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

10 ta' Mejju 2007 *

Fil-kawża C-102/05,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mir-Regeringsrätten (l-Iżvezja), permezz ta' Deċiżjoni tat-13 ta' Ottubru 2004, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-28 ta' Frar 2005, fil-proċedura

Skatteverket,

vs

A u B,

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

komposta minn K. Lenaerts (Relatur), President ta' l-Awla, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis u T. von Danwitz, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Iżvediż.

Avukat Ġenerali: Y. Bot,
Reġistratur: R. Grass,

peress li l-Qorti tal-Ġustizzja qed tipproponi li tiddeċiedi permezz ta' digriet motivat skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 104(3) tar-Regoli tal-Proċedura tagħha,

wara li semgħet lill-Avukat Ġenerali,

tagħti l-preżenti

Digriet

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikoli 56 KE u 58 KE.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn l-Iskatteverket (id-Dipartiment tat-Taxxa Żvediż) u A u B (aktar 'il quddiem, flimkien, ir-"rikorrenti"), azzjonisti u ħaddiema impjegati ta' X, kumpannija rreġistrata fl-Iżvezja, dwar il-kwistjoni li jsir magħruf jekk, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' dividendi mqassma minn din il-kumpannija, is-salarji ta' l-impjegati tal-fergħa Russa ta' Y, sussidjarja Żvediża ta' X, tistax jew le tiġi integrata fil-bażi tal-kalkolu għall-għanjiet ta' l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet Żvediżi fuq ir-"regola tas-salarju", il-"Löneregeln".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

3 Din il-kawża tikkonċerna s-sistema legali ta' taxxa Żvediża ta' dividendi ta' ishma għal kumpannija 'privata' ("fåmansföretag").

4 Dawn huma kumpanniji ta' responsabbiltà limitata żgħar, fejn aktar minn 50 % ta' l-ishma huma miżmuma minn inqas minn ħames persuni fiżiċi, li jeżerċitaw minn dan il-fatt influwenza determinanti fuq it-tmexxija tagħhom. Meta diversi azzjonisti ta' kumpannija jeżerċitaw attività b'salarju fiha, dawn huma, skond l-Artikolu 3 tal-Kapitolu 57 tal-liġi Żvediża dwar it-taxxa fuq id-dħul (inkomstskattelagen, SFS 1999, Nru 1229, aktar 'il quddiem il-"liġi"), meqjusa li jikkostitwixxu persuna waħda, u dan jippermetti lil din il-kumpannija li titqies li hija kumpannija 'privata' minkejja n-numru għoli ta' azzjonisti tagħha.

5 Fl-Iżvezja, il-piż tat-taxxa fuq id-dħul mix-xogħol huwa akbar minn dak relattiv għad-dħul mill-kapital. Sabiex tiddisswadi lill-azzjonisti ta' kumpannija 'privata' li huma wkoll impjegati ta' din il-kumpannija, milli jikkonvertu d-dħul tax-xogħol fi dħul kapitali, il-liġi tipprevedi li d-dividendi ta' ishma mqassma minn din il-kumpannija jkunu taxxabbli bħala dħul kapitali sa dħul fiss, magħruf bħala l-"ammont limitu", li huwa kkalkolat li jikkorrispondi għal dħul normali kapitali investit fl-istess kumpannija. L-eċċess ta' l-ammont ta' dawn id-dividendi b'relazzjoni ma' l-ammont limitu jkun, in kwantu għalih, taxxabbli bħala dħul mix-xogħol.

6 Dan id-dħul fiss huwa kkalkolat b'applikazzjoni tal-perċentwali mogħtija għal bażi li tinkludi essenzjalment il-kapital illi l-azzjonista jkun investa fil-kumpannija 'privata'.

7 Il-bażi ta' kalkolu tista' wkoll tinkludi, b'applikazzjoni tar-regola tas-salarju prevista mill-Artikolu 12 tal-Kapitolu 43 tal-liġi, ammont korrispondenti għal parti mis-salarju mħallas lill-impjegati ta' din il-kumpannija, li tinkludi fiha dawk tas-sussidjarji u l-fergħat tagħha. Konformement ma' din id-dispożizzjoni, dawn is-salarji ma jistgħux madankollu jidħlu fil-bilanċ ta' kont li hemm fil-bażi ta' kalkolu ta' l-ispejjeż tal-kumpannija jew tat-taxxa fuq is-salarji skond il-liġi Żvediża.

