði búseturíkis skattaðila að ákveða persónufrádrátt sem taka eigi mið af persónulegum og fjölskyldutengdum aðstæðum skattgreiðenda, þar sem þær tekjur sem skattgreiðandinn þiggur á yfirráðasvæði annarra ríkja eru í flestum tilvikum aðeins hluti þeirra heildartekna sem hann hefur í búseturíkinu. Af þeim sökum sé búseturíkið í bestri aðstöðu til að meta getu viðkomandi til að greiða skatta.¹⁸

73. Sú röksemd fellur hins vegar um sjálfa sig þegar skattgreiðandinn hefur litlar eða engar tekjur í dvalarríkinu og þiggur allar tekjur sínar, eða stærstan hluta þeirra, frá öðru ríki. Við slíkar aðstæður er ólíklegt að búseturíkið geti veitt honum viðeigandi skattameðferð í samræmi við persónulegar aðstæður og fjölskylduaðstæður. Í þeirri stöðu er enginn málefnalegur munur á viðkomandi skattgreiðanda og öðrum sem búsettur er í ríkinu sem hann fær tekjur sínar í. Til að tryggja jafnræði verður það ríki að taka mið af persónulegum aðstæðum og fjölskylduaðstæðum og veita honum sömu hagsbætur og þeim skattgreiðendum sem búsettir eru í ríkinu.¹⁹

74. Í ljósi þessa telur framkvæmdastjórnin því að Atli Gunnarsson ætti, að svo miklu leyti sem honum er heimilt að nýta sér réttinn til frjálsrar farar eða búsetu samkvæmt EES-rétti, að geta samnýtt ónýttan persónuafslátt eiginkonu sinnar, með sama hætti og þeir sem búsettir eru á Íslandi geta. Svo virðist einnig, að enginn ágreiningur sé milli málsaðila um þá niðurstöðu.

75. Framkvæmdastjórnin telur að aðalspurningin í máli þessu sé sú, hvort gagnáfrýjandi hafi, á umræddum tíma, notið réttarins til frjálsrar farar samkvæmt EES-rétti. Landsdómstóllinn hefur vísað til 28. gr. EES-samningsins, 7. gr. tilskipunarinnar og 21. gr. SSE (til síðastnefnda ákvæðisins er einvörðungu vísað svo að skera megi úr um afleiðingar þess að ekki sé að finna hliðstætt ákvæði í EES-samningnum).

76. Framkvæmdastjórnin heldur því í fyrsta lagi fram að 28. gr. EES-samningsins veiti launþegum rétt til frjálsrar farar. Réttaráhrif ákvæðisins og hliðstæðs ákvæðis SSE hafi aðeins verið rýmkuð í mjög afmörkuðum tilvikum þannig að þau nái til þeirra sem eru óvirkir í atvinnulífinu. Þannig geti einstaklingar sem ekki teljast launþegar reitt sig á 28. gr þegar þeir flytjast til annars EES-ríkis í atvinnuleit.²⁰ Að sama skapi er einstaklingum sem hafa flust til annars EES-ríkis til að starfa þar, heimilt að dveljast í því ríki eftir að starfi þeirra

¹⁸ Vísað er til máls C-169/03 *Wallentin* [2004] ECR I-6443, 15. mgr.

¹⁹ Vísað er til áður tilvitnaðs máls *Schumacker*, 36. til 38. og 41. mgr.

²⁰ Vísað er til máls C-292/89 *Antonissen* [1991] ECR I-745, 9. til 14. mgr.

er lokið, sbr. d-lið 28. gr.,²¹ auk þess sem þeir geta reitt sig á réttinn til frjálsrar farar til að snúa aftur til heimaríkisins eftir að hafa starfað erlendis.²²

77. Á hinn bóginn geti einstaklingar sem ekki hafa nýtt sér réttinn til frjálsrar farar á sinni starfsævi og flytjast einungis til annars ríkis eftir að þeir eru komnir á eftirlaun, án þess að hafa í hyggju að starfa í síðarnefnda ríkinu, ekki reitt sig á réttinn til frjálsrar farar í 28. gr. EES-samningsins.²³ Framkvæmdastjórnin telur því að gagnáfrýjandi geti ekki borið fyrir sig 28. gr. til að sýna fram á að hann njóti réttarins til frjálsrar farar.

78. Að því er tilskipunina snertir bendir framkvæmdastjórnin á að í 4. gr. ákvörðunar sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007 komi fram að hún ætti að ganga í gildi 8. desember 2007, „að því tilskildu að allar tilkynningar samkvæmt 1. mgr. 103. gr. samningsins hafi borist sameiginlegu EES-nefndinni“. Síðasta tilkynningin barst 9. janúar 2009. Hins vegar kveður 2. mgr. 103. gr. EES-samningsins á um að ef tilkynning um að stjórnskipulegum skilyrðum hafi verið fullnægt hafi ekki borist innan sex mánaða skuli ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar gilda til bráðabirgða, nema samningsaðili hafi lagst gegn slíkri gildistöku til bráðabirgða. Úr því að svo virðist sem Ísland hafi ekki gefið frá sér slíka tilkynningu í samræmi við 2. mgr. 103. gr., telur framkvæmdastjórnin að draga verði þá ályktun að ákvörðun nr. 158/2007 hafi tekið gildi til bráðabirgða frá og með 8. júní 2008.

