SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

10 ta' Mejju 2012*

"Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu — Moviment liberu tal-ħaddiema — Taxxa fuq id-dħul — Tnaqqis — Pensjonijiet tal-irtirar — Impatt fuq il-pensjonijiet ta' ammont baxx — Diskriminazzjoni bejn persuni taxxabbli residenti u dawk li ma humiex residenti"

Fil-Kawża C-39/10,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippreżentat fit-22 ta' Jannar 2010,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn W. Mölls, K. Saaremäel-Stoilov u R. Lyal, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

vs

Ir-Repubblika tal-Estonja, irrappreżentata minn M. Linntam, bħala aġent,

konvenuta,

sostnuta minn:

Ir-Renju ta' Spanja, irrappreżentat minn M. Muñoz Pérez u A. Rubio Gonzáles, bħala aġenti,

Ir-Repubblika Portugiża, irrappreżentata minn L. Inez Fernandes, bħala aġent,

Ir-Renju tal-Isvezja, irrappreżentat minn A. Falk, bħala aġent,

Ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, irrappreżentat minn S. Ossowski, bħala aġent,

Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, irrappreżentata minn J. Möller, C. Blaschke u B. Klein, bħala aġenti,

intervenjenti,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn J.-C. Bonichot, President tal-Awla, A. Prechal, K. Schiemann, C. Toader (Relatur) u E. Jarašiūnas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

* Lingwa tal-kawża: l-Estonjan.

Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Settembru 2011,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-24 ta' Novembru 2011,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewoprea qiegħda titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi ma tipprovdix, fil-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (tulumaksuseadus) tal-15 ta' Diċembru 1999 (RT I 1999, 101, 903), kif emendata bil-Liġi tas-26 ta' Novembru 2009 (RT I 2009, 62, 405, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-taxxa"), għall-applikazzjoni tat-tnaqqis individwali għall-persuni mhux residenti li d-dħul totali tagħhom huwa tant baxx li kienu jibbenefikaw minn dan it-tnaqqis li kieku kienu residenti, ir-Repubblika tal-Estonja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt l-Artikoli 45 TFUE u 28 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 52, p. 3, iktar 'il quddiem il-"Ftehim ŻEE").

Il-kuntest ġuridiku

Ir-Rakkomandazzjoni 94/79/KE

2 Skont it-tielet, ir-raba' u s-sitt premessi tar-Rakkomandazzjoni tal-Kummissjoni, tal-21 ta' Diċembru 1993, dwar l-intaxxar ta' ċertu dħul riċevut minn persuni mhux residenti fi Stat Membru ieħor barra dak tar-residenza tagħhom (ĠU 1994 L 39, p. 22):

"[...] għandhom jittieħdu inizjattivi sabiex il-moviment liberu tal-persuni jkun żgurat kompletament fl-interess tal-funzjonament tajjeb tas-suq intern u huwa meħtieġ li l-Istati Membri jkunu informati dwar id-dispożizzjonijiet li, fil-fehma tal-Kummissjoni, huma adegwati sabiex il-persuni mhux residenti jkunu ggarantiti l-benefiċċju ta' trattament fiskali daqstant favorevoli bħal dak applikat għall-persuni residenti;

[...] din l-inizjattiva ma għandha ebda impatt fuq it-tħaddin ta' politika attiva mill-Kummissjoni fil-qasam ta' proċeduri ta' ksur sabiex tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipji fundamentali tat-Trattat [KE];

[...]

[...] il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament li jirriżulta mill-Artikolu [45 TFUE] u mill-Artikolu [49 TFUE] jeħtieġ li l-persuni li għandhom dħul ma jiġux imċaħħda mill-vantaġġi u mit-tnaqqis fiskali li jibbenefikaw minnhom il-persuni residenti meta l-parti prinċipali mid-dħul tagħhom tinkiseb fil-pajjiż ta' attività". [traduzzjoni mhux uffiċjali]

3 Mill-Artikolu 1(1) tagħha jirriżulta li din ir-rakkomandazzjoni tikkonċerna diversi kategoriji ta' dħul, fosthom il-pensjonijiet.

4 L-Artikolu 2(1) u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 2(2) tal-imsemmija rakkomandazzjoni jipprovdu li:

"1. L-Istati Membri ma għandhomx jimponu taxxa fuq id-dħul imsemmi fl-Artikolu 1(1), fl-Istat Membru li jimponi dik it-taxxa, b'rata ogħla minn dik li dak l-Istat kien jistabbilixxi li kieku l-persuna taxxabbli, il-konjuġi tagħha u wliedha kienu residenti f'dan l-Istat Membru.

2. L-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 1 hija suġġetta għall-kundizzjoni li d-dħul imsemmi fl-Artikolu 1(1) li jkun taxxabbli fl-Istat Membru fejn il-persuna fiżika ma tkunx residenti, jikkostitwixxi mill-inqas 75 % tad-dħul totali taxxabbli tagħha matul is-sena fiskali." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

Il-Ftehim konkluż bejn ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Repubblika tal-Estonja dwar ħelsien minn taxxa doppja

5 L-Artikolu 18(2)(a) tal-Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja u dwar il-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali fl-oqsma tat-taxxa fuq id-dħul u fuq il-beni, konkluż fit-23 ta' Marzu 1993 f'Ħelsinki bejn ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Repubblika tal-Estonja (iktar 'il quddiem il-"Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja"), jipprovdi:

"Il-pensjonijiet imħallsa u allowances oħra, fil-forma ta' ħlasijiet perijodiċi jew ta' allowances b'rata fissa, mogħtija taħt il-leġiżlazzjoni dwar is-sigurtà soċjali ta' Stat kontraenti jew taħt kull skema pubblika oħra organizzata minn Stat kontraenti għal finijiet ta' protezzjoni soċjali, għandhom jiġu ntaxxati biss f'dan l-Istat".

Il-Liġi dwar it-taxxa

6 L-Artikolu 1(1) tal-Liġi dwar it-taxxa jipprovdi:

"It-taxxa fuq id-dħul hija imposta fuq id-dħul tal-persuna taxxabbli, wara li jkun sar it-tnaqqis awtorizzat mil-liġi."