8 Wara l-adeżjoni tar-Renju ta' l-Iżvezja fl-Unjoni Ewropea, l-applikazzjoni tar-regola tas-salarju madankollu ġiet estiża, wara l-indikazzjonijiet mogħtija mill-gvern Żvediż, lis-salarji mħallsa lill-ħaddiema ta' kumpanniji 'privati' impjegati fi Stat Membru ieħor.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 X, kumpannija Żvediża anonima, hija kumpannija ta' konsulenti proprjetà ta' diversi azzjonisti li jeżerċitaw attività b'salarju, fosthom ir-rikorrenti. Għalkemm in-numru ta' azzjonisti tagħha kienu, waqt il-perjodu kkunsidrat, relattivament għoli (78 b'kollox), X dejjem irrilevat il-kwalifika ta' "kumpannija privata" skond l-Artikolu 3 tal-Kapitolu 57 tal-liġi.

10 Meta bdiet taħdem fl-1991, X bdiet attività li qabel kienet eżerċitata taħt forma oħra fl-Iżvezja kif ukoll minn fergħa Russa. Fl-1997, din l-attività ħadet ħsiebha Y, kumpannija ta' responsabbiltà limitata Żvediża, sussidjarja ta' X. Fl-istess żmien, Y fetħet fergħa oħra fir-Russja. L-ewwel fergħa ġiet xolta fl-2000.

11 Ir-rikorrenti kull wieħed għandhom 1,7 % ta' l-ishma ta' X. A saret azzjonista ta' X fl-1991, u B fl-1996.

12 Huma rrikorrew għand is-Skatterättsnämnden (it-Tribunal tad-dritt fiskali) permezz ta' talba ta' opinjoni preliminari dwar il-kwistjoni li jsir magħruf jekk, waqt il-kalkolu tat-taxxa fuq id-dividendi ta' ishma mqassam minn X, huma setgħux jieħdu in kunsiderazzjoni, għall-applikazzjoni tar-regola tas-salarju, is-salarji mħallsa lill-impjegati tal-fergħa Russa ta' Y, minkejja l-fatt illi dawn is-salarji ma jidħlux fil-bażi tal-kalkolu ta' l-ispejjeż tal-kumpannija fl-Iżvezja jew fit-taxxa Żvediża fuq is-salarji.

13 F'opinjoni nnotifikata lill-interessati fid-19 ta' Frar 2003, l-Iskatterättsnämnden irrisponda għal din id-domanda fl-affermattiv. Peress li qies illi l-Artikolu 43 KE ma setax jiġi invokat f'din il-kawża għaliex ma jikkonċernax l-istabbilimenti sitwati f'pajjiżi terzi, huwa kkunsidra illi l-leġiżlazzjoni nazzjonali kontenzjuża kellha tiġi eżaminata fid-dawl ta' l-Artikolu 56(1) KE.

14 F'dan ir-rigward, huwa qies illi d-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE dwar il-moviment ħieles ta' kapital jipprekludi l-fatt li, fis-sitwazzjoni bħal dik li jinsabu fiha r-rikorrenti, id-dividendi li dawn ta' l-aħħar ikunu rċevew mingħand X ikunu suġġetti għal taxxa anqas favorevoli minħabba li s-sussidjarja ta' X teżerċita attività fir-Russja, u mhux fl-Iżvezja.

15 Fil-fatt, ir-regola tas-salarju ilha mill-1994, b'mod li hija ma tistax titiqies li hija restrizzjoni li kienet teżisti fil-31 ta' Diċembru 1993, fis-sens ta' l-Artikolu 57(1) KE. Barra dan, id-differenza ta' trattament magħmula minn din ir-regola mhijiex iġġustifikata mill-għan li tiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali, fid-dawl ta' l-eżistenza, fil-ftehim fiskali ffirmat bejn ir-Renju ta' l-Iżvezja u l-Federazzjoni Russa, ta' dispożizzjoni dwar l-iskambju ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali kkonċernati.

16 Mandankollu, wieħed mill-membri ta' l-Iskatterättsnämnden qies illi r-regola tassalarju kellha tiġi eżaminata fid-dawl ta' l-Artikolu 43 KE, u mhux fuq iddispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-moviment ħieles ta' kapitali. Fil-fatt, din ir-regola hija ta' natura li tirrestrinġi l-eżerċizzju ta' attività ekonomika, u mhux il-moviment ta' kapitali. Għaldaqstant, peress illi l-Artikolu 43 KE mhuwiex applikabbli għal sitwazzjonijiet li jimplikaw pajjiżi terzi, huwa ma jikkostitwixxix restrizzjoni pprojbita minn dan l-Artikolu.