79. Að mati framkvæmdastjórnarinnar gildir 7. gr. tilskipunarinnar jafnt um launþega, einstaklinga sem dveljast í öðru ríki til að stunda atvinnustarfsemi og þá sem eru óvirkir í atvinnulífinu. Gagnáfrýjandi hafði því rétt til frjálsrar farar á grundvelli þess ákvæðis frá gildistöku þess, 8. júní 2008.

80. Framkvæmdastjórnin viðurkennir að færa megi rök fyrir því að túlka megi orðalag 7. gr. þannig 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 hefur bent á, í sambandi við staðfesturétt, banna þær greinar einnig heimaaðildarríkinu að hindra ríkisborgara þess eða fyrirtæki, sem er skráður lögaðili samkvæmt löggjöf þess, að setjast að í öðru aðildarríki.²⁴ Evrópudómstóllinn beitti sömu nálgun á þær greinar sem nú eru 45. gr.²⁵ og 21. gr. SSE.²⁶

²¹ Vísað er til máls 39/86 *Lair* [1988] ECR 3161, 32. til 35. mgr.

²² M.a. er vísað til máls C-18/95 *Terhoeve* [1999] ECR I-345, 26. til 28. mgr.

²³ Vísað er til áður tilvitnaðra mála *Turpeinen*, 16. mgr., og *Rüffler*, 52. mgr.

²⁴ Vísað er til máls 81/87 *Daily Mail* [1988] ECR 5483, 16. mgr.

²⁵ Vísað er til máls C-415/93 *Bosman* [1995] ECR I-4921, 93. til 97. mgr.

²⁶ Vísað er til máls C-224/02 *Pusa* [2004] ECR I-5763, 18. til 20. mgr.

81. Að sama skapi væri rétturinn til frjálsrar farar og búsetu sem 7. gr. er ætlað að skapa einskis virði ef heimaríkið gæti lagt stein í götu þeirra sem vilja nýta sér þau réttindi. Jafnframt má benda á að 4. gr. tilskipunarinnar kveður skýrt á um réttinn til að yfirgefa yfirráðasvæði upprunaríkisins.

82. Framkvæmdastjórnin telur því að gagnáfrýjandi hafi, frá þeim degi sem tilskipunin tók gildi til bráðabirgða, getað borið fyrir sig 7. gr. tilskipunarinnar til að krefjast jafnræðis á við íbúa á Íslandi um samnýtingu persónuafsláttar maka.

83. Loks telur framkvæmdastjórnin, í sambandi við aðra spurninguna, að skortur á hliðstæðu ákvæði við 21. gr. SSE í EES-samningnum hafi engin áhrif á niðurstöðu þessa máls.

84. Hvað það atriði snertir bendir framkvæmdastjórnin á að tilskipunin hafi verið tekin upp í V. og VIII. viðauka EES-samningsins samkvæmt ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 158/2007, þar með talin ákvæði sem eigi við um einstaklinga sem eru óvirkir í atvinnulífinu, líkt og gagnáfrýjandi. Tekið er fram í formála ákvörðunarinnar að hugtakið „sambandsborgararéttur“ komi ekki fyrir í EES-samningnum (8.-liður) og að samningurinn hafi ekki að geyma stefnu í málum innflytjenda (9.-liður). Jafnframt er nánar fjallað um þessa þætti í sameiginlegri yfirlýsingu samningsaðila, þar sem fram kemur að engin ákvæði um stjórnmalaleg réttindi ríkisborgara EES-ríkjanna séu hluti EES-samningsins. Það hefur þó engin áhrif á beitingu b-liðar 1. mgr. 7. gr. varðandi einstaklinga sem eru óvirkir í atvinnulífinu.

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

86. Framkvæmdastjórnin leggur til að dómstóllinn svari spurningunum með eftirfarandi hætti:

Það samrýmist ekki ákvæðum 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB að ríki (A), sem á aðild að samningnum, gefi 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, þótt hjónunum væri heimilt að samnýta persónuafslátt sinn ef þau byggju bæði í ríki (A).

Skattgreiðanda er heimilt að bera fyrir sig 7. gr. tilskipunar 2004/38/EB, frá og með gildistökudegi ákvæðisins til bráðabirgða samkvæmt 2. mgr. 103. gr. EES-samningsins.

Per Christiansen
Framsögumaður