Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

28 ta' Frar 2013*

"Libertà li jiġu pprovduti servizzi — Moviment liberu tal-ħaddiema — Leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tippermetti l-eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul minn xogħol magħmul fi Stat ieħor fil-kuntest ta' għajnuna għall-iżvilupp — Kundizzjonijiet — Stabbiliment tal-persuna li timpjega fit-territorju nazzjonali — Rifjut meta l-persuna li timpjega hija stabbilita fi Stat Membru ieħor"

Fil-Kawża C-544/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Rheinland-Pfalz (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tat-18 ta' Marzu 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Ottubru 2011, fil-proċedura

Helga Petersen,

Peter Petersen

vs

Finanzamt Ludwigshafen,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (Relatur) u J.-J. Kasel, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Jääskinen,

Reġistratur: A. Impellizzeri, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-29 ta' Novembru 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal H. Petersen u P. Petersen, minn R. Sturm, Rechtsanwalt,

— għall-gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Mölls u W. Roels, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE.

2 Din it-talba hija ppreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn H. Petersen u P. Petersen u l-Finanzamt Ludwigshafen dwar ir-rifjut ta' dan tal-aħħar li jagħti eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul ta' P. Petersen provenjenti minn attivitajiet imwettqa f'Benin fil-kuntest ta' proġett ta' għajnuna għall-iżvilupp iffinanzjat mill-Aġenzija Daniża għall-Iżvilupp Internazzjonali.

Il-kuntest ġuridiku

3 Skont l-Artikolu 1(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuergesetz), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali (BGBl. 2002 I, p. 4215), il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza regolari tagħhom fit-territorju nazzjonali huma suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul kollu tagħhom.

4 L-Artikolu 34(c)(1) u (5) tal-imsemmija liġi jipprovdi:

"(1) Meta l-persuni suġġetti għat-taxxa b'mod illimitat iħallsu taxxa fuq id-dħul li joriġina minn pajjiż barrani, fl-Istat ta' oriġini tal-imsemmi dħul, taxxa ekwivalenti għat-taxxa Ġermaniża fuq id-dħul, it-taxxa barranija li ġiet illikwidata, imħallsa u mnaqqsa mill-ammont ta' dritt għal tnaqqis, hija taxxabbli fuq l-ammont tat-taxxa fuq id-dħul Ġermaniża li huma għandhom iħallsu abbażi tad-dħul riċevut fl-Istat inkwistjoni;

[...]

(5) L-awtoritajiet għoljin tat-taxxa tal-Länder jew l-awtoritajiet tat-taxxa indikati minnhom jistgħu, bi qbil mal-Ministeru tal-Finanzi Federali, jagħtu rifużjoni, parzjali jew sħiħa, fuq it-taxxa fuq id-dħul imposta fuq sorsi barranin, jew jiffissaw ammont fiss, meta dan jidher opportun għal raġunijiet ekonomiċi jew jekk l-applikazzjoni tal-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu tirriżulta partikolarment diffiċli."

5 Fil-31 ta' Ottubru 1983, il-Ministeru Federali tal-Finanzi Ġermaniż adotta Nota dwar it-trattament fiskali tad-dħul ta' impjegati li joriġina minn attivitajiet barra 'l pajjiż (BStBl. 1983 I, p. 470, iktar 'il quddiem "Nota tal-Ministeru tal-Finanzi"), indirizzata lill-awtoritajiet għolja tat-taxxa tal-Länder li tipprovdi li dħul li l-impjegati jirċievu mingħand il-persuna li timpjeghom li tkun stabbilita fit-territorju nazzjonali fil-kuntest ta' relazzjoni ta' impjieg attwali għal attività mwettqa fi Stat ieħor li jibbenefika minn din l-iskema, huwa eżentat mit-taxxa fuq id-dħul.

6 Skont l-ewwel subparagrafu tal-punt 4 tat-Titolu I ta' din in-Nota, jappartjenu għall-kategorija ta' attivitajiet li jibbenefikaw mill-imsemmija skema, b'mod partikolari, l-attivitajiet imwettqa għas-servizz ta' fornituri, ta' produtturi jew ta' min jippresta servizz stabbilit f'territorju nazzjonali fil-kuntest tal-għajnuna pubblika Ġermaniża għall-iżvilupp li tidħol fil-qasam ta' kooperazzjoni teknika jew finanzjarja.

7 L-ewwel subparagrafu tat-Titolu II tan-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi jipprovdi li l-attività għandha tkun eżerċitata mingħajr interruzzjoni għal tal-inqas tliet xhur fi Stati li magħhom ir-Repubblika Federali Ġermaniża ma ffirmatx ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja li jinkludi d-dħul minn impjiegi.