17 Ir-Riksskatteverket (id-Dipartiment tal-Kontribuzzjonijiet) ikkontesta l-opinjoni ta' l-Iskatterättsnämnden quddiem ir-Regeringsrätten.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-Regeringsrätten iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja ż-żewġ domandi preliminari li ġejjin:

"1) Id-dispożizzjonijiet [tat-Trattat] dwar il-moviment ħieles ta' kapitali bejn Stati Membri u pajjiżi terzi jipprekludi l-fatt li, f'sitwazzjoni bħal dik preżenti, iddividendi li [r-rikorrenti] jirċievu minn X ikunu suġġetti għal taxxa anqas favorevoli, għaliex Y, is-sussidjarja ta' X, teżerċita attività fir-Russja u mhux fl-Iżvezja?

2) Huwa rilevanti f'dan ir-rigward illi [r-rikorrenti] kienu akkwistaw il-parteċipazzjoni tagħhom f'X qabel jew wara l-bidu jew il-bidla ta' l-attività fir-Russja?"

Fuq id-domandi preliminari

19 Skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 104(3) tar-Regoli tal-Proċedura, fil-każ li t-tweġiba għal domanda preliminari tkun tista' kjarament tiġi dedotta mill-ġurisprudenza, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tagħti deċiżjoni permezz ta' digriet motivat.

20 Bid-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob, fis-sustanza, jekk miżura nazzjonali illi, fil-kuntest ta' taxxa fuq dawn id-dividendi ta' ishma bħala dħul kapitali fil-limitu ta' dħul fiss ikkalkolat f'applikazzjoni ta' perċentwali ddeterminat fuq bażi li tinkludi, barra l-kapital investit mill-azzjonista, parti mis-salarji mħallsa lill-ħaddiema tal-kumpannija li tqassam, ma tawtorizzax li jittieħdu in kunsiderazzjoni s-salarji tal-ħaddiema impjegati f'fergħa ta' din il-kumpannija, jew minn sussidjarja ta' din ta' l-aħħar, f'pajjiż terz, hijiex kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tat-Trattat fuq il-moviment liberu ta' kapitali.

21 Fuq inizjattiva ta' wieħed mill-membri ta' l-Iskatterättsnämnden (ara l-punt 16 ta' dan id-digriet), il-gvern Olandiż u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej isostnu li d-dispożizzjoni nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax tiġi eżaminata ħlief taħt il-libertà ta' stabbiliment u mhux dak tal-moviment liberu ta' kapitali. Huma jsostnu, fis-sustanza, illi din id-dispożizzjoni teffettwa l-istabbiliment ta' fergħa f'pajjiż terz u li, għalhekk, hija taqa' esklużivament fil-kamp ta' applikazzjoni materjali tal-libertà ta' stabbiliment.

22 Peress illi l-eżami tas-sitwazzjoni in kwistjoni fil-kawża prinċipali taħt il-lenti tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat fuq il-libertà ta' stabbiliment jista' jirrendi superfluwu eżami awtonomu ta' din l-imsemmija sitwazzjoni għal qies ta' dawk dwar il-moviment liberu ta' kapitali, għandu jiġi vverifikat jekk din is-sitwazzjoni taqax taħt il-libertà ta' stabbiliment.

23 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar illi, skond ġurisprudenza stabbilita, il-libertà ta' stabbiliment, irrikonoxxuta għaċ-ċittadini tiegħu stess mill-Artikolu 43 KE, tinkludi, skond l-Artikolu 48 KE, fir-rigward tal-kumpanniji stabbiliti skond il-liġijiet ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat jew it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali tagħhom ġewwa l-Komunità Ewropea, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fl-Istat Membru kkonċernat permezz ta' kumpannija sussidjarja, fergħa jew aġenzija (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Ġabra p. I-6161, punt 35; tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 29, u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 41).

24 Dejjem skond ġurisprduenza stabbilita sew, anki jekk, skond id-diċitura tagħhom, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat dwar il-libertà ta' stabbiliment huma intiżi li jassiguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn xorta waħda jipprekludu li l-Istat Membru ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija stabbilita skond il-leġiżlazzjoni tiegħu (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 1998, ICI, C-264/96, Ġabra p. I-4695, punt 21, kif ukoll Marks & Spencer, iċċitata aktar 'il fuq, punt 31, kif ukoll Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitata aktar 'il fuq, punt 42).