7 Skont l-Artikolu 2(1) ta' din il-liġi, din it-taxxa:

"[...] għandha titħallas mill-persuni fiżiċi u mill-persuni ġuridiċi li ma jkunux residenti li jirċievu dħul taxxabbli."

8 Skont l-Artikolu 12(1) tal-istess liġi:

"It-taxxa fuq id-dħul għandha titħallas fuq id-dħul riċevut minn persuna fiżika residenti matul perijodu ta' tassazzjoni mis-sorsi kollha ta' dħul fl-Estonja u barra mill-Estonja [...]"

9 Barra minn hekk, skont l-Artkoli 19(2) u 29(9) tal-Liġi dwar it-taxxa, it-taxxa fuq id-dħul għandha titħallas ukoll fuq il-pensjonijiet u, skont l-Artikolu 41(6) ta' din il-liġi, din it-taxxa għandha titħallas f'ras il-għajn.

10 L-Artikolu 23 tal-Liġi dwar it-taxxa jipprovdi:

"Persuna fiżika residenti tista' tnaqqas EEK 27 000 mid-dħul tagħha riċevut matul il-perijodu ta' tassazzjoni."

11 L-Artikolu 23[2] ta' din il-liġi jipprovdi, barra minn hekk, tnaqqis addizzjonali fuq il-bażi taxxabbli għall-pensjonijiet. Skont din id-dispożizzjoni:

"Jekk persuna fiżika residenti tirċievi pensjoni mħallsa minn Stat kontraenti bis-saħħa tal-liġi, pensjoni kapitalizzata obbligatorja stabbilita mil-leġiżlazzjoni ta' dak l-Istat jew pensjoni li ġejja minn ftehim ta' sigurtà soċjali, tnaqqis addizzjonali ekwivalenti għall-ammont ta' dawk il-pensjonijiet għandu jiġi applikat fuq id-dħul ta' dik il-persuna, sa massimu, madankollu, ta' EEK 36 000 matul perijodu ta' tassazzjoni."

12 Barra minn hekk, fir-rigward tal-pensjonijiet imħallsa lir-residenti mir-Repubblika tal-Estonja, l-Artikolu 42(1[1]) tal-liġi msemmija jipprovdi:

"Fil-każ ta' pensjoni mħallsa lil persuna fiżika residenti mill-Istat tal-Estonja konformement mal-liġi u ta' pensjoni kapitalizzata obbligatorja prevista mil-liġi fuq il-pensjonijiet kapitalizzati, tnaqqis addizzjonali (Artikolu 23[2]), ugwali għall-ammont ta' dik il-pensjoni, għandu jiġi applikat, qabel ma jiġi kkalkolat l-ammont ta' taxxa pagabbli, sakemm, madankollu, dak it-tnaqqis ma jkunx iktar, kull xahar kalendarju, minn parti waħda minn tnax mill-ammont imsemmi fl-Artikolu 23[2]."

13 Fir-rigward tad-dħul ta' persuni mhux residenti, l-Artikolu 28[3] tal-Liġi dwar it-taxxa jipprovdi:

"Persuna fiżika residenti fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea tista' wkoll tapplika t-tnaqqis imsemmi f'dan il-Kapitolu għad-dħul taxxabbli tagħha fl-Estonja, sakemm hija tirċievi mill-inqas 75 % mid-dħul taxxabbli tagħha fl-Estonja matul perijodu ta' tassazzjoni u sakemm hija tippreżenta dikjarazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul ta' persuna fiżika residenti. Dħul taxxabbli jfisser id-dħul qabel it-tnaqqis konformement mal-leġiżlazzjoni tal-Istat ikkonċernat."

Il-proċedura prekontenzjuża

14 Persuna ta' ċittadinanza Estonjana residenti fil-Finlandja (iktar 'il quddiem il-"persuna li ressqet l-ilment"), ressqet quddiem il-Kummissjoni lment dwar il-kalkolu tat-taxxa fuq id-dħul applikat fl-Estonja fuq il-pensjoni tal-irtirar li hija tirċievi f'dan l-Istat Membru. Il-persuna li ressqet l-ilment kienet qiegħda tikkontesta r-rifjut, min-naħa tal-awtoritajiet Estonjani, li jagħtuha l-benefiċċju tat-tnaqqis fuq il-bażi taxxabbli kif ukoll tat-tnaqqis addizzjonali li l-Liġi dwar it-taxxa tipprevedi għall-persuni taxxabbli residenti fl-Estonja.

15 Mir-rikors tal-Kummissjoni jirriżulta li l-persuna li ressqet l-ilment, wara li laħqet l-età tal-irtirar fl-Estonja, stabbilixxiet ruħha fil-Finlandja fejn ħadmet u kisbet id-dritt għal pensjoni. Il-persuna li ressqet l-ilment għalhekk tirċievi żewġ pensjonijiet tal-irtirar, fl-Estonja u fil-Finlandja rispettivament, li l-ammont tagħhom huwa kważi identiku. Il-pensjoni li hija tirċievi mill-Estonja hija suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul filwaqt li, fil-Finlandja, fid-dawl tal-livell baxx ħafna tad-dħul globali tagħha, il-persuna li ressqet l-ilment ma hijiex suġġetta għat-taxxa. Barra minn hekk, l-ammont akkumulat taż-żewġ pensjonijiet jaqbeż biss bi ftit il-limitu indikat għat-tnaqqis fl-Artikolu 23[2] tal-Liġi dwar it-taxxa.

16 Fid-dawl ta' dawn il-punti, il-Kummissjoni kkunsidrat li, skont id-dritt Estonjan, il-piż fiskali li jġorru persuni mhux residenti li jsibu ruħhom f'sitwazzjoni simili għal dik tal-persuna li ressqet l-ilment kien ogħla milli kien ikun li kieku huma kienu jirċievu d-dħul kollu tagħhom fl-Estonja biss.

17 Fl-4 ta' Frar 2008, għalhekk, il-Kummissjoni bagħtet ittra ta' intimazzjoni lir-Repubblika tal-Estonja, li fiha ġibdet l-attenzjoni ta' dan l-Istat Membru għall-possibbiltà ta' inkompatibbiltà mal-Artikolu 45 TFUE u mal-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-tassazzjoni tal-pensjonijiet mogħtija lill-persuni mhux residenti.