8 Madankollu, id-dħul li joriġina minn impjiegi li għaldaqstant huwa eżentat, għandu, skont it-Titolu IV tan-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi, jittieħed inkunsiderazzjoni għall-applikazzjoni progressiva tat-taxxa. Skont din id-dispożizzjoni, ir-rata tat-taxxa applikata għad-dħul taxxabbli hija dik li tkun applikabbli jekk id-dħul li joriġina minn attività bħala persuna impjegata li hija eżentata kien inkluż fil-kalkolu tat-taxxa.

9 L-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1 tat-Titolu VI tan-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi, li jirrigwarda d-dispożizzjonijiet proċedurali, jipprovdi li r-rinunzja għall-ġbir tat-taxxa permezz tal-proċedura tat-taxxa f'ras il-għajn, li twassal għall-ħruġ ta' ċertifikat ta' eżenzjoni, għandha tintalab mill-persuna li timpjega jew mill-persuna impjegata lill-uffiċċju tat-taxxa tal-post fejn jinsab l-istabbiliment tal-persuna li timpjega. Skont dan l-istess subparagrafu, ma hijiex meħtieġa prova li taxxa ekwivalenti għat-taxxa Ġermaniża fuq id-dħul tinġabar fuq id-dħul minn xogħol fl-Istat li fih tkun eżerċitata l-attività. It-tieni subparagrafu tal-ewwel paragrafu tat-Titolu VI ta' din in-Nota jipprovdi li, jekk jiġi indikat b'mod ċar li l-kundizzjonijiet imsemmija fit-Titoli I u II tal-imsemmija Nota huma sodisfatti, iċ-ċertifikat ta' eżenzjoni jista' jingħata sakemm ikun possibbli għall-persuna li timpjega li temenda t-tnaqqis tat-taxxa f'ras il-għajn. B'konformità mat-tieni paragrafu tat-Titolu VI tal-istess Nota, sakemm ma tkunx għadha saret ir-rinunzja għall-ġbir tat-taxxa f'ras il-għajn, l-impjegat għandu jitlob ir-rinunzja għat-taxxa mill-uffiċċju tat-taxxa tad-domiċilju tiegħu.

10 L-Artikolu 15 tal-ftehim tat-22 ta' Novembru 1995 bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tad-Danimarka intiż li jipprevjeni taxxa doppja fil-qasam tat-taxxa fuq id-dħul u t-taxxa fuq il-kapital, kif ukoll it-taxxa fuq il-wirt, suċċessjonijiet u donazzjonijiet, u jikkonċerna assistenza f'oqsma tat-taxxa (BGBl. 1996 II, p. 2565) essenzjalment jipprovdi, li s-salarji li resident ta' wieħed mill-Istati kontraenti jirċievi abbażi ta' impjieg huma taxxabbli fl-Istat ta' residenza biss, ħlief jekk dak l-impjieg jiġi eżerċitat fl-Istat l-ieħor. F'dak il-każ, ir-rimunerazzjonijiet riċevuti għal dan l-iskop huma taxxabbli f'dak l-Istat l-ieħor.

11 L-ebda ftehim li jipprevjeni t-taxxa d-doppja ma ġie ffirmat bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Repubblika tal-Benin.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

12 Sa mix-xahar ta' Novembru 1991, il-konjuġi Petersen, rikorrenti fil-kawża prinċipali, saru proprjetarji ta' appartament li jinsab f'Ludwigshafen (il-Ġermanja) fejn kienu jirrisjedu uffiċjalment ma' binthom mill-1 ta' Frar 1992. Sa mill-1984, P. Petersen, ċittadin Daniż, sar proprjetarju ta' dar għall-villeġġjatura li tinsab f'Helsinge (id-Danimarka).

13 P. Petersen kien impjegat tal-impriża Hoffmann A/S, stabbilita f'Glostrup (id-Danimarka). Fil-kuntest ta' din l-attività, huwa intbagħat fil-Benin għal perijodu ta' tliet snin li jiskorru mill-15 ta' Jannar 2002 sabiex jgħin fi proġett iffinanzjat mill-Aġenzija Daniża għall-Iżvilupp Internazzjonali. Din l-attività tidħol fil-kuntest ta' proġett ta' għajnuna għall-iżvilupp. Id-dħul ta' P. Petersen abbażi tal-attivitajiet tiegħu ammontaw għal DKK 449 200, jiġifieri madwar EUR 60 200 għas-sena 2003.

14 F'Jannar 2002, il-persuna li tħaddem lil P. Petersen talbet eżenzjoni lill-amministrazzjoni tat-taxxa ta' Helsinge l-eżenzjoni għad-dħul mogħti lil dan tal-aħħar matul il-perijodu ta' missjoni fil-Benin. Din l-amministrazzjoni argumentat li, b'effett mill-15 ta' Jannar 2002, l-ebda taxxa ma kienet se tiġi mnaqqsa fuq dan id-dħul.

