KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI RUIZ-JARABO COLOMER

ippreżentati fis-27 ta' Ottubru 2009[1]

1. Il-Hoge Raad (Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi) għamlet domanda preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-konformità mal-Artikolu 43 KE tat-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dħul Olandiża li jwassal għal diskriminazzjoni kontra l-persuni taxxabbli mhux residenti, minkejja li dawn għandhom il-possibbiltà li jagħżlu minn qabel bejn is-sistema fiskali ta' persuni taxxabbli residenti u s-sistema tagħhom stess.

2. Din il-kawża toffri lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità li tistabbilixxi jekk, fid-dawl tal-ġurisprudenza tagħha fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, dritt ta' għażla fil-qasam tat-tassazzjoni jinnewtralizzax trattament diskriminatorju. Madankollu, kif ser nesponi iktar 'il quddiem, il-fatt li r-residenti u dawk mhux residenti jitpoġġew fl-istess keffa jista' jkun qiegħed jaħbi ingann, peress li f'ċerti każijiet, wieħed jista' jafferma, fuq l-istess linja ta' dak li qal il-majjal protagonista f'*Animal Farm*, li l-persuni taxxabbli Ewropej kollha huma ugwali, iżda ftit minnhom huma iktar ugwali minn oħrajn[2].

3. Id-domanda preliminari li saret tipprovdi eżempju tajjeb ta' din id-distorsjoni Orwelljana.

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Il-leġiżlazzjoni Komunitarja*

4. L-Artikolu 43 KE jistabbilixxi l-libertà ta' stabbiliment tal-impriżi u tal-professjonisti fil-Komunità kollha:

"[f]il-qafas tad-disposizzjonijiet ta' hawn taħt ir-restrizzjonijiet għal-libertà ta' l-istabbiliment ta' ċittadini ta' Stat Membru fit-territorju ta' Stat Membru ieħor, għandhom jiġu projbiti. Tali projbizzjoni għandha testendi ruħha wkoll għal restrizzjonijiet

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 — "G. Orwell, *Animal Farm, The Complete Novels of George Orwell*, Penguin Classics, Londra, 2009 jirrakkonta li l-famuż kmandament finali, li jikteb mill-ġdid l-ewwel sebgħa u jagħmilhom f'wieħed, intqal mill-majjal Squealer '[...] b'ħaddejn tondi ħafna, għajnejn li jibbru, movimenti ħfief u vuċi penetranti. Kien oratur brillanti, u meta kien ikun qed jargumenta punt diffiċli, kien joqgħod joqmos minn banda għall-oħra u jxejjer dembu u dan b'xi mod kien persważiv ħafna. L-oħrajn kienu jgħidu fuqu li Squealer seta' sewwasew iġiegħlek tara abjad flok iswed' [traduzzjoni libera]."

fuq l-istabbiliment ta' aġenziji, fergħat u sussidjarji, minn ċittadini ta' Stat Membru stabbiliti fit-territorju ta' Stat Membru ieħor.

Il-libertà ta' l-istabbiliment tinkludi d-dritt li tibda u teżerċita attivitajiet bħala persuna li taħdem għal rasa, kif ukoll li tikkostitwixxi u tmexxi impriżi u b'mod partikolari kumpanniji li jaqgħu taħt it-tifsira ta' l-Artikolu 48, paragrafu 2, taħt il-kondizzjonijiet stipulati fil-liġijiet tal-pajjiż ta' listabbiliment, għaċ-ċittadini tiegħu stess, bla ħsara għad-disposizzjonijiet tal-Kapitolu dwar il-kapital."

B — *Il-leġiżlazzjoni Olandiża*

5. Fil-Pajjiżi l-Baxxi, it-taxxa fuq id-dħul hija rregolata mill-Wet op de Inkomstenbelating 2001 (Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul). Skont l-Artikolu 2.1 ta' din il-liġi, il-persuni fiżiċi mhux residenti f'dan il-pajjiż huma suġġetti għat-taxxa msemmija jekk huma jirċievu dħul fit-territorju Olandiż.

6. L-Artikolu 7.2 jiddeskrivi d-dħul taxxabbli skont kif ġej:

"1. Id-dħul taxxabbli li ġej minn xogħol jew proprjetà fil-Pajjiżi l-Baxxi jikkonsisti fid-dħul li ġej minn xogħol jew proprjetà fil-Pajjiżi l-Baxxi wara t-tnaqqis tat-telf li ġej minn xogħol jew proprjetà, ikkalkolat skont ir-regoli li jinsabu fil-Kapitolu 3.

2. Id-dħul taxxabbli li ġej minn xogħol jew proprjetà fil-Pajjiżi l-Baxxi huwa l-ammont globali li jinkludi dan li ġej:

a) il-profitt taxxabbli minn impriża Olandiża, jiġifieri t-totalità tal-benefiċċji minn impriża jew minn parti ta' impriża operata minn stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi jew minn rappreżentant permanenti stabbilit fil-Pajjiżi l-Baxxi (impriża Olandiża)

[...]"

7. It-tnaqqis applikabbli għall-imprenditur huwa ddefinit mill-Artikolu 3.74 tal-istess liġi, iżda l-Artikolu 3.76 jippreċiża li t-tnaqqis mogħti lill-persuna li taħdem għal rasha huwa possibbli għal dawk li jaħdmu numru minimu ta' sigħat. L-ammont ta' dan it-tnaqqis jiddependi mill-profitt. Huwa jiġi kkalkolat skont skala digressiva li tinsab fil-liġi.

8. Skont l-Artikolu 3.6 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul, il-"kriterju orarju" għandu jfisser:

"[...] il-prestazzjoni, matul is-sena kalendarja, ta' mill-inqas 1 225 siegħa ta' xogħol ma' impriża waħda jew iktar li minnha l-persuna taxxabbli ddaħħal profitt bħala imprenditur [...]".

9. Għalkemm il-liġi nazzjonali ma ssemmix dan espressament, il-qorti tar-rinviju tqis li f'dan l-ammont ta' sigħat għandhom jitqiesu biss dawk is-sigħat li l-persuna taxxabbli mhux residenti tqatta' terżerċita attivitajiet fi stabbiliment li jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi. Jirriżulta mill-proċess li, skont l-Artikolu 9 tal-Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Digriet tal-2001 dwar il-ħelsien minn taxxa doppja), il-persuni taxxabbli li jirrisjedu fil-Pajjiżi l-Baxxi jistgħu jinkludu fil-kalkolu totali s-sigħat maħduma kemm f'dan il-pajjiż kif ukoll barra mill-pajjiż.

10. L-Artikolu 2.5 tal-liġi msemmija jintroduċi sistema fiskali mhux mandatorja għall-imprendituri mhux residenti, u dan skont kif ġej:

"[i]l-persuna taxxabbli residenti li ma tirrisjedix fil-Pajjiżi l-Baxxi matul is-sena kalendarja kollha u l-persuna taxxabbli mhux residenti li, bħala residenti ta' Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea jew ta' Stat terz indikat permezz ta' digriet ministerjali, li miegħu l-Pajjiżi l-Baxxi jkunu ffirmaw ftehim dwar il-ħelsien minn taxxa doppja li jipprevedi l-iskambju ta' informazzjoni, tiġi ntaxxata fl-imsemmi Stat Ewropew jew terz, tista' tagħżel li tkun suġġetta għad-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti. Il-provi meħtieġa fil-kuntest tal-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jistgħu jiġu preskritti permezz ta' digriet ministerjali. [...]"

II — Il-fatti

11. F. Gielen jaħdem għal rasu u jirrisjedi fil-Ġermanja, il-pajjiż tal-oriġni tiegħu, fejn, flimkien ma' żewġ persuni oħra, jopera impriża ta' koltivazzjoni fis-serer. Din

l-impriża għandha stabbiliment permanenti fil-Pajjiżi l-Baxxi fejn jiġu kkoltivati pjanti ornamentali.

12. Fl-2001, F. Gielen iddikjara dħul fil-Pajjiżi l-Baxxi ta' EUR 11 577 li ġej mill-istabbiliment Olandiż tiegħu. Peress li kien ħadem inqas minn 1 225 siegħa għall-attivitajiet tiegħu fil-Pajjiżi l-Baxxi, huwa ma ssodisfax ir-rekwiżit tal-Artikolu 3.6 tal-Liġi u, konsegwentement, ġie rrifjutat lilu d-dritt li jnaqqas mill-profitti taxxabbli tiegħu l-ammont ta' EUR 6 084 li kien ikun intitolat għalihom minħabba d-dħul tiegħu miksub f'dan l-Istat Membru.