18 Permezz ta' ittra tad-9 ta' April 2008, ir-Repubblika tal-Estonja kkontestat l-opinjoni espressa mill-Kummissjoni. Hija enfasizzat li l-Liġi dwar it-taxxa tippermetti li jiġi applikat it-tnaqqis previst minnha għall-persuni mhux residenti li jirċievu fl-Estonja l-parti l-kbira tad-dħul tagħhom, jiġifieri minn tal-inqas 75 % mit-total ta' dan id-dħul. B'hekk, fir-rigward tal-persuni mhux residenti, din il-liġi tapplika l-istess trattament bħal dak previst għall-persuni residenti. Għall-kuntrarju, meta l-ammont tad-dħul fl-Estonja jkun inqas minn din il-perċentwali, huwa l-Istat Membru ta' residenza li għandu jiggarantixxi t-tassazzjoni adegwata tal-persuni taxxabbli li ma humiex residenti fl-Estonja.

19 Fis-17 ta' Ottubru 2008, il-Kummissjoni bagħtet lir-Repubblika tal-Estonja opinjoni motivata fejn tenniet l-argumenti mressqa fl-ittra ta' intimazzjoni u stiednet lil dan l-Istat Membru sabiex jieħu l-miżuri meħtieġa f'terminu ta' xahrejn mid-data tan-notifika tal-imsemmija opinjoni.

20 Fit-tweġiba tagħha għall-imsemmija opinjoni motivata, tat-18 ta' Diċembru 2008, ir-Repubblika tal-Estonja wriet in-nuqqas ta' qbil tagħha mal-ilmenti tal-Kummissjoni f'dak li jikkonċerna l-inkompatibbiltà bejn il-Liġi dwar it-taxxa u l-Artikolu 45 TFUE. Madankollu, hija rrikonoxxiet li din il-liġi kellha lakuni fir-rigward tal-obbligi tagħha taħt l-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE u ddikjarat li kienet lesta li testendi l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 28[3] ta' dik il-liġi wkoll għaċ-ċittadini tal-Istati Membri taż-Żona Ekonomika Ewropea.

21 Peress li ma kinitx konvinta mill-argumenti mressqa mir-Repubblika tal-Estonja, il-Kummissjoni ddeċidiet li tippreżenta r-rikors ineżami.

22 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-4 ta' Ġunju 2010, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Portugiża u r-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq tħallew jintervjenu insostenn tat-talbiet tar-Repubblika tal-Estonja. Permezz ta' digrieti tas-7 ta' Lulju 2010 u tal-14 ta' Jannar 2011, il-President tal-Qorti tal-Ġustizzja aċċetta l-intervent, insostenn tat-talbiet tar-Repubblika tal-Estonja, tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u tar-Renju tal-Isvezja rispettivament. Madankollu, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma ppreżentatx osservazzjonijiet.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ammissibbiltà tar-rikors

23 Fl-ewwel lok, fil-kontroreplika tagħha, ir-Repubblika tal-Estonja, sostnuta mir-Renju ta' Spanja, issostni li r-rikors għandu jiġi ddikjarat inammissibbli sa fejn is-suġġett tiegħu ma huwiex iddefinit b'mod ċar u preċiż u sa fejn it-talbiet huma fformulati b'mod ekwivoku. Il-Kummissjoni ma indikatx b'mod ċar f'liema każijiet ir-Repubblika tal-Estonja għandha tapplika t-tnaqqis previst fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni mhux residenti sabiex b'hekk ittemm in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li hija akkużata bih u dan minħabba li, fir-rikors tagħha, il-Kummissjoni tiddikjara li dan it-tnaqqis għandu jingħata meta d-dħul globali tal-persuni mhux residenti, li jirċievu pensjoni fl-Estonja, ikun inqas mil-limiti għat-tnaqqis stabbiliti fid-dritt Estonjan għall-persuni taxxabbli li huma residenti f'dan l-Istat Membru filwaqt li, fir-replika tagħha, il-Kummissjoni tindika li r-Repubblika tal-Estonja għandha tieħu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-għoti tat-tnaqqis imsemmi, il-limiti għat-tnaqqis eventalment previsti fl-Istat Membru ta' residenza tal-persuna kkonċernata.

24 F'dan id-dawl għandu jitfakkar li mill-Artikolu 38(1)(ċ) tar-Regoli tal-Proċedura u mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar din id-dispożizzjoni jirriżulta li kull rikors promotur għandu jindika b'mod ċar u preċiż is-suġġett tal-kawża kif ukoll sunt tal-motivi invokati sabiex b'hekk il-konvenut ikun jista' jipprepara d-difiża tiegħu u sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' teżerċita l-istħarriġ tagħha. Minn dan jirriżulta li l-punti ta' fatt u ta' liġi essenzjali li fuqhom ikun ibbażat rikors għandhom jirriżultaw b'mod koerenti u komprensibbli mit-test stess tar-rikors u li t-talbiet tar-rikors għandhom ikunu fformulati b'mod inekwivoku sabiex b'hekk jiġi evitat li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi *ultra petita* jew inkella tonqos milli tiddeċiedi dwar ilment (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Frar 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, C-475/07, punt 43, u tal-24 ta' Marzu 2011, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-375/10, punt 10).

25 Tali rekwiżiti jistgħu jkunu s-suġġett ta' eżami *ex officio* mill-Qorti tal-Ġustizzja (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-26 ta' April 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja, C-195/04, Ġabra p. I-3351, punti 21 u 22).

26 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, fil-kuntest ta' rikors ippreżentat skont l-Artikolu 258 TFUE, ir-rikors għandu jippreżenta l-ilmenti b'mod koerenti u preċiż sabiex b'hekk l-Istat Membru u l-Qorti tal-Ġustizzja jkunu jistgħu jifhmu eżattament il-portata tal-allegat ksur tad-dritt tal-Unjoni, kundizzjoni din li hija neċessarja sabiex l-Istat imsemmi jkun jista' jsostni effettivament il-motivi ta' difiża tiegħu u sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tivverifika l-eżistenza tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja, punt 44, u Il-Kummissjoni vs Spanja, punt 11).