15 Għas-sena 2003, il-konjuġi Petersen talbu lill-amministrazzjoni tat-taxxa Ġermaniża, l-applikazzjoni tal-iskema ta' taxxa konġunta għat-taxxa fuq id-dħul u indikaw li r-residenza tagħhom kienet tinsab f'Ludwigshafen. Huma argumentaw li d-dħul riċevut minn P. Petersen mingħand il-persuna li timpjegah li hija ta' nazzjonalità Daniża, għall-attivitajiet eżerċitati fil-Benin, ma għandux ikun suġġett

għat-taxxa fuq id-dħul fil-Ġermanja u li, skont l-Artikolu 15 tal-ftehim tat-22 ta' Novembru 1995 bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u r-Renju tad-Danimarka, huwa biss dan tal-aħħar li kien kompetenti sabiex jintaxxa dan id-dħul.

16 Sussidjarjament, il-konjuġi Petersen talbu l-eżenzjoni tal-imsemmi dħul billi sostnew li, f'ċirkustanzi paragunabbli, id-dħul li joriġina attività bħala persuna impjegata mwettqa fi Stat ieħor fil-kuntest ta' attività ta' għajnuna għall-iżvilupp f'isem il-persuna li timpjega li hija stabbilita fit-territorju nazzjonali, jkun eżentat mit-taxxa fuq id-dħul, b'applikazzjoni tan-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi.

17 Fl-avviż ta' taxxa tiegħu għas-sena 2003, il-Finanzamt Ludwigshafen issuġġetta għat-taxxa fuq id-dħul, id-dħul kollu ta' P. Petersen u ffissa l-ammont ta' din it-taxxa għal EUR 29 718.

18 Billi l-ilment imressaq mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kontra dan l-avviż ta' taxxa kien ġie miċħud, dawn tal-aħħar ippreżentaw rikors quddiem il-Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 Qabel xejn, din il-qorti tirrileva li skont l-evalwazzjoni tagħha tal-fatti kif ukoll dwar id-dritt applikabbli, id-dħul inkwistjoni riċevut minn P. Petersen, huwa, fil-prinċipju, suġġett għat-taxxa fuq id-dħul fil-Ġermanja.

20 Sussegwentement, il-Finanzgericht Rheinland-Pfalz jargumenta li, sa fejn P. Petersen ma jistax jippretendi l-vantaġġ fiskali li tipprovdi n-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi, peress li l-persuna li timpjegah ma kinitx "resident" fis-sens ta' din in-Nota u l-attivitajiet tar-rikorrent fil-kawża prinċipali u tal-persuna li timpjegah ma jaqgħux taħt l-għajnuna pubblika Ġermaniża għall-iżvilupp, dan tal-aħħar ikun suġġett għal piż fiskali superjuri meta mqabbel mal-piż li jkun suġġett għalih impjegat residenti li jeżerċita attività simili għal persuna li timpjega li tkun residenti.

21 Fl-aħħarnett, il-Finanzgericht Rheinland-Pfalz tqis li l-attivitajiet tal-persuna li timpjega lir-rikorrent fil-kawża prinċipali jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE u l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' twassal għal restrizzjoni mhux iġġustifikata tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi mill-persuna li timpjega li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor. Fil-fatt, il-piż fiskali ikbar li għalih tkun suġġetta l-persuna impjegata, li tkun f'sitwazzjoni bħal dik tar-rikorrent fil-kawża prinċipali, jirrendi l-attivitajiet tagħha inqas attraenti, f'termini ekonomiċi, meta mqabblin ma' dawk ta' persuni impjegati residenti fil-Ġermanja li jkunu ffirmaw kuntratt ta' xogħol simili ma' impriżi stabbiliti fil-Ġermanja u li joperaw fil-qafas tal-għajnuna għall-iżvilupp. Peress li l-iżvantaġġ fiskali ma jistax jiġi kkumpensat mill-persuna li timpjega fi Stat Membru ieħor jekk mhux bl-għoti ta' salarju gross ogħla, dan jinkoraġġixxi lill-persuna li timpjega sabiex timpjega persuni residenti u intaxxati fl-Istat tagħha u li għalhekk jaffettwa l-possibbiltajiet tagħha li tirrekluta impjegati kkwalifikati fi Stat Membru ieħor. Dan iwassal ukoll sabiex l-impjegati li għandhom l-istess kwalifiki jillimitaw ruħhom esklużivament għal xogħol fl-Istat Membru ta' residenza tagħhom.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Rheinland-Pfalz iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Dispożizzjoni fiskali, li tipprevedi eżenzjoni mit-taxxa fuq dħul ta' persuna taxxabbli, residenti fi Stat u suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul kollu tagħha, minn attivitajiet li ma humiex indipendenti kemm-il darba l-persuna li timpjega tkun ukoll stabbilita f'dan l-Istat, iżda mhux jekk il-persuna li timpjega tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor [...], hija kompatibbli mal-Artikolu 49 KE [...]?"