13. Wara li ngħatat id-deċiżjoni tal-awtoritajiet fiskali li biha rrifjutawlu d-dritt għat-tnaqqis imsemmi, il-persuna kkonċernata resqet ilment amministrattiv li ġie miċħud, b'mod li huwa appella quddiem il-qorti ta' Breda, li wkoll iddikjaratu infondat. F. Gielen ippreżenta appell minn din id-deċiżjoni quddiem il-Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (qorti tal-appell ta' Bois-le-Duc), li laqgħet parzjalment it-talbiet tar-rikorrenti billi qieset li F. Gielen seta' jitlob it-tnaqqis inkwistjoni, minkejja li huwa ma kienx ħadem il-minimu ta' 1 225 siegħa fil-Pajjiżi l-Baxxi, iżda kkalkolat l-ammont *pro rata* bbażat fuq il-perċentwali tat-totalità tad-dħul kollu li kien attribwibbli għad-dħul tiegħu fil-Pajjiżi l-Baxxi. Fuq din il-bażi, il-Gerechtshof naqqset id-dħul taxxabbli għal EUR 11 188.

14. F. Gielen appella quddiem il-qorti ta' kassazzjoni, il-Hoge Raad, mis-sentenza mogħtija fl-appell, fejn insista li huwa kellu d-dritt għat-tnaqqis sħiħ ta' EUR 6 084 li huwa seta' jistenna minħabba d-dħul tiegħu fil-Pajjiżi l-Baxxi. Min-naħa tagħhom, l-awtoritajiet konvenuti ppreżentaw appell inċidentali fil-qorti ta' kassazzjoni fejn iddefendew it-teżi l-opposta.

15. Fl-4 ta' Ottubru 2007, l-avukat ġenerali tal-Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw, ippreżenta l-konklużjonijiet tiegħu, fejn huwa qabel mal-argumenti ta' F. Gielen, billi qies li persuna mhux residenti li jirrifjutawlha milli tgħodd is-sigħat ta' ħidma mwettqa fi Stat Membru ieħor għall-finijiet tat-tnaqqis fiskali hija vittma ta' diskriminazzjoni li tmur kontra d-dritt Komunitarju. Huwa żied li s-sistema fiskali Olandiża tippermetti lill-imprendituri mhux residenti bħalma huwa F. Gielen, li jagħżlu s-sistema tar-residenti, li biha jingħaddulhom is-sigħat kollha maħduma, kemm fil-Pajjiżi l-Baxxi kif ukoll fi Stati oħra tal-Unjoni. Din l-għażla ssewwi d-diskriminazzjoni msemmija iktar 'il fuq u tippreżerva l-kompatibbiltà tagħha mat-Trattat KE.

III — Id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

16. Fid-dawl tal-allegazzjonijiet tal-partijiet kif ukoll tal-konklużjonijiet tal-avukat ġeneral Overgaauw, it-Tielet Awla tal-Hoge Raad issospendiet il-proċeduri u, b'digriet tat-12 ta' Settembru 2008, għamlet id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 43 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-applikazzjoni ta' dispożizzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali ta' Stat Membru fuq il-profitt li ċittadin ta' Stat Membru ieħor (persuna taxxabbli barranija) għamel minn parti tal-impriża tiegħu stabbilita fl-ewwel Stat Membru jekk, meta tiġi interpretata b'ċertu mod, din id-dispożizzjoni toħloq effettivament diskriminazzjoni kuntrarja fiha nfisha għall-Artikolu 43 KE bejn il-persuni taxxabbli nazzjonali u l-persuni taxxabbli barranin, iżda l-persuna taxxabbli barranija kellha l-possibbiltà tagħżel bejn li tiġi ttrattata bħala persuna taxxabbli nazzjonali u, minħabba raġunjiet personali, ma użatx din il-possibbiltà?"

17. Id-domanda preliminari ġiet ippreżentata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Ottubru 2008.

18. F. Gielen, il-Gvern Olandiż, Ġermaniż, Estonjan, Svediż u Portugiż, kif ukoll il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

19. Ir-rappreżentant ta' F. Gielen kif ukoll l-aġenti tal-Gvern Olandiż, Svediż, Ġermaniż, Portugiż, Estonjan kif ukoll il-Kummissjoni kienu preżenti għas-seduta tas-17 ta' Settembru 2009 sabiex jesponu l-osservazzjonijiet orali tagħhom.

IV — Ammissibbiltà

20. Il-Gvern Portugiż u F. Gielen isostnu li d-domandi tal-Hoge Raad huma ta' natura ipotetika u jirrigwardaw biss l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali, xogħol li jaqa' fil-kompitu esklużiv tal-qrati tal-Istati Membri.

21. Skont ġurisprudenza stabbilita, hija l-qorti nazzjonali, li quddiemha tressqet il-kawża, li għandha tevalwa kemm in-neċessità għal deċiżjoni preliminari sabiex tkun f'pożizzjoni li tagħti s-sentenza tagħha, kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li

hija tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja[3]. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat, f'ċerti ċirkustanzi eċċezzjonali, li teżamina l-kundizzjonijiet li fihom hija tiġi adita mill-qorti nazzjonali sabiex tivverifika l-ġurisdizzjoni tagħha stess[4]. Dan ikun il-każ meta l-kwistjoni mressqa quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja hija ta' natura purament ipotetika[5], peress li l-ispirtu ta' kollaborazzjoni li għandu jipprevali f'rinviju għal deċiżjoni preliminari jimplika li, min-naħa tagħha, il-qorti nazzjonali għandha tagħti każ tar-rwol fdat lill-Qorti tal-Ġustizzja, li huwa li tikkontribwixxi għall-amministrazzjoni tal-ġustizzja fl-Istati Membri u li ma jiġux ifformulati opinjonijiet konsultattivi dwar domandi generali jew ipotetiċi[6].

Għalkemm l-alternattiva offruta lir-rikorrent ma tistax tiġi evalwata ħlief fil-kuntest ta' applikazzjoni "ipotetika" tar-regoli Olandiżi, biex isir "test" fuq l-ugwaljanza, jeħtieġ li jintuża kriterju ta' riferiment[7]. Meta tkun qed tiġi evalwata diskriminazzjoni prevista f'regola ġuridika, il-paragun għandu jsir billi din ir-regola titqabbel ma' dispożizzjonijiet oħra. Għall-kompletezza tar-raġunament, il-kriterju ta' riferiment jiġi applikat dejjem "ipotetikament", madankollu mingħajr ma tingħata natura "ipotetika" lill-kontroversja.

22. Kif indikajt iktar 'il fuq, il-kwistjoni mistħarrġa quddiem il-Hoge Raad tirrigwarda l-effetti ta' għażla rregolata mil-liġi Olandiża. F. Gielen għażel waħda miż-żewġ possibbiltajiet li kellu disponibbli għalih (dik li tirrigwarda l-persuni mhux residenti) u jilmenta mis-sitwazzjoni żvantaġġuża li jsib ruħu fiha meta pparagunata ma' dik tal-persuni taxxabbli residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi.

23. Barra minn hekk, ma naħsibx li kriterju ta' riferiment żbaljat intuża biex jissostanzja l-paragun bejn residenti u mhux residenti. Dan l-aspett jaqa' fl-evalwazzjoni tan-natura diskriminatorja, li trid issir fl-analiżi tal-mertu, peress li bħala tali, huwa ma jaffettwax ir-rilevanza tad-domanda preliminari, iżda fil-fatt l-eżami ddettaljat li għandu jsir minn dan l-aspett.

24. Konsegwentement, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara ammissibbli d-domanda preliminari li saret.

3 — Sentenzi tas-16 ta' Lulju 1992, Meilicke (C-83/91, Ġabra p. I-4871, punt 23); tat-18 ta' Marzu 2004, Siemens u ARGE Telekom (C-314/01, Ġabra p. I-2549, punt 34); tat-22 ta' Novembru 2005, Mangold (C-144/04, Ġabra p. I-9981, punt 34); tat-18 ta' Lulju 2007, Lucchini (C-119/05, Ġabra p. I-6199, punt 43), u tas-6 ta' Novembru 2008, Trespa International (C-248/07, Ġabra p. I-8221, punt 32).