27 Issa, f'din il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, għandu jiġi kkonstatat minn naħa li, fir-rikors tagħha, u b'mod partikolari fil-punt 25 tiegħu, il-Kummissjoni osservat li, "[m]eta l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tipprevedi limitu li, fil-każ li ma jinqabiżx, jiġi kkunsidrat li l-persuna taxxabbli ma għandhiex il-mezzi meħtieġa sabiex tiffinanzja n-nefqa pubblika, ma hemm ebda raġuni li ssir distinzjoni bejn dawn il-peruni taxxabbli, li d-dħul tagħhom huwa inqas mil-limitu stabbilit, skont ir-residenza tagħhom". B'hekk, il-Kummissjoni indikat b'mod ċar li, fil-fehma tagħha, huwa fil-fatt il-limitu għat-tnaqqis stabbilit mil-Liġi dwar it-taxxa li r-Repubblika tal-Estonja għandha tieħu inkunsiderazzjoni sabiex tistabbilixxi jekk il-persuna mhux residenti li tirċievi pensjoni tal-irtirar f'dan l-Istat Membru hijiex intitolata għat-tnaqqis previst fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul.

28 Min-naħa l-oħra, fir-rigward tar-referenza magħmula mill-Kummissjoni għal-limiti għat-tnaqqis stabbiliti fl-Istat Membru ta' residenza, għandu jiġi osservat li din ir-referenza tagħmel parti mill-kuntest ta' eżami mill-istituzzjoni msemmija tal-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker (C-279/93, Ġabra p. I-225), eżami li minnu l-Kummissjoni kkonkludiet preċiżament li, meta d-dħul totali tal-persuna taxxabbli jkun tant baxx li ma tkun suġġetta għal ebda taxxa fl-Istat Membru ta' residenza, din il-persuna tkun f'sitwazzjoni li tixbah lil dik tal-persuna residenti fl-Istat Membru fejn ikun riċevut id-dħul inkwistjoni. Għaldaqstant, dan l-Istat għandu "japplika r-regoli rispettivi tiegħu fil-qasam tat-tnaqqis fiskali, li jiddefinixxu sa fejn il-persuni taxxabbli għandhom il-kapaċità li jħallsu taxxi maħsuba sabiex jiġu koperti l-bżonnijiet tal-pajjiż".

29 Fi kwalunkwe każ, fil-proċess ma hemm ebda element li jippermetti li jiġi konkluż li r-rikors ma ppermettiex lir-Repubblika tal-Estonja tinvoka l-motivi ta' difiża tagħha u li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tqiegħditx f'pożizzjoni li teżamina l-eżistenza tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

30 Għaldaqstant, l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mir-Repubblika tal-Estonja ma hijiex fondata u għandha tiġi miċħuda.

31 Fit-tieni lok, l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma mir-Renju ta' Spanja u mir-Repubblika Portugiża tikkoinċidi fil-parti l-kbira tagħha mal-motiv ta' difiża bbażat fuq ir-Rakkomandazzjoni 94/79 imressaq mir-Repubblika tal-Estonja u għalhekk fil-fehma tal-Qorti tal-Ġustizzja huwa opportun li l-eżami eventwali ta' din l-eċċezzjoni jitħalla għall-eżami tal-mertu tal-kawża.

32 Fit-tielet lok, għandu jiġi osservat li, skont il-formulazzjoni tat-talbiet tar-rikors, il-Kummissjoni qiegħda titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi ma pprovdietx, fil-Liġi dwar it-taxxa, għall-applikazzjoni tat-tnaqqis għall-persuni mhux residenti li d-dħul totali tagħhom huwa tant baxx li kienu jibbenefikaw minn dan it-tnaqqis li kieku kienu residenti, ir-Repubblika tal-Estonja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt l-Artikoli 45 TFUE u 28 tal-Ftehim ŻEE. B'dan il-mod, dawn it-talbiet jidhru li jirreferu għal-leġiżlazzjoni nazzjonali sa fejn din tikkonċerna d-dħul kollu suġġett għal-liġi msemmija.

33 Madankollu, mill-kontenut tan-noti tal-Kummissjoni jirriżulta li, fl-argumenti mressqa insostenn tal-ilmenti magħmula fil-konfront tar-Repubblika tal-Estonja, jirriżulta li din l-istituzzjoni qiegħda tirreferi biss għat-trattament fiskali tal-persuni rtirati li jinsabu fl-istess sitwazzjoni bħall-persuna li ressqet l-ilment. Barra minn hekk, matul is-seduta, il-Kummissjoni ppreċiżat li t-talba tagħha għall-konstatazzjoni ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu tikkonċerna biss il-pensjonijiet ta' persuni mhux residenti.

34 Għaldaqstant, għandu jiġi kkunsidrat li dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jikkonċerna biss l-applikazzjoni tar-regoli tal-Liġi dwar it-taxxa għall-pensjonijiet tal-irtirar mogħtija lil persuni mhux residenti li jinsabu f'sitwazzjoni bħal dik tal-persuna li ressqet l-ilment.

Fuq il-mertu

L-argumenti tal-partijiet

35 Fir-rikors tagħha, il-Kummissjoni qiegħda essenzjalment issostni li, billi eskludiet lill-persuni rtirati mhux residenti mill-benefiċċju tat-tnaqqis previst mil-Liġi dwar it-taxxa meta l-persuni kkonċernati jirċievu inqas minn 75 % tad-dħul tagħhom fl-Estonja, din il-liġi tqiegħed lil dawn il-persuni taxxabbli, minħabba li, bħalma għamlet il-persuna li ressqet l-ilment, ikunu eżerċitaw id-dritt tagħhom għall-moviment liberu tal-ħaddiema, f'sitwazzjoni inqas favorevoli minn dik li kienu jkunu fiha li kieku ma kinux eżerċitaw dan id-dritt, u dan minkejja li, fid-dawl tal-ammont baxx tal-pensjonijiet tagħhom, jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli għal dik tal-persuni residenti li jkollhom livell ta' dħul simili. Għaldaqstant, din il-liġi tikkostitwixxi ostakolu għall-moviment liberu tal-persuni, kif stabbilit fl-Artikolu 45 TFUE u fl-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE.