Fuq id-domanda preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

Fuq il-libertà ta' moviment rilevanti

23 Skont ġurisprudenza stabbilita, hija l-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni mal-qrati nazzjonali istitwita mill-Artikolu 267 TFUE, li tagħti lill-qorti tar-rinviju risposta utli li tippermettilha tiddeċiedi l-kawża li jkollha quddiemha u, f'din il-perspettiva, huwa obbligu, jekk ikun il-każ, tal-Qorti tal-Ġustizzja li tifformula mill-ġdid id-domanda li ġiet ippreżentata lilha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-4 ta' Mejju 2006, Haug, C-286/05, Ġabra p. I-4121, punt 17; tal-11 ta' Marzu 2008, Jager, C-420/06, Ġabra p. I-1315, punt 46; u tat-8 ta' Diċembru 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Ġabra p. I-13023, punt 18).

24 Bl-istess mod, skont ġurisprudenza wkoll stabbilita, sabiex tingħata risposta utli lill-qorti li minnha toriġina domanda preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja jista' jkollha bżonn tieħu inkunsiderazzjoni regoli ta' dritt tal-Unjoni li għalihom ma jkunx sar riferiment mill-qorti nazzjonali fid-domandi preliminari tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Ottubru 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Ġabra p. I-9553, punt 24; tas-7 ta' Lulju 2005, Weide, C-153/03, Ġabra p. I-6017, punt 25; tat-23 ta' Frar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Ġabra p. I-1957, punt 26; kif ukoll Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, iċċitata iktar 'il fuq, punt 19).

25 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-Artikolu 56 TFUE għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru li permezz tagħha d-dħul riċevut abbażi ta' attivitajiet bħala persuna impjegata minn persuna taxxabbli residenti ta' dan l-Istat Membru u taxxabbli b'mod mhux limitat huwa eżentat mit-taxxa fuq id-dħul meta l-persuna li timpjega tkun stabbilita fl-imsemmi Stat Membru, iżda mhux eżentat jekk il-persuna li timpjega tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor.

26 Madankollu, il-gvern Ġermaniż kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea jqisu li l-kawża prinċipali ma tistax tiġi eżaminata fid-dawl tal-Artikolu 56 TFUE. Il-Kummissjoni targumenta wkoll li dispożizzjoni nazzjonali li jkollha bħala l-għan tagħha, il-limitazzjoni tal-benefiċċju ta' eżenzjoni għal persuni taxxabbli impjegati għas-servizz ta' persuna li timpjega li hija stabbilita fl-Istat Membru kkonċernat, għandha tiġi eżaminata fid-dawl tal-moviment liberu tal-ħaddiema. Għall-kuntrarju, skont il-Gvern Ġermaniż, il-moviment liberu tal-ħaddiema huwa irrelevanti wkoll, peress illi r-rikorrent fil-kawża prinċipali eżerċita l-attività inkwistjoni fi Stat terz.

27 Għalhekk, qabel xejn għandu jiġi stabbilit jekk, u jekk inhu l-każ, sa liema livell, leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik fil-kawża prinċipali tistax taffettwa l-eżerċizzju tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-moviment liberu tal-ħaddiema.

28 Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, sabiex jiġi ddeterminat jekk liġi nazzjonali taqax taħt waħda jew oħra mil-libertajiet fundamentali żgurati mit-TFUE, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan tal-liġi inkwistjoni (ara s-sentenza tal-1 ta' Lulju 2010, Dijkman u Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Ġabra p. I-6649, punt 26 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

29 Fil-kawża prinċipali, il-leġiżlazzjoni nazzjonali għandha bħala għan li tagħti, f'ċerti kundizzjonijiet, vantaġġ fiskali relattiv għar-remunerazzjoni li impjegat jirċievi mill-persuna li timpjegah. Fil-fatt, l-introduzzjoni tan-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi tippreċiża li d-dħul minn xogħol li l-impjegati ta' persuna li timpjega stabbilita fuq it-territorju nazzjonali għal attività mwettqa fi Stat ieħor li jibbenefika mill-iskema stabbilita mill-imsemmija Nota, huwa eżentat mit-taxxa fuq id-dħul.

30 Issa, għandu jitfakkar, li, minn naħa, għandha titqies bħala "ħaddiem" fis-sens tal-Artikolu 45 TFUE, kull persuna li teżerċita attivitajiet reali u effettivi, bl-esklużjoni ta' attivitajiet daqshekk żgħar li jkunu purament marġinali u aċċessorji. Il-karatteristika tar-relazzjoni ta' impjieg hija, skont din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-fatt li għal ċertu żmien, persuna twettaq favur persuna oħra u taħt id-direzzjoni tagħha, servizzi inkunsiderazzjoni ta' remunerazzjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Lulju 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Ġabra p. 2121, punt 17; tat-23 ta' Marzu 2004, Collins, C-138/02, Ġabra p. I-2703, punt 26; u tas-7 ta' Settembru 2004, Trojani, C-456/02, Ġabra p. I-7573, punt 15).