4 — Sentenza tas-16 ta' Diċembru 1981, Foglia (244/80, Ġabra p. 3045, punt 21)

5 — Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2001, PreussenElektra (C-379/98, Ġabra p. I-2099, punt 39); tat-22 ta' Jannar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Ġabra p. I-607, punt 19); tal-5 ta' Frar 2004, Schneider (C-380/01, Ġabra p. I-1389, punt 22), u tat-12 ta' Ġunju 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Ġabra p. I-4207, punt 25).

6 — Sentenzi Foglia, iċċitati iktar 'il fuq, punti 18 u 20; tat-3 ta' Frar 1983, Robards (149/82, Ġabra p. 171, punt 19); Meilicke, iċċitata iktar 'il fuq, punt 64, u tat-18 ta' Diċembru 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Ġabra p. I-11995, punt 15).

7 — T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, It-tieni edizzjoni, University Press, Oxford, 2006, p. 81 sa 83.

V — Analiżi tad-domanda preliminari

25. Din l-analiżi għandha tinqasam f'żewġ fażijiet.

26. Fl-ewwel lok, F. Gielen jafferma li l-impossibbiltà li jgħodd is-sigħat maħduma fil-Ġermanja, sabiex jikseb it-tnaqqis tat-taxxa fuq id-dħul Olandiża, tikkostitwixxi limitazzjoni li fil-Pajjiżi l-Baxxi tapplika biss għal dawk mhux residenti li jagħżlu s-sistema maħsuba għalihom. L-Istati li ppreżentaw l-osservazzjonijiet f'dawn il-proċeduri għal deċiżjoni preliminari, kif ukoll il-Kummissjoni u F. Gielen, issottomettew opinjonijiet kunfliġġenti fuq dan il-punt.

27. Fit-tieni lok, id-dubji tal-Hoge Raad jirrigwardaw essenzjalment il-ġustifikazzjoni invokata mill-Gvern Olandiż. Il-persuni li jaħdmu għal rashom li ma jirresjedux fil-Pajjiżi l-Baxxi, iżda li jdaħħlu profitti fit-territorju ta' dan l-Istat, għandhom il-possibbiltà li jagħżlu s-sistema applikabbli għall-persuni taxxabbli residenti. B'hekk, F. Gielen seta' jagħżel it-tieni sistema u jgħodd is-sigħat maħduma fil-Ġermanja. Huwa ddeċieda liberament li ma jagħmilx dan, b'mod li huwa ma sofra l-ebda diskriminazzjoni li tirriżulta mil-leġiżlazzjoni inkwistjoni, peress li d-differenza fit-trattament li huwa oġġezzjona għaliha tirriżulta mill- għażla tiegħu stess.

28. Il-qorti suprema tar-rinviju ma għandha ebda dubju fir-rigward tal-fatt li t-tnaqqis ikkontestat huwa diskriminatorju għall-persuni mhux residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi u li, għaldaqstant, imur kontra l-Artikolu 43 KE. Kieku l-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta din il-premessa, hija jkollha teżamina biss l-effetti tal-għażla prevista mil-liġi Olandiża. Madankollu, il-parteċipanti kollha f'dawn il-proċeduri għal deċiżjoni preliminari ma jaqblux mal-fehma tal-Hoge Raad. Iktar minn hekk, kif jindika ġustament il-Gvern Ġermaniż, kieku l-limitazzjoni fuq is-sigħat maħduma barra mill-pajjiż kienet konformi mad-dritt Komunitarju, ma kienx ikun hemm ebda sens li tingħata deċiżjoni fuq is-sistema ta' għażla tat-taxxa inkwistjoni.

29. Fil-qosor, għandu jiġi stabbilit jekk is-sistema ta' tnaqqis prevista fil-Pajjiżi l-Baxxi għall-persuni mhux residenti li jaħdmu għal rashom hijiex kompatibbli mal-Artikolu 43 KE. Jekk ir-risposta tkun fin-negattiv, jeħtieġ li tiġi eżaminata b'mod iktar iddettaljat is-sistema ta' għażla tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul, li tippermetti lil persuni mhux residenti li jagħżlu s-sistema fiskali tar-residenti.

A — *It-tnaqqis mogħti lill-persuni li jaħdmu għal rashom u n-natura diskriminatorja tal-kalkolu tas-sigħat maħduma mill-persuni mhux residenti*

30. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regola tat-trattament ugwali tipprojbixxi mhux biss id-diskriminazzjonijiet ċari bbażati fuq iċ-ċittadinanza iżda wkoll kull forma moħbija ta' diskriminazzjoni li, permezz tal-użu ta' kriterji oħra ta' distinzjoni, twassal fil-fatt għall-istess riżultat[8]. B'hekk, kemm jekk diretta jew indiretta, id-diskriminazzjoni tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet paragunabbli jew ukoll fl-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti[9].

31. B'riferiment għas-sentenza Schumacker[10], il-Qorti tal-Ġustizzja insistiet fuq il-fatt li, fil-qasam tat-taxxi diretti, is-sitwazzjoni tar-residenti u dik tal-persuni mhux residenti ma hijiex paragunabbli[11]. Id-dħul li persuna mhux residenti tirċievi fit-territorju ta' Stat Membru ħafna drabi jikkostitwixxi parti biss mid-dħul globali tagħha kkonċentrat fil-post tar-residenza tagħha. Barra minn hekk, il-kapaċità kontributtiva personali tal-persuna mhux residenti, li wieħed jasal għaliha billi jieħu inkunsiderazzjoni d-dħul kollu tagħha u s-sitwazzjoni personali u familjari tagħha, tista' tkun evalwata b'mod iktar faċli fil-post li fih din il-persuna jkollha ċ-ċentru tal-interessi personali u ekonomiċi tagħha[12]. Dan il-post ġeneralment jikkorrispondi għar-residenza abitwali tal-persuna kkonċernata.

32. Din l-affermazzjoni wasslet lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex taċċetta li l-fatt li Stat Membru ma jħallix lil persuna mhux residenti tibbenefika minn ċerti benefiċċji fiskali li huwa jagħti lir-residenti ma huwiex diskriminatorju, peress li dawn iż-żewġ kategoriji ta' persuni taxxabbli ma humiex f'sitwazzjoni paragunabbli[13].

33. Il-prinċipji mfakkra hawn fuq ma jagħtux libertà assoluta lill-Istati Membri, u lanqas ma jawtorizzawhom jistabbilixxu sistemi manifestament diskriminatorji kontra l-persuni taxxabbli mhux residenti. Anzi, għall-kuntrarju ta' dan, il-ġurisprudenza Schumacker riedet tevita li jkun hemm miżuri nazzjonali li jirriżervaw trattament differenti lil persuni mhux residenti li

8 — Sentenzi tat-12 ta' Frar 1974, Sotgiu (152/73, Ġabra p. 153, punt 11); tal-21 ta' Novembru 1991, Le Manoir (C-27/91, Ġabra p. I-5531, punt 10); tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx (C-80/94, Ġabra p. I-2493, punt 16), u tas-27 ta' Novembru 1997, Meints (C-57/96, Ġabra p. I-6689, punt 44).

9 — Sentenzi tal-11 ta' Awwissu 1995, Wielockx, iċċitata iktar 'il fuq, punt 17; tas-7 ta' Mejju 1998, Lease Plan (C-390/96, Ġabra p. I-2553, punt 34); tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni (C-156/98, Ġabra p. I-6857, punt 84), u tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Ġabra p. I-2107, punt 46).

10 — Sentenza tal-14 ta' Frar 1995 (C-279/93, Ġabra p. I-225).

11 — Sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 31; tat-12 ta' Mejju 1998, Gilly (C-336/96, Ġabra p. I-2793, punt 49), u tad-9 ta' Novembru 2006, Turpeinen (C-520/04, Ġabra p. I-10685, punt 26).