36 Fil-fatt, kif jirriżulta mis-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, kif ikkonfermata permezz tas-sentenza tal-1 ta' Lulju 2004, Wallentin (C-169/03, Ġabra p. I-6443), il-persuni li jirċievu biss parti żgħira mid-dħul tagħhom fl-Istat Membru ta' residenza jinsabu, mill-perspettiva tat-trattament fiskali tagħhom, f'pożizzjoni komparabbli għal dawk residenti fl-Istat Membru fejn jirċievu d-dħul tagħhom. Meta d-dħul ta' persuna jkun taxxabbli b'mod baxx ħafna jew saħansitra ma jkunx taxxabbli fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, dan l-Istat ma jkunx jista' jiggarantixxi t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli fir-rigward tat-taxxi mħallsa fuq id-dħul riċevut fi Stat Membru ieħor. F'dawn iċ-ċirkustanzi, skont il-Kummissjoni, huwa l-Istat Membru fejn joriġina d-dħul li għandu japplika għal dan id-dħul ir-regoli rispettivi tiegħu fil-qasam fiskali, b'mod partikolari dwar il-benefiċċju ta' tnaqqis fiskali.

37 Għaldaqstant, kif irrikonoxxiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi tal-14 ta' Settembru 1999, Gschwind (C-391/97, Ġabra p. I-5451), u Wallentin, iċċitata iktar 'il fuq, meta Stat Membru jagħti tnaqqis għad-dħul li jkun iktar baxx minn ċerti ammonti sabiex il-persuni taxxabbli jkunu ggarantiti livell minimu essenzjali għall-għajxien, tali vantaġġ għandu jingħata wkoll lill-persuni mhux residenti sa fejn jingħata fuq il-bażi tas-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli.

38 Ir-Repubblika tal-Estonja tirribatti, sostnuta fuq dan il-punt mill-intervenjenti kollha, li d-differenza fit-trattament bejn il-persuni residenti u l-persuni mhux residenti previst fil-Liġi dwar it-taxxa ma jikkostitwixxix restrizzjoni għall-moviment liberu tal-persuni sa fejn ma jagħtix lok għal diskriminazzjoni bejn persuni li jinsabu f'sitwazzjonijiet komparabbli.

39 F'dan ir-rigward hija tfakkar li mis-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, jirriżulta li s-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik tal-persuni mhux residenti għandhom jiġu kkunsidrati li huma komparabbli biss meta dawn tal-aħħar ma jirċivux l-iktar parti sinjifikattiva tad-dħul tagħhom fl-Istat Membru ta' residenza iżda fi Stat Membru ieħor. Huwa biss f'dan il-każ li dan l-Istat tal-aħħar ma jkunx jista' japplika għall-persuni mhux residenti trattament fiskali differenti minn dak applikabbli għall-persuni residenti.

40 Għalhekk, il-Liġi dwar it-taxxa, sabiex tiggarantixxi ugwaljanza fit-trattament bejn il-persuni residenti u l-persuni mhux residenti li jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli, tapplika għall-persuni mhux residenti t-tnaqqis inkwistjoni meta dawn jirċievu 75 % tad-dħul globali tagħhom fl-Estonja. Il-kalkolu tad-dħul taxxabbli jkun ibbażat fuq il-liġi tal-Istat Membru ta' resident tal-persuna kkonċernata u, fid-dawl tad-determinazzjoni tal-parti riċevuta fl-Estonja, il-persuna mhux residenti hija meħtieġa tippreżenta prova li toriġina mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' residenza tagħha.

41 Barra minn hekk, skont ir-Repubblika tal-Estonja, meta ppreżentat dan ir-rikors, il-Kummissjoni ma rrispettatx ir-Rakkomandazzjoni 94/79, li fiha l-Kummissjoni kienet indikat li t-trattament fiskali ugwali tal-persuni residenti u ta' dawk mhux residenti huwa obbligatorju biss meta l-persuni mhux residenti jirċievu, matul is-sena fiskali inkwistjoni, mill-inqas 75 % tad-dħul taxxabbli tagħhom fl-Istat Membru li jintaxxahom.

42 Fir-rigward, b'mod iktar preċiż, tas-sitwazzjoni tal-persuna li ressqet l-ilment, ir-Renju ta' Spanja u r-Repubblika Portugiża jenfasizzaw, barra minn hekk, li l-Istat Membru ta' residenza, f'dan il-każ ir-Repubblika tal-Finlandja, ħa inkunsiderazzjoni d-dħul kollu riċevut mill-persuna taxxabbli inkwistjoni kemm f'dan l-Istat Membru u kif ukoll fi Stat Membru ieħor u li dan l-Istat Membru ma ntaxxax dan id-dħul minħabba li l-ammont totali tad-dħul ma kienx jaqbeż id-dħul minimu eżentat mit-taxxa. Permezz ta' raġunament bl-invers, ir-Renju ta' Spanja u r-Repubblika Portugiża jenfasizzaw li, li kieku l-Istat Membru ta' residenza kien stabbilixxa dħul minimu eżentat iktar baxx, id-dħul ta' din il-persuna taxxabbli seta' jkun suġġett għal taxxa u, f'dan il-każ, l-ammont tat-taxxa mħallsa fl-Estonja kien jitnaqqas. B'hekk, il-Liġi dwar it-taxxa ma kinitx tkun kuntrarja għall-moviment liberu tal-ħaddiema.

43 Ir-Renju Unit iżid li s-soluzzjoni proposta mill-Kummissjoni sabiex jiġi evitat li l-persuna mhux residenti fl-Estonja tibbenefika minn vantaġġ soċjali ikbar minn dak li tibbenefika minnu persuna residenti, fejn l-awtoritajiet ta' dan l-Istat Membru jieħdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tal-applikazzjoni tat-tnaqqis, id-dħul globali tal-persuna taxxabbli kkonċernata, ma hijiex korretta. Fil-fatt, skont il-Ftehim dwar ħelsien minn taxxa doppja, ma huwiex possibbli li d-dħul riċevut fil-Finlandja jiġi ntaxxat fl-Estonja. Għaldaqstant, ir-Repubblika tal-Estonja ma tkunx f'pożizzjoni li tikkalkola d-dħul globali tal-persuna taxxabbli kkonċernata filwaqt li r-Repubblika tal-Finlandja tkun tista' tagħmel dan, fid-dawl tal-fatt li din il-persuna taxxabbli tirrisjedi fil-Finlandja u fid-dawl tal-fatt li l-awtoritajiet Finlandiżi jkollhom il-kompetenza sabiex jiksbu informazzjoni u dokumenti min-naħa tagħha. L-analiżi tal-Kummissjoni twassal sabiex ir-Repubblika tal-Estonja jkollha tapplika l-parti tagħha ta' bażi mhux taxxabbli biss għad-dħul riċevut fl-Estonja u sabiex il-persuna mhux residenti tibbenefika mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha darbtejn, fl-Estonja u fil-Finlandja.