31 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 57(1) TFUE jipprovdi li, skont it-Trattati, huma kkunsidrati bħala servizzi dawk is-servizzi normalment mogħtija għal xi remunerazzjoni safejn dawn ma humiex regolati minn dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-moviment liberu ta' merkanziji, ta' kapital u ta' persuni. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li d-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-libertà li jiġu pprovduti servizzi, huma relatati mal-attivitajiet magħmula minn fornituri indipendenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ġunju 1997, SETTG, C-398/95, Ġabra p. I-3091, punt 7).

32 Minn dan isegwi li leġiżlazzjoni, li hija intiża li tintaxxa persuna impjegata li tkun ipprovdiet servizzi favur u taħt id-direzzjoni ta' persuna li timpjega inkambju għal remunerazzjoni u li għalhekk tkun f'relazzjoni ta' impjieg, ikkaratterizzat mir-relazzjoni ta' subordinazzjoni u l-ħlas ta' remunerazzjoni inkambju għas-servizzi pprovduti, li huma, b'riżerva għall-verifiki mill-qorti tar-rinviju, bħal dik fil-kawża prinċipali, taqa' taħt id-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-ħaddiema.

33 Bl-assunzjoni li tali leġiżlazzjoni jkollha effetti restrittivi fuq il-libertà li jiġu pprovduti servizzi mill-persuni li jimpjegaw li jkunu stabbiliti fi Stat Membru ieħor, bħal dawk rilevati mill-qorti tar-rinviju jew mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li jikkonsistu fi trattament iktar favorevoli ta' persuni li jħaddmu stabbiliti fit-territorju nazzjonali meta mqabbla ma' dawk stabbiliti fi Stat Membru ieħor f'dak li huwa l-ingaġġ ta' persunal ikkwalifikat li jista' jiġi stazzjonat fi Stat ieħor fil-kuntest ta' proġetti ta' għajnuna għall-iżvilupp, dawn l-effetti huma l-konsegwenzi inevitabbli ta' xi ostaklu għall-moviment liberu tal-ħaddiema u għalhekk ma jiġġustifikawx eżami awtonomu fir-rigward tal-Artikolu 56 TFUE.

Fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 45 TFUE

34 Għandu jiġi mfakkar li kull ċittadin tal-Unjoni Ewropea, indipendentement mill-post ta' residenza tiegħu u min-nazzjonalità tiegħu, li jkun għamel użu mid-dritt għall-moviment ħieles tal-ħaddiema u li jkun eżerċita attività professjonali fi Stat Membru ieħor li ma huwiex dak ta' residenza, jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 45 TFUE (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2002, de Groot, C-385/00, Ġabra p. I-11819, punt 76 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Barra minn hekk, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li d-dispożizzjonijiet kollha tat-Trattati li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-persuni huma intiżi li jiffaċilitaw, għaċ-ċittadini tal-Unjoni, l-eżerċizzju ta' attivitajiet professjonali ta' kull tip fuq it-territorju kollu tal-Unjoni u jipprekludu miżuri li jistgħu jpoġġu fi żvantaġġ lil dawn iċ-ċittadini meta jkunu jixtiequ jeżerċitaw attività ekonomika fuq it-territorju ta' Stat Membru ieħor (sentenzi tas-7 ta' Lulju 1992, Singh, C-370/90, Ġabra p. I-4265, punt 16; tas-26 ta' Jannar 1999, Terhoeve, C-18/95, Ġabra p. I-345, punt 37; u de Groot, iċċitata iktar 'il fuq, punt 77).

36 Anki jekk, skont it-test tagħhom, id-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema huma intiżi, b'mod partikolari, sabiex jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat ospitanti, dawn jipprekludu wkoll lill-Istat tal-oriġini milli jostakola l-libertà ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu li jaċċetta u jsegwi impjieg fi Stat Membru ieħor (ara, f'dan is-sens, is-sentenza ċċitata iktar 'il fuq Terhoeve, punti 27 sa 29, u de Groot, punt 79).

37 B'analoġija, id-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-ħaddiema jipprekludu wkoll lil Stat Membru ta' residenza ta' persuna taxxabbli ċittadina tal-Unjoni milli jostakola l-libertà li wieħed jaċċetta u jeżerċita impjieg fi Stat Membru ieħor, anki fl-ipoteżi fejn dan tal-aħħar ikun l-Istat Membru ta' nazzjonalità tal-imsemmi resident.