12 — Sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punti 31 u 32; tal-14 ta' Settembru 1999, Gschwind (C-391/97, Ġabra p. I-5451, punt 22); tas-16 ta' Mejju 2000, Zurstrassen (C-87/99, Ġabra p. I-3337, punt 21); tat-12 ta' Ġunju 2003, Gerritse (C-234/01, Ġabra p. I-5933, punt 43); tal-1 ta' Lulju 2004, Wallentin (C-169/03, Ġabra p. I-6443, punt 15); tas-6 ta' Lulju 2006, Conijn (C-346/04, Ġabra p. I-6137, punt 20), u tal-25 ta' Jannar 2007, Meindl (C-329/05, Ġabra p. I-1107, punt 23).

13 — Sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 34.

jkunu f'sitwazzjoni simili għal dik tar-residenti[14]. Il-kawża Schumacker tidher li hija sinjifikattiva ħafna f'dan ir-rigward, peress li hija kienet tikkonċerna ċittadin Belġjan residenti fil-Belġju li kien daħħal kważi d-dħul kollu tiegħu fil-Ġermanja. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet sostniet li, peress li Schumacker kien jinsab f'sitwazzjoni identika għal dik ta' ħaddiem residenti fil-Ġermanja u peress li s-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu ma setgħetx tiġi eżaminata, huwa kien ġarrab diskriminazzjoni. Is-sentenzi Wielockx, Gschwind jew Meindl huma bbażati fuq l-istess raġunament[15].

34. Jirriżulta minn din il-ġurisprudenza li l-inugwaljanza ssir leġittima meta s-sitwazzjoni personali u familjari tvarja sostanzjalment bejn ir-residenti u dawk li ma humiex. Min-naħa l-oħra, id-diskriminazzjoni tkun illegali jekk id-differenza tikkonċerna tnaqqis marbut direttament mal-attività li ġġenerat id-dħul taxxabbli[16]. Għall-kuntrarju ta' dan, il-Qorti tal-Ġustizzja tosserva r-regoli fiskali nazzjonali li jinkoraġġixxu, jippremjaw jew jippenalizzaw, permezz tal-politika fiskali, kull attività ekonomika marbuta mas-sitwazzjoni personali tal-persuni taxxabbli[17]. Permezz ta' din id-distinzjoni, huwa aċċettat espressament li l-Istati Membri jgawdu marġni ta' diskrezzjoni iktar limitata meta tkun protetta attività ekonomika speċifika, u dan indipendentement mis-sitwazzjoni personali ta' dawk li jeżerċitawha. Madankollu, il-ġurisprudenza tiggarantixxi li s-sovranità fiskali ta' kull Stat Membru hija ssalvagwardjata meta l-ostakolu jikkonċerna s-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli, element li kull awtorità għandha tevalwa skont il-kriterji territorjali. Din l-analiżi, li ma hijiex nieqsa minn diffikultajiet[18], għandha l-loġika proprja tagħha, peress li l-kompetenza f'qasam fiskali tibqa' xorta waħda f'idejn kull pajjiż u l-Qorti tal-Ġustizzja ma tixtieqx tindaħal f'aspett daqshekk delikat, li jaffettwa direttament il-finanzi tal-Istati Membri[19].

35. It-tnaqqis previst fl-Artikolu 3.74 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul Olandiża jista' jiġi invokat kemm mill-persuni mhux residenti kif ukoll mir-residenti. Il-persuni mhux residenti għandhom iqattgħu minimu annwali ta' 1 225 siegħa fil-Pajjiżi l-Baxxi, filwaqt li r-residenti għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni mhux

14 — Fil-konklużjonijiet li ppreżentajt fil-kawża Gschwind, sentenza iċċitata iktar 'il fuq, jien esprimejt din l-idea wkoll, u żidt ngħid fil-punt 42 li s-sentenza Schumacker "ma kinitx intiża li tabbanduna l-prinċipju aċċettat b'mod ġenerali mid-dritt fiskali internazzjonali, li jinsab inkorporat fid-dritt tal-Istati Membri permezz tal-mudell tal-konvenzjoni tal-OECD fil-qasam tat-taxxa doppja, u li skontu huwa l-obbligu tal-Istat ta' residenza li jintaxxa lill-persuna taxxabbli b'mod globali, filwaqt li jieħu inkunsiderazzjoni l-elementi li jirriżultaw mis-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

15 — Sentenzi ċċitati iktar 'il fuq.

16 — Sentenzi tat-8 ta' Mejju 1990, Biehl (C-175/88, Ġabra p. I-1779, punt 16); Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 36; Gerritse, iċċitata iktar 'il fuq, punti 27 u 28; tat-3 ta' Ottubru 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Ġabra p. I-9461, punt 42); tal-15 ta' Frar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Ġabra p. I-1425, punt 23), u tal-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et* (C-11/07, Ġabra p. I-6845, punt 50).

17 — Ġurisprudenza ċċitata fin-nota preċedenti u V. Almendral, "La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional", EUI Working Papers LAW 2008/25, p. 17 sa 21 u 23 sa 26.

18 — Kif jenfasizza V. Almendral, *op. cit.*, p. 21, il-ġurisprudenza tibqa' inċerta, inkwantu l-Qorti tal-Ġustizzja ma tridx jew ma tistax tagħmel distinzjoni oġġettiva bejn it-tnaqqis marbut mad-dħul u t-tnaqqis personali.

19 — Il-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi l-kompetenza tal-Istati fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, sa fejn din tiġi eżerċitata b'rispett għad-dritt Komunitarju: sentenzi tal-15 ta' Mejju 1997, Futura Participations u Singer (C-250/95, Ġabra p. I-2471, punt 19); tas-26 ta' Ottubru 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Ġabra p. I-7447, punt 32); tat-28 ta' Ottubru 1999, Vestergaard (C-55/98, Ġabra p. I-7641, punt 15); tal-14 ta' Diċembru 2000, AMID (C-141/99, Ġabra p. I-11619, punt 19), u tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 29).

biss is-sigħat maħduma f'dan il-pajjiż, iżda ukoll is-sigħat maħduma fi Stati oħra. Din hija inugwaljanza fit-trattament evidenti, li l-Gvern Olandiż jirrikonoxxi. Madankollu, ċerti Stati jirrifjutaw milli jipparagunaw is-sitwazzjoni tal-persuni mhux residenti ma' dik tar-residenti u jsostnu li d-diskriminazzjoni inkwistjoni hija kompatibbli mal-Artikolu 43 KE.

36. Jiena ma naqbilx ma' din il-fehma.

37. It-tnaqqis ikkontestat għandu l-għan li l-Pajjiżi l-Baxxi jiddeskrivu bil-mod kif ġej f'din il-proċedura: l-intaxxar tad-dħul ta' persuni li jaħdmu għal rashom għandu japplika għal dawk li jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom b'mod prinċipali[20]. Id-dritt fiskali Olandiż, fir-rigward tal-persuni li jaħdmu għal rashom, ħoloq sistema ta' tassazzjoni li tippremja lil dawk li jidħlu b'mod sinjifikattiv f'attività imprenditorjali. Biex dan ir-riżultat ikun iggarantit, iridu jinħadmu numru ta' sigħat speċifiċi.

38. Persuna mhux residenti li taħdem għal rasha fl-Pajjiżi l-Baxxi, fejn hija tiġi ntaxxata, għandha taħdem numru minimu ta' sigħat biex tkun tista' titlob it-tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 3.74 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul. Hija għandha taħdem dawn is-sigħat ukoll *biex turi li l-attività prinċipali tagħha hija ta' natura imprenditorjali*[21]. Kif ġustament indikat il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, il-kriterju tas-sigħat previst mil-leġiżlazzjoni Olandiża ma huwiex intiż li jikkundizzjona jew jevalwa s-sitwazzjoni personali jew familjari tal-persuna taxxabbli, iżda biex jiżgura l-fatt li dawk li jipprattikaw attività speċifika (f'dan il-każ, xogħol għal rashom) jkunu sinċiera[22]. Billi teżiġi li wieħed jaħdem fil-Pajjiżi l-Baxxi ż-żmien stipulat, ir-regola nazzjonali ma tikkontribwixxix biex tiċċara t-tip ta' attività inkwistjoni.

39. L-Artikolu 3.74 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul jirreferi għan-natura tal-prestazzjoni ntaxxata u mhux għaċ-ċirkustanzi personali jew familjari tal-persuna taxxabbli, b'mod li s-sitwazzjoni ta' persuna li taħdem għal rasha li ma hijiex residenti hija paragunabbli ma' dik ta' persuna residenti li taħdem għal rasha, tal-inqas f'dak li jikkonċerna t-tnaqqis fiskali msemmi fid-dispożizzjoni msemmija.