44 Fid-dawl ta' dawn l-argumenti, il-Kummissjoni tosserva li, għall-kuntrarju ta' dak li jsostnu l-konvenuta u l-intervenjenti, fis-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li, meta l-persuna taxxabbli ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza, l-Istat Membru fejn din il-persuna tirċievi d-dħul tagħha għandu jagħtiha l-istess vantaġġi bħal dawk mogħtija lir-residenti li jirċievu dħul f'dan l-Istat biss. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li, għalkemm, f'ċirkustanzi normali, l-Istat Membru fejn ikun riċevut dħul jista' jħalli lill-Istat Membru ta' residenza l-kompitu li jiżgura livell ta' tassazzjoni adegwat għall-mezzi tal-persuna taxxabbli, l-Istat Membru fejn ikun riċevut dan id-dħul huwa, min-naħa tiegħu, obbligat jieħu inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali tal-persuna taxxabbli meta l-Istat Membru ta' residenza ma jkunx f'pożizzjoni li jagħmel dan. Bl-istess mod, meta d-dħul ta' persuna taxxabbli jkun taxxabbli b'mod baxx ħafna jew saħansitra ma jkunx taxxabbli fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, dan l-Istat ma jkunx jista' jiggarantixxi t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli fir-rigward tat-taxxi mħallsa fuq id-dħul riċevut fi Stat Membru ieħor.

45 Fir-rigward tal-modalitajiet tal-kalkolu tad-dħul tal-persuna mhux residenti, il-Kummissjoni tenfasizza li r-Repubblika tal-Estonja hija intitolata tieħu inkunsiderazzjoni d-dħul globali tal-persuna taxxabbli sabiex tikkalkola t-taxxa li għaliha din il-persuna tista' tkun suġġetta fl-Estonja. Jekk id-dħul globali tal-persuna taxxabbli jkun inqas mil-limitu ta' impożizzjoni applikabbli fl-Estonja, din il-persuna taxxabbli ma għandha tkun suġġetta għal ebda taxxa fl-Estonja. Għall-kuntrarju, jekk id-dħul globali tagħha jaqbeż il-limitu applikabbli fl-Estonja, din il-persuna taxxabbli tista' tkun suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul. Dan ma jwassalx għall-impożizzjoni tad-dħul riċevut fi Stati Membri oħra minbarra r-Repubblika tal-Estonja iżda jwassal biss għad-determinazzjoni tal-kapaċità tal-persuna taxxabbli għall-finijiet tal-impożizzjoni tad-dħul riċevut fl-Estonja biss.

46 Fir-rigward tal-argument tal-konvenuta dwar ir-Rakkomandazzjoni 94/79, il-Kummissjoni ssostni li dan l-att ma huwiex vinkolanti. Dan l-att ma jistax ikun intiż li jikkompleta r-regoli ta' dritt primarju dwar il-moviment liberu tal-persuni u, fi kwalunkwe każ, ma jillimitax is-setgħa diskrezzjonali tal-Kummissjoni. Din ir-rakkomandazzjoni sempliċement tipproponi l-adozzjoni ta' miżuri nazzjonali għall-implementazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mingħajr ma għandha impatt fuq l-eżekuzzjoni korretta tal-obbligi li jirriżultaw mit-Trattati. Barra minn hekk, peress li din ir-rakkomandazzjoni kienet adottata qabel l-għoti tas-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, din ir-rakkomandazzjoni tilfet saħansitra l-iskop tagħha.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

– Fuq l-ilment ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 45 TFUE

47 Preliminarjament, għandu jitfakkar li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, għalkemm it-tassazzjoni diretta taqa' fil-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-aħħar xorta waħda huma marbuta jeżerċitaw din il-kompetenza b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21; tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 29, kif ukoll tad-19 ta' Novembru 2009, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-540/07, Ġabra p. I-10983, punt 28). B'hekk, ir-regoli fiskali tad-dritt nazzjonali għandhom jiġu adottati b'osservanza tal-libertajiet iggarantiti mit-Trattati u, b'mod partikolari, tal-libertà ta' moviment tal-ħaddiema kif mogħtija mill-Artikolu 45 TFUE.

48 F'dan id-dawl, bħala regola ġenerali huwa inkompatibbli mar-regoli dwar il-moviment liberu li ħaddiem li jkun eżerċita dan id-dritt jista' jkun is-suġġett, fl-Istat Membru li huwa ċittadin tiegħu, ta' trattament inqas favorevoli minn dak li kien jibbenefika minnu li kieku ma kienx uża l-possibbiltajiet mogħtija mir-regoli msemmija. Madankollu, għandu jitfakkar li diskriminazzjoni tista' tirriżulta biss mill-applikazzjoni ta' regoli differenti għal sitwazzjonijiet komparabbli jew inkella mill-applikazzjoni tal-istess regola għal sitwazzjonijiet differenti (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, punt 30; Gschwind, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21, u tat-22 ta' Marzu 2007, Talotta, C-383/05, Ġabra p. I-2555, punt 18).

49 Issa, fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, il-persuni residenti u l-persuni mhux residenti, bħala regola ġenerali, ma jinsabux f'sitwazzjonijiet komparabbli sa fejn id-dħul riċevut fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna mhux residenti, fil-parti l-kbira tal-każijiet, jikkostitwixxi biss parti mid-dħul globali tiegħu, li ċ-ċentru tiegħu jkun fil-post tar-residenza tiegħu, u sa fejn il-kapaċità kontributorja personali tal-persuna mhux residenti, li tirriżulta mit-teħid inkunsiderazzjoni tad-dħul kollu tagħha u mis-sitwazzjoni personali u familjari tagħha, tista' tiġi evalwata bl-iktar faċilità fil-post fejn ikollha ċ-ċentru tal-interessi personali u patrimonjali tagħha, li b'mod ġenerali jikkorrispondi għall-post fejn ikollha r-residenza abitwali tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Schumacker, punti 31 u 32, kif ukoll Gschwind, punt 22).