38 Madankollu, il-gvern Ġermaniż jargumenta li, fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 45 TFUE ma jistax jiġi invokat, sa fejn ir-rikorrent fil-kawża prinċipali eżerċita l-attività inkwistjoni fi Stat terz, u li ma teżisti l-ebda rabta suffiċjenti bejn it-territorji taż-żewġ Stati Membri inkwistjoni. Għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, persuna impjegata li teżerċita attività fil-kuntest tal-għajnuna għall-iżvilupp iffukata b'mod esklużiv fi Stat terz, ma tistax tiġi kkunsidrata li teżerċita b'mod simultanju jew anki prinċipalment attività transkonfinali fi ħdan l-Unjoni.

39 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni li tippreċiża li, meta kawża tkun tikkonċerna ċittadin ta' Stat Membru u li huwa ngaġġat bħala impjegat minn kumpannija stabbilita fi Stat Membru ieħor, fil-prinċipju, tali kawża taqa' taħt id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 1984, Prodest, 237/83, Ġabra p. 3153, punt 5).

40 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li d-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jirrigwardaw il-moviment liberu tal-ħaddiema japplikaw għal kull forma ta' relazzjonijiet ġuridiċi, safejn dawn ir-relazzjonijiet, minħabba raġuni ta' lok fejn ġew stabbiliti, jew minħabba raġuni ta' lok fejn ikunu twettqu, jistgħu jiġu lokalizzati fit-territorju tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Prodest, iċċitata iktar 'il fuq, punt 6).

41 Fil-fatt, id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni jistgħu japplikaw għal attivitajiet professjonali eżerċitati barra mit-territorju tal-Unjoni, meta r-relazzjoni ta' xogħol iżżomm rabta suffiċjentement stretta ma' dan it-territorju (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Prodest, iċċitata iktar 'il fuq, punt 6; tas-27 ta' Settembru 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Ġabra p. 2989, punt 15; u tad-29 ta' Ġunju 1994, Aldewereld, C-60/93, Ġabra p. I-2991, punt 14). Dan il-prinċipju għandu jinftiehem li huwa intiż ukoll għall-każijiet li fihom ir-relazzjoni ta' xogħol hija marbuta b'mod suffiċjenti mad-dritt ta' Stat Membru u, b'konsegwenza, mar-regoli rilevanti tad-dritt tal-Unjoni (sentenza tat-30 ta' April 1996, Boukhalfa, C-214/94, Ġabra p. I- 2253, punt 15).

42 F'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tali rabta tirriżulta miċ-ċirkostanza li ċittadin tal-Unjoni, residenti fi Stat Membru, ġie ingaġġat minn impriża stabbilita fi Stat Membru ieħor u li jkun eżerċita l-attivitajiet tiegħu f'isimha. Iktar minn hekk, skont ir-rikorrent fil-kawża prinċipali u b'riżerva għall-verifika ta' dan il-punt mill-qorti tar-rinviju, il-kuntratt tax-xogħol bejnu u bejn il-persuna li timpjegah, impriża li tinsab fid-Danimarka, huwa konkluż b'konformità mad-dritt Daniż. Barra minn hekk, kif jirrileva l-Gvern Ġermaniż, u b'riżerva għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, P. Petersen għandu sigurtà soċjali fid-Danimarka u l-kont bankarju, li fih jidħol is-salarju, jinsab fl-istess Stat Membru.

43 Il-fatt li r-rikorrent fil-kawża prinċipali eżerċita l-attività tiegħu fil-kuntest tal-għajnuna għall-iżvilupp b'mod iffukat esklużivament fuq l-Istat terz, ma jistax jikkontesta l-elementi ta' rabta mad-dritt tal-Unjoni mfakkrin fil-punt preċedenti li huma suffiċjenti sabiex jippermettu lir-rikorrent fil-kawża prinċipali li jinvoka, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 45 TFUE.

Fuq l-eżistenza ta' restrizzjoni

44 Il-possibbiltà għal persuna taxxabbli residenti li tibbenefika mill-eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul, prevista mil-leġiżlazzjoni fil-kawża prinċipali, tikkostitwixxi vantaġġ fiskali.

45 L-imsemmi vantaġġ jingħata biss meta l-persuna taxxabbli residenti fil-Ġermanja tkun impjegata minn persuna li timpjega stabbilita fl-istess Stat Membru u ma jingħatax meta l-imsemmija persuna taxxabbli tkun impjegata minn persuna li timpjega stabbilita fi Stat Membru ieħor.

46 Għalhekk, bl-istabbiliment ta' differenza fit-trattament tad-dħul tal-impjegati skont l-Istat Membru ta' stabbiliment tal-persuna li timpjeghom, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tiskoraġġixxi l-imsemmija ħaddiema milli jaċċettaw impjieg ma' persuna li timpjeghom stabbilita fi Stat Membru ieħor li ma huwiex ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u għalhekk tikkostitwixxi restrizzjoni għall-moviment liberu tal-ħaddiema, li fil-prinċipju huwa pprojbit mill-Artikolu 45 TFUE.