40. Konsegwentement, jiena nqis li l-Pajjiżi l-Baxxi jwettqu diskriminazzjoni kontra

20 — Hekk kif ikkonferma l-aġent tal-Gvern Olandiż waqt is-seduta.

21 — F. Gielen jirreferi għall-konklużjonijiet ippreżentati mill-avukat ġenerali fil-Hoge Raad fil-proċedura prinċipali, fil-punt 6.2.3 fejn hemm indikat li l-"kriterju tas-sigħat ma jistax jiġi ddistakkat mill-benefiċċji mogħtija lill-imprendituri [...]. Fi ftit kliem, l-istorja tal-liġi tirrileva li l-għan tal-kriterju tas-sigħat huwa li jimpedixxi li l-imprendituri 'foloz' jibbenefikaw minn benefiċċji mogħtija lill-imprendituri jew, impoġġija b'mod pożittiv: li jiżguraw li huma biss l-imprendituri 'veri' li jkunu jistgħu jibbenefikaw mill-benefiċċji mogħtija lill-imprendituri."

22 — Punt 10 tal-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni.

persuni li jaħdmu għal rashom mhux residenti billi jipprekluduhom (b'differenza mir-residenti) li jgħoddu ż-żmien maħdum fi Stat ieħor sabiex juru n-natura sinjifikattiva tal-attività ekonomika tagħhom.

41. F'dan il-kuntest, għandu jiġi stabbilit jekk id-diskriminazzjoni hijiex iġġustifikata minħabba li l-persuna taxxabbli mhux residenti setgħat tagħżel minn jeddha s-sistema fiskali tar-residenti.

42. Dan huwa l-qofol tal-kwistjoni ta' din id-domanda preliminari.

B — *Is-sistema ta' tassazzjoni ta' għażla intiża għall-persuni mhux residenti u r-rwol tagħha bħala mekkaniżmu għan-newtralizzazzjoni ta' diskriminazzjoni*

43. Kif spjegajt iktar 'il fuq, il-Hoge Raad issostni li t-tnaqqis stabbilit għall-persuni li jaħdmu għal rashom mil-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul jimplika diskriminazzjoni. Il-gvern Olandiż u Svediż, kif ukoll F. Gielen, jaqblu ma' din il-fehma. Madankollu jeżistu diverġenzi fir-rigward tal-kwistjoni prinċipali f'din il-kawża f'dak li jikkonċerna l-possibbiltà, offruta mil-leġiżlazzjoni Olandiża lill-imprendituri mhux residenti, li jiġu ntaxxati daqs li kieku huma residenti u li ma jsofrux l-allegat trattament diskriminatorju.

44. Fuq dan il-punt, l-Istati kollha li ppreżentaw l-osservazzjonijiet jaqblu mat-teżi msejħa tan-"newtralizzazzjoni", li biha d-dritt għall-għażla jippermetti lill-persuna taxxabbli li tevalwa l-vantaġġi u l-iżvantaġġi ta' kull sistema. Jekk il-persuna kkonċernata tippreferi sistema diskriminatorja li hija setgħet tevita kieku għażlet it-tieni alternattiva, ma tistax imbagħad tilmenta mill-inugwaljanza li tirriżulta minn din is-sitwazzjoni. L-avukat ġenerali tal-Hoge Raad ikkonkluda f'dan is-sens ukoll fil-kawża prinċipali.

45. F. Gielen u l-Kummissjoni jadottaw approċċ differenti biex isolvu d-domanda preliminari u jiffukaw, fost motivi oħra, fuq il-piżijiet amministrattivi imposti fuq persuna li mhix residenti li taħdem għal rasha li tkun tixtieq tagħżel is-sistema tar-residenti.

1. Id-dritt ta' għażla bħala strument għall-validazzjoni ta' illegalità

46. Din il-kawża tqajjem problema delikata dwar il-prinċipju tal-ugwaljanza. F'termini iktar astratti, il-Hoge Raad tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk diskriminazzjoni illegali tistax issir leġittima meta din tkun intgħażlet liberament mill-vittma stess. Din id-dilemma hija partikolarment importanti fil-qasam fiskali, fejn il-persuna taxxabbli spiss ikollha l-għażla bejn diversi sistemi li, f'ċerti każijiet, fihom elementi li jistgħu jirriżultaw żvantaġġużi[23].

47. Dak li jkun vittma ta' element ta' diskriminazzjoni fil-liġi ma jkunx f'sitwazzjoni paragunabbli għal dik ta' persuna li tkun vittma ta' diskriminazzjoni individwali jew fattwali. Meta l-leġiżlatur jew l-awtoritajiet amministrattivi jistabbilixxu kuntest ġuridiku u stabbli, huma jistudjaw firxa wiesgħa ta' possibbiltajiet u jgawdu minn setgħa diskrezzjonali wiesgħa. Madankollu, l-awtur ta' deċiżjoni individwali jew ta' prattika fattwali normalment jibbaża ruħu fuq kuntest ġuridiku iktar iddefinit u konkret. Konsegwentement, il-leġiżlatur jingħata poter ikbar u din il-firxa ta' għażliet li huwa għandu ma tistax twassal għal diskriminazzjoni ħlief f'ċirkustanzi partikolarment serji[24]. Is-sempliċi regolamentazzjoni timplika dejjem trattament differenti, peress li r-regola hija applikata normalment għal ċerti individwi u mhux għal kulħadd[25]. Din id-distinzjoni ma tiksirx minnha nfisha l-prinċipju tal-ugwaljanza, bħal fil-każ ta' sistema li toffri diversi alternattivi u, għaldaqstant, sistemi ġuridiċi distinti.

48. L-Istati li pparteċipaw f'dawn il-proċeduri għal domanda preliminari jsostnu li dik il-persuna li tagħżel liberament li tkun suġġetta għal regola ma tistax imbagħad tilmenta dwarha. B'hekk, meta l-liġi tagħti lil xi ħadd il-fakultà li jagħżel bejn diversi regoli, fejn fosthom ikun hemm regola diskriminatorja, din il-fakultà tirrimedja l-ksur tal-prinċipju tal-ugwaljanza. Fi kliem ieħor, jekk persuna ssofri diskriminazzjoni fil-kuntest ta' sistema li hija tkun aċċettat bla riżervi, il-preferenza magħżula tinnewtralizza l-inugwaljanza

23 — J. Wouters, "The Principle of Non-discrimination in European Community Law", *European Community Tax Review*, Nru 2, 1999, p. 102; C. Peters u M. Snellaars, "Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses", *European Community Tax Review*, Nru 1, 2001, p. 13; u A. Zalasinski, "The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights', the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity", *Intertax*, Vol. 37, Nru 5, p. 283.

24 — Il-Qorti tal-Ġustizzja ilha li rrikonoxxiet dan fil-ġurisprudenza tagħha: ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 1994, Il-Ġermanja vs Il-Kunsill (C-280/93, Ġabra p. I-4973, punti 89 u 90); tat-12 ta' Novembru 1996, Ir-Renju Unit vs Il-Kunsill (C-84/94, Ġabra p. I-5755, punt 58); tas-17 ta' Lulju 1997, SAM Schiffahrt u Stapf (C-248/95 u C-249/95, Ġabra p. I-4475); tal-14 ta' Lulju 1998, Safety Hi-Tech (C-284/95, Ġabra p. I-4301, punt 37); fl-istess data, Bettati (C-341/95, Ġabra p. I-4355, punt 35); tad-19 ta' Novembru 1998, Ir-Renju Unit vs Il-Kunsill (C-150/94, Ġabra p. I-7235, punt 53); tal-15 ta' Diċembru 2005, Il-Greċja vs Il-Kummissjoni (C-86/03, Ġabra p. I-10979, punt 88), u tas-16 ta' Diċembru 2008, Arcelor Atlantique u Lorraine *et* (C-127/07, Ġabra p. I-9895, punt 57).