25 Kif ukoll irrilevaw il-gvern Olandiż u l-Kummissjoni, miżura bħal dik tal-kawża prinċipali, li tipprojbixxi li jittieħed in kunsiderazzjoni, għall-finijiet ta' applikazzjoni tar-regola tas-salarju, ir-remunerazzjoni mħallsa lill-impjegati ta' fergħa stabbilita f'pajjiż terz, għandha bħala effett prinċipali li tirrendi anqas attraenti li tiġi stabbilita, għal kumpannija Żvediża, fergħa f'pajjiż terz, peress li dan l-istabbiliment huwa fil-fatt ta' natura li jqiegħed l-azzjonisti ta' din il-kumpannija f'pożizzjoni fiskali anqas favorevoli minn dak li jkunu jinsabu kieku l-fergħa tinsab fl-Iżvezja jew fi Stat Membru ieħor.

26 Billi tiddisswadi l-ħolqien ta' fergħat barra l-Unjoni Ewropea, il-miżura in kwistjoni fil-kawża prinċipali tolqot b'mod qawwi l-libertà ta' stabbiliment u taqa', għalhekk, fil-kamp ta' applikazzjoni materjali biss tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat li jirrigwardaw din il-libertà.

27 Jekk jiġi kkunsidrat li din il-leġiżlazzjoni għandha, kif isostnu r-rikorrenti fil-kawża prinċipali, effetti restrittivi fuq il-moviment liberu ta' kapitali, tali effetti huma l-konsegwenza inevitabbli ta' ostaklu eventwali għal-libertà ta' stabbiliment u ma jiġġustifikawx eżami ta' l-imsemmija miżura fid-dawl ta' l-Artikoli 56 KE sa 58 KE (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ta' Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas, iċċitati aktar 'il fuq, punt 33; tat-3 ta' Ottubru 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Ġabra p. I-9521, punti 48 u 49, kif ukoll tat-13 ta' Marzu 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Ġabra p. I-2107, punt 34).

28 Għalhekk, ma hemmx lok li tiġi eżaminata l-miżura nazzjonali in kwistjoni fil-kawża prinċipali fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tat-Trattat fuq il-moviment liberu tal-kapital.

29 Fir-riward tal-Kapitolu tat-Trattat dwar il-libertà ta' stabbiliment, dan m'għandu ebda dispożizzjoni li testendi l-kamp ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tiegħu għal sitwazzjonijiet dwar l-istabbiliment ta' kumpannija ta' Stat Membru f'pajjiż terz. Għalhekk, l-Artikoli 43 KE *et seq.* ma jistgħux jiġu invokati f'sitwazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali.

30 Fid-dawl ta' dak li ngħad qabel, għandha tingħata risposta għad-domandi magħmula li miżura nazzjonali illi, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' dividendi ta' ishma bħala dħul kapitali fil-limitu ta' dħul fiss ikkalkolat għall-applikazzjoni ta' perċentwali ddeterminata fuq bażi li tinkludi, barra l-kapital investit mill-azzjonista, parti mis-salarji mħallsa lill-ħaddiema tal-kumpannija li tqassam, ma tawtorizzax li jittieħdu in

kunsiderazzjoni s-salarji tal-ħaddiema impjegati f'fergħa ta' din il-kumpannija, jew minn sussidjarja ta' din ta' l-aħħar, f'pajjiż terz, teffettwa b'mod qawwi l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment fis-sens ta' l-Artikolu 43 KE *et seq.* Dawn ta' l-aħħar ma jistgħux jiġu invokati f'sitwazzjoni li tikkonċerna l-istabbiliment ta' kumpannija ta' Stat Membru f'pajjiż terz.

Fuq l-ispejjeż

31 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 ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

Miżura nazzjonali illi, fil-kuntest tat-tassazzjoni ta' dividendi ta' ishma bħala dħul kapitali fil-limitu ta' dħul fiss ikkalkolat għall-applikazzjoni ta' perċentwali ddeterminata fuq bażi li tinkludi, barra l-kapital investit mill-azzjonista, parti mis-salarji mħallsa lill-ħaddiema tal-kumpannija li tqassam, ma tawtorizzax li jittieħdu in kunsiderazzjoni s-salarji tal-ħaddiema impjegati f'fergħa ta' din il-kumpannija, jew minn sussidjarja ta' din ta' l-aħħar, f'pajjiż terz, teffettwa b'mod qawwi l-eżerċizzju tal-libertà ta' stabbiliment fis-sens ta' l-Artikolu 43 KE *et seq.* Dawn ta' l-aħħar ma jistgħux jiġu invokati f'sitwazzjoni li tikkonċerna l-istabbiliment ta' kumpannija ta' Stat Membru f'pajjiż terz.

Firem