50 Fil-punt 34 tas-sentenza Schumacker, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-fatt li Stat Membru ma jagħtix lil persuna mhux residenti l-benefiċċju ta' ċerti vantaġġi fiskali li jagħti lil persuna residenti ma huwiex, bħala regola ġenerali, diskriminatorju fid-dawl tad-differenzi oġġettivi bejn is-sitwazzjoni tal-persuni residenti u dik tal-persuni mhux residenti, kemm mill-perspettiva tas-sors tad-dħul u kemm mill-perspettiva tal-kapaċità kontributorja personali jew tas-sitwazzjoni personali u familjari (ara s-sentenza Gschwind, iċċitata iktar 'il fuq, punt 23).

51 Ikun hemm diskriminazzjoni fis-sens tat-Trattat bejn persuni residenti u persuni mhux residenti biss jekk, minkejja r-residenza tagħhom fi Stati Membri differenti, ikun stabbilit li, fid-dawl tal-għan u tal-kontenut tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni, iż-żewġ kategoriji ta' persuni taxxabbli jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli (ara s-sentenza Gschwind, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26).

52 Dan ikun il-każ meta persuna mhux residenti li ma tirċevix dħul sinjifikattiv fl-Istat Membru ta' residenza u li tikseb il-parti essenzjali tar-riżorsi taxxabbli tagħha minn attività eżerċitata fl-Istat Membru ta' impjieg tkun f'sitwazzjoni komparabbli għal dik tal-persuni residenti ta' dan l-aħħar Stat, u dan sa fejn, f'tali każ, l-Istat Membru ta' residenza ma jkunx f'pożizzjoni li jagħtiha l-vantaġġi li jirriżultaw mit-teħid inkunsiderazzjoni tas-sitwazzjoni personali u familjari tagħha. Għaldaqstant, mill-perspettiva tat-trattament fiskali tagħha, hija għandha tiġi ttrattata bħala persuna residenti fl-Istat Membru ta' impjieg u dan l-Istat għandu jagħtiha l-vantaġġi fiskali previsti għall-persuni residenti (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Schumacker, punti 36 u 37, kif ukoll Gschwind, punt 27).

53 Dejjem skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, f'sitwazzjoni fejn ma jkun hemm ebda dħul taxxabbli fl-Istat Membru ta' residenza taħt il-leġiżlazzjoni fiskali ta' dan l-Istat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Wallentin, iċċitata iktar 'il fuq, punt 18), jista' jkun hemm diskriminazzjoni jekk is-sitwazzjoni personali u familjari ta' persuna bħall-persuna li ressqet l-ilment ma titteħidx inkunsiderazzjoni, la fl-Istat Membru ta' residenza u lanqas fl-Istat Membru ta' impjieg (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Wallentin, iċċitata iktar 'il fuq, punt 17).

54 B'hekk, meta kważi 50 % tad-dħul totali tal-persuna kkonċernata jkunu riċevuti fl-Istat Membru ta' residenza tagħha, dan tal-aħħar għandu, bħala prinċipju, ikun f'pożizzjoni li jieħu inkunsiderazzjoni l-kapaċità kontributorja tagħha u s-sitwazzjoni personali u familjari tagħha skont il-modalitajiet previsti mil-leġiżlazzjoni ta' dan l-Istat (ara s-sentenza Gschwind, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29).

55 Madankollu, f'każ bħal dak tal-persuna li ressqet l-ilment li, minħabba l-ammont baxx tad-dħul globali tagħha ma hijiex, taħt il-leġiżlazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' residenza, taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar, dan l-Istat ma huwiex f'pożizzjoni li jieħu inkunsiderazzjoni l-kapaċità kontributorja u s-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuna kkonċernata, b'mod partikolari l-konsegwenzi fuq din il-persuna tat-tassazzjoni tad-dħul riċevuti fi Stat Membru ieħor.

56 F'tali ċirkustanzi, ir-rifjut mill-Istat Membru fejn ikun riċevut id-dħul inkwistjoni li jagħti t-tnaqqis previst mil-leġiżlazzjoni fiskali tiegħu jippenalizza lill-persuni taxxabbli mhux residenti, bħalma hija l-persuna li ressqet l-ilment, għas-sempliċi fatt li eżerċitaw il-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat FUE.

57 Id-differenza fit-trattament li jirriżulta minn tali leġiżlazzjoni jista' jiġi ġġustifikat biss jekk ikun ibbażat fuq kunsiderazzjonijiet oġġettivi proporzjonati għall-għan leġittimament segwit mid-dritt nazzjonali (sentenza tad-9 ta' Novembru 2006, Turpeinen, C-520/04, Ġabra p. I-10685, punt 32). F'dan id-dawl, għalkemm ir-Repubblika tal-Finlandja sostniet li l-kundizzjoni inkwistjoni hija intiża sabiex jiġi evitat li l-persuna taxxabbli mhux residenti takkumula tnaqqis f'kull wieħed mill-Istati Membri kkonċernati, għandu jiġi kkonstatat li, f'każ bħal dak tal-persuna li ressqet l-ilment, ma jistax ikun hemm akkumulazzjoni mhux ġustifikata ta' vantaġġi.

58 Għaldaqstant, u sal-estent ippreċiżat iktar 'il fuq, in-natura ġenerali tal-kundizzjoni prevista fl-Artikolu 28[3] tal-Liġi dwar it-taxxa, li ma tieħux inkunsiderazzjoni s-sitwazzjoni personali u familjari tal-persuni taxxabbli kkonċernati, hija ta' natura li tippenalizza lill-persuni bħall-persuna li ressqet l-ilment li użaw il-possibbiltajiet miftuħa mir-regoli dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema u, għalhekk, jirriżulta li hija inkompatibbli mar-rekwiżiti tat-Trattati kif jirriżultaw mill-Artikolu 45 TFUE.

59 Għaldaqstant, l-ilment ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 45 TFUE għandu jitqies li huwa fondat.

60 Madankollu, skont ir-Repubblika tal-Estonja, ir-Rakkomandazzjoni 94/79, minħabba l-kontenut u n-natura tagħha, tikkostitwixxi ostakolu għall-konstatazzjoni tan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu allegat.