25 — Kif jindika l-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-konklużjonijiet tiegħu dwar il-kawża Arcelor Atlantique u Lorraine *et*, iċċitata iktar 'il fuq, "huwa fin-natura stess ta' l-esperimentazzjoni leġiżlattiva li din tidħol f'kunflitt mal-prinċipju ta' ugwaljanza" (punt 46). Ara wkoll F. Rubio Llorente, "Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad", fil-*La forma del poder*, Ed. CEPC, Madrid, 1997, p. 642.

fit-trattament. Konsegwentement, ikun biżżejjed għal-leġiżlatur li jagħti ċerta diskrezzjoni lil xi ħadd biex imbagħad ikun jista' jadotta kontrih dispożizzjonijiet manifestament diskriminatorji bla ebda kunsiderazzjoni oħra.

49. B'kuntrast ma' dawk li jiddefendu l-effett newtralizzanti tad-dritt ta' għażla, jiena nqis li d-dubji tal-Hoge Raad jirrigwardaw sitwazzjoni iktar astratta li tippermetti li tiġi solvuta d-domanda li saret u dan mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi ta' din il-kawża.

50. Ir-raġunament tal-Istati huwa bbażat għaldaqstant fuq il-premessa żbaljata li l-għażla hija bejn alternattiva legali u alternattiva oħra illegali.

51. Skont proverbju magħruf sew, ma teżistix l-inugwaljanza fl-illegalità[26]. Pereżempju, jekk amministrazzjoni fiskali twettaq żball u tikkalkola, f'każ ta' kumpannija, taxxa inqas minn dik li hija dovuta tħallas, il-kompetituri ma jkunux jistgħu jallegaw trattament diskriminatorju u, konsegwentement, jitolbu kalkolu fiskali simili. Għaldaqstant, meta persuna tagħżel alternattiva legali jew alternattiva oħra, illegali, din is-sempliċi għażla ma tirrendix ugwali dak li hu diskriminatorju.

52. Filwaqt li jiċħad din l-allegazzjoni, il-Gvern Portugiż jinvoka l-prinċipju tad-dritt Ruman "*non venire contra factum proprium*", li jirrifletti l-prinċipju li wieħed irid jieħu inkunsiderazzjoni l-"atti proprji" tal-persuna kkonċernata ("doctrina de los actos propios" fid-dritt Spanjol). Madankollu għandu jiġi pprečiżat li dan il-prinċipju dejjem intuża f'kuntest tal-legalità. Jekk l-ugwaljanza fl-illegalità ma tistax tiġi aċċettata, l-atti tal-persuna kkonċernata li jmorru kontra l-liġi ma għandhomx lanqas jingħataw valur ġuridiku, peress li dan iwassal biex att legali jiġi leġittimat, ħaġa li hija inaċċettabbli għall-ordni ġuridiku.

53. Barra minn hekk, l-għażla hija miftuħa għal kull imprenditur li jaħdem għal rasu, inkwantu l-Pajjiżi l-Baxxi ma semmewx rekwiżiti oħra li jridu jiġu sodisfatti biex wieħed jibbenefika minn dan il-mekkaniżmu. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidher li huwa iktar diffiċli li jingħata l-effett newtralizzanti lil din il-possibbiltà ta' għażla "skjetta", mhux kundizzjonata u miftuħa għal kull imprenditur, mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi inerenti

26 — A. García Prats, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, p. 222 sa 224.

għad-diversi kategoriji ta' imprendituri li jaħdmu għal rashom[27].

54. F'dan l-istadju, id-domanda preliminari li saret tista' titqies bħala solvuta. Madankollu, f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-għażla msemmija iktar 'il fuq, twassal biex tiġi leġittimata d-diskriminazzjoni billi tingħatalha natura leġittima, jien ser nanalizza l-paragunabbiltà tas-sitwazzjonijiet rispettivi tar-residenti barranin li jagħmlu użu mid-dritt ta' għażla u tar-residenti Olandiżi.

2. Il-konsegwenzi tal-għażla tas-sistema tar-residenti fuq il-persuna taxxabbli

55. Skont il-Gvern Olandiż, kieku F. Gielen għażel is-sistema ta' tassazzjoni tar-residenti, id-dejn fiskali tiegħu kien ikun bħal dak ta' persuna li għandha d-domiċilju fiskali effettiv tagħha fil-Pajjiżi l-Baxxi. Ir-rappreżentant ta' F. Gielen ma jaqbilx ma' din il-fehma u jindika, kemm fir-rigward tal-ġestjoni kif ukoll tat-tassazzjoni, diskrepanzi evidenti li jirriduċu s-sistema ta' għażla għal soluzzjoni alternattiva falza.

56. F'dan l-istadju jridu jiġu analizzati dawn l-aħħar allegazzjonijiet.

a) L-ispejjeż tal-ġestjoni amministrattiva

57. Il-Kummissjoni u F. Gielen isemmu l-ispejjeż tal-ġestjoni marbutin mad-dikjarazzjoni ta' dħul magħmula fil-kuntest tas-sistema tar-residenti.

58. Dan ir-riferiment jista' jiġi applikata għall-parti l-kbira tas-sistemi fiskali tal-Istati Membri, peress li jeżisti prinċipju, fil-biċċa l-kbira stabbilit fid-dritt fiskali internazzjonali, fejn huwa l-kompitu ta' kull Stat li jintaxxa d-dħul li jseħħ fit-territorju tiegħu (prinċipju tat-territorjalità). Dan il-prinċipju huwa implementat permezz tal-għoti tas-setgħat fiskali kemm lill-Istat ta' residenza (tassazzjoni fl-Istat ta' residenza) kif ukoll lill-Istat li fit-territorju tiegħu tiġi eżerċitata l-attività taxxabbli (tassazzjoni fl-Istat tal-oriġni)[28]. L-ewwel Stat huwa l-post fejn tista' tiġi evalwata l-iktar faċli l-kapaċità ta' ħlas tat-taxxa tal-persuna taxxabbli, li tirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul kollu tiegħu, u dan bla ħsara għall-applikazzjoni sussegwenti tal-mekkaniżmi ta' aġġustament intiżi li tiġi evitata t-taxxa doppja (prinċipju tat-tax at source). Fit-tieni Stat, li ma huwiex

27 — Ara f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża HSBC Holdings u Vidacos Nominees (sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, C-569/07, Ġabra p. I-9047, punti 71 u 72).

28 — P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Ed. Kluwer, Den Haag-Londra-New York, 2002, p. 197 sa 200.

relatat mal-kuntest individwali tal-persuna taxxabbli, huwa biss id-dħul li jseħħ f'dak l-Istat li għandu jiġi ddikjarat u ntaxxat.

59. Jidher ċar li l-ewwel każ jeħtieġ sforzi probatorji ikbar mill-persuna taxxabbli quddiem l-amministrazzjoni fiskali.

60. Abbażi ta' din il-premessa, F. Gielen jista' jaċċetta s-sistema fiskali ta' resident fil-Pajjiżi l-Baxxi permezz tal-finzjoni introdotta mil-leġiżlatur Olandiż, anki jekk din ma teżentahx mill-obbligu li jagħmel id-dikjarazzjoni fil-Ġermanja skont is-sistema tar-residenti (Ġermaniza, f'dan il-każ). Għaldaqstant, peress li d-domiċilju ta' F. Gielen qiegħed fil-Ġermanja, huwa għandu jiddikjara d-dħul globali tiegħu hemmhekk, ħaġa li tapplika wkoll fil-Pajjiżi l-Baxxi kieku huwa jagħżel l-istatus ta' resident previst fil-liġi Olandiża dwar it-taxxa fuq id-dħul. Ġaladarba jsiru d-dikjarazzjonijiet f'kull Stat, ikun jista' jsir l-aġġustament korrispondenti f'kull wieħed minnhom, skont il-prinċipju tat-territorjalità.