47 Miżura li tostakola l-moviment liberu tal-ħaddiema tista' tiġi aċċettata biss jekk ikollha għan leġittimu kompatibbli mat-Trattat u jekk tkun iġġustifikata minħabba raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Barra minn hekk, huwa meħtieġ ukoll, f'każ simili, li l-applikazzjoni ta' tali miżura tkun adegwata sabiex jiġi żgurat li jintlaħaq l-għan inkwistjoni u ma tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħaq dan l-għan (ara s-sentenza tas-16 ta' Marzu 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, Ġabra p. I-2177, punt 38, u tat-8 ta' Novembru 2012, Radziejewski, C-461/11, punt 33).

48 Il-gvern Ġermaniż jargumenta li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija ġġustifikata, fl-ewwel lok, mill-ħtieġa li tiġi żgurata l-effettività tal-kontrolli fiskali.

49 Skont dan il-gvern, minn naħa, meta l-attivitajiet jiġu eżerċitati favur entità li jkollha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor, ikun diffiċli ħafna għall-amministrazzjoni tat-taxxa Ġermaniża li tivverifika jekk humiex sodisfatti l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni futura tat-taxxa, peress li ma tistax tagħmel kuntatt dirett mal-awtoritajiet statali li jiġġestixxu l-għajnuna għall-iżvilupp, u dan huwa differenti mis-sitwazzjonijiet ta' entitajiet li jkollhom is-sede tagħhom fil-Ġermanja u jkunu joperaw fil-kuntest ta' għajnuna pubblika Ġermaniża għall-iżvilupp. Min-naħa l-oħra, id-dispożizzjonijiet tad-dritt sussidjarju li jikkonċerna l-assistenza amministrattiva fil-qasam fiskali ma jistax jiġi invokat fil-konfront ta' kontrolli li għandhom isiru fi Stati terzi.

50 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-ħtieġa li tiġi żgurata l-effettività tal-kontrolli fiskali tikkostitwixxi raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġġustifika restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-moviment liberu żgurati mit-Trattat (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, A, C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 55, u tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT, C-318/10, punt 36).

51 Madankollu, Stat Membru ma jistax jinvoka l-impossibbiltà li jitlob il-kollaborazzjoni ta' Stat Membru ieħor sabiex jagħmel riċerki jew jiġbor informazzjoni sabiex jiġġustifika r-rifjut ta' vantaġġ fiskali. Fil-fatt, xejn ma jwaqqaf lill-awtoritajiet tat-taxxa kkonċernati milli jitolbu mingħand il-persuna taxxabbli l-provi li huma jqisu meħtieġa sabiex l-imposti u t-taxxi kkonċernati jiġu ddeterminati b'mod korrett u, jekk ikun il-każ, milli jirrifjutaw l-eżenzjoni mitluba jekk dawn il-provi ma jiġux ipprovduti (ara, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, ELISA, C-451/05, Ġabra p. I-8251, punt 95).

52 Fil-fatt, ma jistax jiġi eskluż *a priori* li l-persuna taxxabbli tkun f'pożizzjoni li tipprovdi d-dokumenti rilevanti li jippermettu lill-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istat Membru li jimponi t-taxxa sabiex jivverifikaw, b'mod ċar u preċiż, li hija tissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-vantaġġ fiskali inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Lulju 1999, Baxter *et*, C-254/97, Ġabra p. I-4809, punt 20; tal-10 ta' Marzu 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Ġabra p. I-2057, punt 25; ELISA, iċċitata iktar 'il fuq, punt 96, kif ukoll A, iċċitata iktar 'il fuq, punt 59).

53 Fil-kawża prinċipali, min-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi jirriżulta, b'mod partikolari mit-Titolu VI tagħha li jinkludi regoli ta' proċedura, li, sabiex tibbenefika mill-vantaġġi fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli għandha tipprovdi lill-amministrazzjoni kompetenti d-dokumenti adattati li jistabbilixxu li l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-eżenzjoni tat-taxxa huma sodisfatti. Huwa l-impjegat li jrid iġib prova li l-persuna li timpjega hija stabbilita fil-Ġermanja, li din tal-aħħar

twettaq attivitajiet fil-kuntest tal-għajnuna għall-iżvilupp u li huwa stess għandu kuntratt ta' xogħol li jirrigwarda attività mhux interrotta għal perijodu ta' mhux inqas minn tliet xhur fl-Istat li miegħu, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma ffirmatx ftehim għall-prevenzjoni tat-taxxa doppja.

54 Kuntrarjament għal dak li jissuġġerixxi l-gvern Ġermaniż, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tidher li hija neċessarja l-ebda verifika mal-awtoritajiet li jiġġestixxu l-għajnuna għall-iżvilupp, sew jekk tkun awtorità Ġermaniża u sew jekk ta' Stat Membru ieħor, li tista' toħloq problemi għall-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi.