61 Huwa minnu li, fl-Artikolu 2(2) tar-rakkomandazzjoni msemmija, il-Kummissjoni indikat li l-Istati Membri ma għandhomx jissuġġettaw id-dħul tal-persuni fiżiċi mhux residenti għal tassazzjoni ogħla minn dik tar-residenti meta d-dħul taxxabbli fl-Istat Membru fejn il-persuna fiżika ma tkunx residenti jikkostitwixxi mill-inqas 75 % tad-dħul totali taxxabbli ta' din il-persuna matul is-sena fiskali.

62 Ir-Repubblika tal-Estonja ssostni li, fil-każ invers, hija tista' tittratta b'mod differenti lill-persuni residenti u lill-persuni mhux residenti.

63 Madankollu, għandu jitfakkar li, skont l-aħħar paragrafu tal-Artikolu 288 TFUE, ir-rakkomandazzjonijiet huma fost l-atti mhux vinkolanti tal-istituzzjonijiet tal-Unjoni. Barra minn hekk, u kif fakkar l-Avukat Ġenerali fil-punt 60 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu hija bbażata fuq il-konstatazzjoni oġġettiva tan-nuqqas ta' osservanza minn Stat Membru tal-obbligi imposti fuqu mid-dritt tal-Unjoni, b'tali mod li l-prinċipju ta' osservanza tal-aspettattivi leġittimi ma jistax, f'dan il-każ, jiġi invokat mir-Repubblika tal-Estonja sabiex tipprekludi l-konstatazzjoni oġġettiva tan-nuqqas ta' osservanza, min-naħa tagħha, tal-obbligi imposti fuqha mit-Trattat (ara, f'dan is-sens is-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2009, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-562/07, Ġabra p. I-9553, punt 18).

64 Għandu jiġi osservat ukoll li r-raba' premessa tar-Rakkomandazzjoni 94/79 tipprovdi li din ir-rakkomandazzjoni ma għandha ebda impatt fuq it-tħaddin ta' politika attiva mill-Kummissjoni fil-qasam ta' proċeduri ta' ksur sabiex tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipji fundamentali tat-Trattat.

65 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-Rakkomandazzjoni 94/79 ma tikkostitwixxix ostakolu għall-konstatazzjoni tan-nuqqas ta' twettiq tal-obbligi taħt l-Artikolu 45 TFUE. Għaldaqstant, ma huwiex meħtieġ li l-Qorti tal-Ġustizzja tindirizza l-kwistjoni ta' jekk ir-Renju ta' Spanja u r-Repubblika Portugiża setgħux, fl-istadju tal-intervent tagħhom, iqajmu eċċezzjoni ta' inammissibbiltà, ibbażata fuq l-adozzjoni ta' din ir-rakkomandazzjoni, fil-konfront tar-rikors tal-Kummissjoni.

– Fuq l-ilment ibbażat fuq ksur tal-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE

66 Għalkemm, fir-risposta tagħha, ir-Repubblika tal-Estonja użat l-argumenti dwar l-ilment ibbażat fuq l-Artikolu 45 TFUE sabiex tikkontesta wkoll l-ilment dwar l-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE, hija rrikonoxxiet li kien meħtieġ li tikkompleta l-Artikolu 28[3] tal-Liġi dwar it-taxxa "sabiex twessa' l-kamp ta' applikazzjoni ta' dan l-artikolu għaċ-ċittadini tal-Istati Membri taż-Żona Ekonomika Ewropea".

67 F'dan ir-rigward għandu jiġi osservat li l-leġiżlazzjoni Estonjana ma tirrikonoxxi ebda possibbiltà li l-vantaġġ fiskali inkwistjoni jingħata lill-persuni li jirċievu pensjoni fl-Estonja u li jirrisjedu f'wieħed mill-Istati terzi li huma membri tal-Ftehim ŻEE. Sa fejn id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 28 tal-Ftehim ŻEE għandhom l-istess portata legali bħal dik tad-dispożizzjonijiet, li huma essenzjalment identiċi, tal-Artikolu 45 TFUE, il-kunsiderazzjonijiet preċedenti jistgħu jiġu ttrasposti, *mutatis mutandis*, għall-imsemmi Artikolu 28 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Jannar 2007, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-104/06, Ġabra p. I-671, punt 32).

68 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li, billi teskludi lill-persuni rtirati mhux residenti mill-benefiċċju tat-tnaqqis previst mil-Liġi dwar it-taxxa meta, fid-dawl tal-ammont baxx tal-pensjonijiet tagħhom, dawn il-persuni ma humiex, skont il-leġiżlazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' residenza, taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar, ir-Repubblika tal-Estonja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt l-Artikoli 45 TFUE u 28 tal-Ftehim ŻEE.

Fuq l-ispejjeż

69 Skont l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li Ir-Repubblika tal-Estonja tilfet, hemm lok li hija tiġi kkundannata għall-ispejjeż kif mitlub mill-Kummissjoni.

70 Skont l-Artikolu 69(4) tar-Regoli tal-Proċedura, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Portugiża, ir-Renju tal-Isvezja, ir-Renju Unit, kif ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandhom ibatu, min-naħa tagħhom, l-ispejjeż rispettivi tagħhom.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Billi teskludi lill-persuni rtirati mhux residenti mill-benefiċċju tat-tnaqqis previst mil-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (tulumaksuseadus) tal-15 ta' Diċembru 1999, kif emendata bil-Liġi tas-26 ta' Novembru 2009, meta, fid-dawl tal-ammont baxx tal-pensjonijiet tagħhom, dawn il-persuni ma humiex, skont il-leġiżlazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' residenza, taxxabbli f'dan l-Istat tal-aħħar, ir-Repubblika tal-Estonja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt l-Artikoli 45 TFUE u 28 tal-Ftehim dwar iż-Żona Ekonomika Ewropea, tat-2 ta' Mejju 1992.**

2) **Ir-Repubblika tal-Estonja hija kkundannata għall-ispejjeż.**

3) **Ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Portugiża, ir-Renju tal-Isvezja, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq kif ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja għandhom ibatu l-ispejjeż rispettivi tagħhom.**

Firem