61. Is-sistema fiskali ta' persuni residenti li jaħdmu għal rashom tesponi lill-persuna taxxabbli li ma hijiex residenti għal spejjeż addizzjonali li mhux neċessarjament tbatihom ukoll persuna taxxabbli residenti. Filwaqt li l-persuna li d-domiċilju tagħha jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi tiddikjara biss id-dħul globali u tħallas it-taxxa barra mill-pajjiż skont id-dħul li hija tirċievi hemmhekk, persuna taxxabbli bħalma huwa F. Gielen ikollha tiddikjara d-dħul globali f'żewġ Stati Membri, billi taġġusta r-regoli tal-kontabbiltà tagħha għal żewġ sistemi legali nazzjonali u billi tbati l-ispejjeż tal-ġestjoni amministrattiva imposti minn żewġ amministrazzjonijiet fiskali li, fuq kollox, jużaw lingwi differenti[29]. Huwa ċar li debitur fiskali bħalma huwa F. Gielen, li ma jgħix fil-Pajjiżi l-Baxxi, ma huwiex fl-istess sitwazzjoni ta' persuna taxxabbli li tiġi ntaxxata u li tirrisjedi f'dan l-Istat.

62. Il-Qorti tal-Ġustizzja wriet ċerta severità fir-rigward tal-piżijiet amministrattivi li l-Istati Membri jimponu fuq il-persuni taxxabbli mhux residenti. Ir-riskju li dawn il-miżuri jirrappreżentaw għall-funzjonament tajjeb tas-suq intern wassal lill-qorti Komunitarja biex tammetti indirettament li l-obbligu ta' persuna mhux residenti li tikkonforma ruħha mar-regoli tal-kontabbiltà tal-Istat fejn hija tirċievi d-dħul tagħha jista' jikkostitwixxi ostakolu li jmur kontra l-Artikolu 43 KE[30].

29 — Fuq l-aspett lingwistiku, l-aġent tal-Gvern Olandiż irrikonoxxa waqt is-seduta li l-amministrazzjoni fiskali ta' pajjiżu taċċetta dokumenti u komunikazzjonijiet redatti fil-"lingwi kurrenti", li ma humiex l-Olandiż, iżda dejjem b'mod informali u mingħajr ebda garanzija legali. F'dan ir-rigward, l-aġent ma pprovda ebda informazzjoni dwar is-sitwazzjoni reali ta' persuna li għandha tindirizza lill-awtoritajiet Olandiżi f'lingwa li ma hijiex l-Olandiż. Min-naħa l-oħra, ir-rappreżentant ta' F. Gielen iddikjara quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li, fil-Pajjiżi l-Baxxi, min ikun irid jikkuntattja lill-awtoritajiet fiskali għandu jagħmel dan fil-lingwa uffiċjali ta' dak l-Istat, ħaġa li jidhirli li hija iktar kredibbli.

30 — Sentenza Futura Participations u Singer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 25.

63. Madankollu, f'din il-kawża, ma ġiex diskuss il-punt dwar jekk il-piżijiet amministrattivi li joħorġu mill-għażla prevista fl-Artikolu 2.5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul imorrux kontra l-moviment liberu. Din l-evalwazzjoni turi sempliċiment li persuna li ma hijiex residenti li taħdem għal rasha, ma tgawdix l-istess vantaġġi, għalkemm għandha l-possibbiltà li tiġi ntaxxata skont is-sistema tar-residenti. F. Gielen u l-Kummissjoni esprimew ruħhom f'dan is-sens, iżda la l-Pajjiżi l-Baxxi u lanqas l-Istati Membri l-oħra ma rribattew biżżejjed dan l-argument fl-osservazzjonijiet bil-miktub u orali tagħhom.

b) L-ammont tad-dejn fiskali

64. Waqt is-seduta f'dawn il-proċeduri għal deċiżjoni preliminari, il-Gvern Olandiż tenna li d-dħul li, fil-kuntest tas-sistema tar-residenti, jikkostitwixxi l-ammont taxxabbli għall-finijiet tal-applikazzjoni tat-tnaqqis previst fl-Artikolu 2.5 tal-Liġi huwa d-dħul globali tal-persuna taxxabbli, u dan ifisser li kieku F. Gielen għażel is-sistema tar-residenti, ma kienx jiddikjara l-ammont ta' EUR 11 577 li huwa daħħal fl-Pajjiżi l-Baxxi, iżda l-ammont ta' EUR 88 849 li huwa daħħal matul is-sena miż-żewġ stabbilimenti tiegħu (wieħed Olandiż u l-ieħor Ġermaniż). B'hekk, it-tnaqqis rilevanti jikkonċerna l-ogħla dħul u jammonta għal EUR 2 984. Il-kalkolu ma jieqafx hemmhekk, peress li F. Gielen ikun jista' jnaqqas biss mill-ammont taxxabbli tiegħu dik il-parti li tikkorrispondi mal-profitti li huwa jagħmel fl-Pajjiżi l-Baxxi.

65. Skont ir-rappreżentant ta' F. Gielen, biex jiġi kkalkolat it-tnaqqis finali, id-dħul miġbur fl-Pajjiżi l-Baxxi għandu jiġi diviż bil-profitti globali u r-riżultat jiġi mmultiplikat bit-tnaqqis relattiv, li bil-figuri, jagħti l-kalkolu segwenti:

(11 577 / 88 849) x 2 984 = EUR 389

66. F'dan il-każ, dejjem skont F. Gielen, residenti fl-Pajjiżi l-Baxxi li jiġi ntaxxat fuq id-dħul kollu tiegħu, indipendentement mill-oriġni Olandiża jew barranija tiegħu, ma jikkalkolax *pro rata* l-ammont tat-tnaqqis, iżda jnaqqas l-ammont kollu allokat mill-ammont taxxabbli. Din id-diskriminazzjoni hija ġġustifikata bil-fatt li F. Gielen, anki kieku ġie ntaxxat skont is-sistema tar-residenti, għandu jkun intaxxat biss fir-rigward tad-dħul miġbur fl-Pajjiżi l-Baxxi, b'mod li l-kalkolu *pro rata* japplika sakemm il-persuna taxxabbli li ma hijiex residenti ma tibbenefikax minn stat iktar vantaġġjuż minn dak tar-residenti veri u proprji.

67. Waqt is-seduta, il-Gvern Olandiż sejjaħ il-metodu tal-kalkolu alternattiv, li bih it-tnaqqis finanzjarju mogħti lil resident veru u proprju huwa identiku ma' dak li tkun għażlet persuna mhux residenti. Madankollu, għalkemm ir-rappreżentant ta' F. Gielen insista fuq il-fatt li dan il-metodu huwa żbaljat u li r-riżultat finali jvarja skont żewġ kategoriji ta' persuni taxxabbli, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex provi biżżejjed quddiemha biex tiddeċiedi din il-kwistjoni, peress li hija ma għandhiex tindaħal fl-istħarriġ tal-legalità fiskali Olandiża, ħaġa li tisboq ferm il-ġurisdizzjoni tagħha.

68. Għaldaqstant jidhirli li huwa l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tevalwa jekk l-ammont ta' dejn fiskali jkunx l-istess fiż-żewġ każijiet imsemmija.

69. Minkejja l-inċertezza li għadni kif iddeskrivejt, huwa diffiċli li wieħed jimmaġina li s-sitwazzjonijiet huma paragunabbli.

70. Kif spjega l-aġent tal-Gvern Olandiż waqt is-seduta, anki jekk id-dejn fiskali jkun l-istess, ir-regoli applikabbli jvarjaw skont iż-żewġ tipi ta' persuni taxxabbli. Iktar minn hekk, skont ma indikat il-Kummissjoni, u kif esponejt diġà fil-punti 57 sa 63, il-fatt li jsiru żewġ dikjarazzjonijiet għad-dħul globali, waħda fl-Pajjiżi l-Baxxi u l-oħra fil-Ġermanja, jimplika piż qawwi, b'mod partikolari meta d-dħul miġbur fl-Pajjiżi l-Baxxi jkun żgħir. Għaldaqstant, ma ġietx irrimedjata d-diskriminazzjoni inizjali analizzata fil-punti 30 sa 42 ta' dawn il-konklużjonijiet, peress li l-persuna taxxabbli li ma hijiex residenti ma titpoġġiex fl-istess sitwazzjoni tal-persuna taxxabbli li hija residenti, anki jekk tintgħażel is-sistema fiskali ta' din tal-aħħar.

c) Korollarju provviżorju

71. Il-persuna taxxabbli barranija li tagħżel li tiġi ntaxxata skont ir-regoli li japplikaw għar-residenti ma titpoġġiex f'sitwazzjoni identika għal dik taċ-ċittadini nazzjonali. Dan in-nuqqas ta' omoġeneità jimpedixxi li wieħed ikun jista' jikkonstata li l-fakultà prevista fl-Artikolu 2.5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul tinnewtralizza d-diskriminazzjoni illegali marbuta ma' waħda mill-alternattivi. Din il-konstatazzjoni tkun iktar b'saħħitha meta wieħed jaraha minn perspettiva iktar

ġenerali, b'mod partikolari fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

3. Id-dritt tal-għażla u l-ġurisprudenza Schumacker

72. Il-Gvern tal-Pajjiżi l-Baxxi jafferma li t-taxxa fuq id-dħul Olandiża, billi toffri l-possibbiltà li tagħżel bejn is-sistema tar-residenti u dik tal-persuni mhux residenti, hija konformi mas-sentenza Schumacker u saħansitra tmur lil hinn mill-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kawża[31].