55 Huwa minnu, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, meta leġiżlazzjoni ta' Stat Membru tissuġġetta l-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali għal kundizzjonijiet li l-osservanza tagħhom tista' tiġi vverifikata biss billi tinkiseb informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz, huwa, bħala prinċipju, leġittimu li dan l-Istat Membru li jirrifjuta l-għoti ta' dan il-vantaġġ jekk, b'mod partikolari, minħabba n-nuqqas ta' obbligu permezz ta' konvenzjoni ta' dan l-Istat terz li jipprovdi informazzjoni, ikun impossibbli għalih li jikseb din l-informazzjoni mingħand l-imsemmi Stat (sentenzi A, iċċitati iktar 'il fuq, punt 63, u tas-27 ta' Jannar 2009, Persche, C-318/07, Ġabra p. I-359, punt 70). Fil-fatt, il-qafas ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri, stabbilit bid-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), kif ukoll bid-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE, tal-15 ta' Frar 2011, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-Direttiva 77/799/KEE (ĠU L 64, p. 1), ma jeżistix bejnhom u l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz meta dan tal-aħħar ma jkun ħa ebda impenn ta' għajnuna reċiproka (sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A, C-48/11, punt 35).

56 Madankollu, min-Nota tal-Ministeru tal-Finanzi jirriżulta li ma hijiex meħtieġa l-prova li l-attività eżerċitata fl-Istat terz hemmhekk hija suġġetta għal taxxa paragunabbli mat-taxxa fuq id-dħul Ġermaniża.

57 Konsegwentement, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jidhirx li tirrendi l-benefiċċju ta' vantaġġ fiskali dipendenti fuq il-fatt li jkunu ġew sodifatti l-kundizzjonijiet li l-osservanza tagħhom tista' tiġi vverifikata biss permezz tal-akkwist ta' informazzjoni mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat terz.

58 Minn dan isegwi li r-restrizzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tkun iġġustifikata bil-ħtieġa li tiġi żgurata l-effettività tal-kontrolli fiskali.

59 Fit-tieni lok, il-gvern Ġermaniż jargumenta li l-vantaġġ fiskali previst bil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jsegwi għanijiet ta' politika għall-iżvilupp billi jippermetti lill-organizzazzjonijiet ta' għajnuna għall-iżvilupp li jibbenefikaw minn spejjeż tax-xogħol iktar baxxi. Skont l-imsemmi Gvern, l-Istati Membri għandhom jibqgħu fil-libertà li jippromwovu b'mod speċifiku, permezz ta' vantaġġi fiskali u skont il-prijoritajiet tagħhom, attivitajiet li jaqgħu fil-kuntest tal-kooperazzjoni pubblika ta' kull Stat Membru fil-qasam tal-iżvilupp. L-inċentiv fiskali maħluq mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tkun meħtieġa sabiex jiġu implementati l-imsemmija għanijiet u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma jkollhiex mezzi suffiċjenti sabiex tonora l-impenji proprji tagħha jekk ikollha wkoll tinkoraġġixxi l-attivitajiet ta' organizzazzjonijiet li jkollhom is-sede tagħhom fi Stati Membri oħra.

60 F'dan ir-rigward, ikun biżżejjed li jiġi kkonstatat li hija biss il-kundizzjoni li tirrigwarda l-istabbiliment ta' impriża fit-territorju nazzjonali li hija s-suġġett tad-domanda preliminari tal-qorti tar-rinviju magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja.

61 Issa, bl-argumenti tiegħu li jirrigwardaw l-insegwiment tal-għanijiet tal-politika ta' żvilupp Ġermaniża, il-Gvern Ġermaniż ma jispjegax ir-raġunijiet għaliex huma biss l-impriżi fit-territorju Ġermaniż li jistgħu jiġu kkunsidrati bħala kapaċi li jsegwu l-attivitajiet intiżi sabiex jilħqu tali għanijiet.

62 F'dawn il-kundizzjonijiet, jeħtieġ li tingħata risposta għad-domanda magħmula li l-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru li tistabbilixxi li d-dħul riċevut abbażi ta' impjiegi minn persuna taxxabbli residenti ta' dak l-Istat Membru u ssuġġettat b'mod illimitat huwa eżentat mit-taxxa fuq id-dħul meta l-persuna li timpjega tkun stabbilita fl-imsemmi Stat Membru, iżda li ma huwiex hekk eżentat jekk il-persuna li timpjega tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor.

Fuq l-ispejjeż

63 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikolu 45 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali ta' Stat Membru li tistabbilixxi li d-dħul riċevut abbażi ta' impjiegi minn persuna taxxabbli residenti ta' dak l-Istat Membru u ssuġġettat b'mod illimitat huwa eżentat mit-taxxa fuq id-dħul meta l-persuna li timpjega tkun stabbilita fl-imsemmi Stat Membru, iżda li ma huwiex hekk eżentat jekk il-persuna li timpjega tkun stabbilita fi Stat Membru ieħor.

Firem