73. Jien ma naqbilx ma' din l-idea, li hija bbażata fuq interpretazzjoni żbaljata tas-sentenza ċċitata iktar 'il fuq.

74. Din is-sentenza ddikjarat li, meta persuna li ma hijiex residenti ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat tar-residenza tagħha u tirċievi l-parti l-kbira tad-dħul tagħha minn attività eżerċitata fi Stat ieħor, dan id-dħul ma jistax jiġi ntaxxat fl-Istat ta' impjieg b'mod iktar qawwi minn dak ta' residenti li jagħmel l-istess xogħol. Is-sentenza Schumacker għaldaqstant, hija bbażata fuq il-possibbiltà li jiġu pparagunati s-sitwazzjonijiet, peress li individwu li jaħdem prattikament b'mod esklużiv fi Stat li ma huwiex dak tar-residenza tiegħu għandu jibbenefika, fl-Istat ta' min iħaddmu, minn trattament ekwivalenti għal dak ta' residenti. Meta tali paragun ikun possibbli, is-sistema fiskali tal-Istat ospitanti għandha tieħu inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-ħaddiem mhux residenti, b'mod partikolari meta dawn l-elementi lanqas ma jittieħdu inkunsiderazzjoni fl-Istat tar-residenza tiegħu[32].

75. Ma huwiex possibbli li wieħed jistrieħ fuq is-sentenza Schumacker biex jiġġustifika n-newtralizzazzjoni ta' diskriminazzjoni li F. Gielen huwa vittma tagħha. Din il-ġurisprudenza għandha kamp ta' applikazzjoni speċifiku, li ma huwiex bħal dak tal-kawża prinċipali, u għandha karatteristiċi — dawk ta' ħaddiem li s-sitwazzjoni personali u familjari tiegħu ma titteħidtx inkunsiderazzjoni — li trendiha differenti mill-każ hawn ineżami. Konsegwentement, ma jistax jiġi affermat, kif qed jagħmlu l-Pajjiżi l-Baxxi, li l-Artikolu 2.5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul jagħti iktar protezzjoni mill-ġurisprudenza Schumacker.

31 — Din il-pożizzjoni tal-Gvern Olandiż tissemma wkoll fl-osservazzjonijiet ta' F. Gielen, fejn huwa jfakkar li x-xogħol preparatorju biex saret il-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul għandu ġustifikazzjoni simili: l-implementazzjoni tas-sentenza Schumacker u l-għotja ta' sistema fiskali lill-persuni mhux residenti li hija iktar vantaġġuża minn dik li kienet eżaminata f'din is-sentenza [MvT Kamerstukken (dokumenti parlamentari) II 1998/99, Nru 3, p. 79 u 80 (kwotazzjoni meħuda mill-osservazzjonijiet ta' F. Gielen, p.11)].

32 — K. Lenaerts u L. Bernardeau, "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, Nri. 1 u 2, 2007, p. 77 sa 80.

76. Barra minn hekk, l-applikazzjoni wiesgħa tas-sentenza Schumacker kif sostnewha l-Pajjiżi l-Baxxi jkollha effetti perversi. Din il-kawża hija prova ta' dan. Lanqas ma huwa konċepibbli li wieħed jammetti li, billi jadotta sistemi fiskali ta' għażla għal persuni mhux residenti, l-Istat jista' jilleġittima kull diskriminazzjoni li huwa jqis opportun, taħt il-premessa li s-sempliċi għażla tinnewtralizza l-inugwaljanza fit-trattament. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta t-teżi tal-Gvern Olandiż, ikun hemm bżonn li jiġu introdotti ċerti salvagwardji kontra l-espansjoni tad-diskriminazzjoni kontra persuni mhux residenti u jitnaqqsu għal ċerti sitwazzjonijiet skrupolożament iddefiniti. Peress li huwa diffiċli li jiġu antiċipati dawn is-salvagwardji, jidhirli li għandha tiġi miċħuda l-idea li l-alternattiva inkwistjoni għandha funzjoni ta' leġittimazzjoni.

4. Ħsibijiet finali

77. Mhux ser nagħlaq dawn il-konklużjonijiet mingħajr ma nenfasizza l-fatt li, f'dan il-każ, is-sistema ta' għażla maħluqa mill-Artikolu 2.5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul ma hijiex ikkontestata. Minkejja dak li ntqal qabel, għandu jiġi rrilevat li l-evalwazzjonijiet li saru huma intiżi li jevalwaw l-effett newtralizzanti tas-sistema ta' għażla fuq id-diskriminazzjoni kkonstatata għad-detriment tal-persuni mhux residenti.

78. Wieħed għandu jimxi b'kawtela, peress li s-sistema implementata fl-Pajjiżi l-Baxxi għandha ċerti benefiċċji evidenti[33]. Fil-fehma ta' esperti kompetenti, il-fatt li persuna taxxabbli tkun tista' tiġi ntaxxata fuq id-dħul kollu tagħha kemm fl-Istat tar-residenza tagħha kif ukoll fl-Istat tas-sors tad-dħul jista' jwassal għal riżultat ideali, b'mod partikolari fil-kuntest tat-tassazzjoni transnazzjonali tal-persuni fiżiċi[34]. Fid-dawl tad-diversi mudelli fiskali li huma fis-seħħ fl-Istati Membri, is-sistema Olandiża fiha elementi pożittivi li jiena ma nistax niċħad. Din ma hijiex kwistjoni ta' kontestazzjoni tal-legalità ta' dan il-mudell, inkwantu d-diskussjoni hija limitata għall-effett newtralizzanti ta' din is-sistema. F'dan il-kuntest biss, l-Artikolu 2.5 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul jirriżulta li huwa insuffiċjenti biex jiġġustifika d-diskriminazzjoni illegali li jsofru l-persuni mhux residenti bħalma huwa F. Gielen.

33 — Is-sistema Olandiża li tinteressani hawnhekk tipprevedi għażla mingħajr kundizzjoni għall-persuni li ma humiex residenti li jaħdmu għal rashom. Madankollu, diversi Stati Membri adottaw mekkaniżmi ta' għażla bħalma hija s-sistema Olandiża, iżda rriżervawhom biss għall-persuni taxxabbli li jaqalgħu perċentwali għoli mid-dħul tagħhom f'pajjiż tal-Komunità li ma huwiex dak tar-residenza tagħhom. Din il-miżura ġiet inkoraġġuta mill-Kummissjoni fir-rakkomandazzjoni tagħha 94/79/KE, tal-21 ta' Diċembru 1993, dwar l-intaxxar ta' ċertu dħul miksub minn persuni mhux residenti fi Stat Membru li ma huwiex dak tar-residenza tagħhom (ĠU 1994, L 39, p. 22), li tindika li persuna li ma hijiex residenti għandha tkun tista' tagħżel is-sistema tar-residenti jekk hija tkun taqla' iktar minn 75 % mid-dħul tagħha fl-Istat li fih hija tkun daħħlitu.

34 — B.J.M. Terra u P.J. Wattel, *European Tax Law*, Ir-raba' edizzjoni, Ed. Kluwer, Deventer, 2005, p. 80 sa 82.

VI — Konklużjoni

79. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domanda preliminari tal-Hoge Raad bil-mod kif ġej:

"L-Artikolu 43 KE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi regola nazzjonali li toħloq diskriminazzjoni għad-detriment ta' persuni mhux residenti li jaħdmu għal rashom, inkluż meta l-persuna taxxabbli barranija kellha l-possibbiltà, li ma użatx, li tagħżel is-sistema ta' persuni residenti li jaħdmu għal rashom."