SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

15 ta' April 2010 *

Fil-Kawża C-96/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Pest Megyei Bíróság (l-Ungerija), permezz ta' Deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2007, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-3 ta' Marzu 2008, fil-proċedura

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft

vs

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn J. N. Cunha Rodrigues, President tat-Tieni Awla, li qiegħed jaġixxi bħala President tat-Tielet Awla, A. Rosas u U. L. Lõhmus (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,
Reġistratur: B. Fülöp, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-18 ta' Frar 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft, minn D. Deák, ügyvéd,

— għall-Gvern Ungeriż, minn J. Fazekas, M. Fehér u K. Veres, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn R. Hill, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u K. Talabér-Ritz, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-17 ta' Diċembru 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 43 KE u 48 KE.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (iktar 'il quddiem "CIBA") u l-Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (Uffiċċju prinċipali tal-amministrazzjoni ċentrali tat-taxxa u tal-kontroll finanzjarju) dwar l-ammont tal-imposta fuq it-taħriġ professjonali (iktar 'il quddiem l-"ITP") li CIBA għandha tħallas.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

3 Skont l-Artikolu 2(1) tal-Liġi Nru LXXXVI tal-2003, dwar l-imposta għat-taħriġ professjonali u l-għajnuna għall-iżvilupp tat-taħriġ (A szakképzési hozzájárulásról

és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, iktar 'il quddiem il-"ligi tal-2003"):

"Huma marbuta jħallsu l-[ITP], b'kunsiderazzjoni tad-dispożizzjonijiet li jidhru fil-paragrafi 3 u 4, il-kumpanniji kummerċjali li għandhom l-uffiċċju rreġistrat tagħhom fit-territorju nazzjonali […]"

4 Skont l-Artikolu 2(2) tal-liġi tal-2003:

"Huma marbuta wkoll li jħallsu l-[ITP], il-persuni ġuridiċi li l-uffiċċju rreġistrat tagħhom jinsab f'pajjiż ieħor iżda jwettqu l-attivitajiet kummerċjali tagħhom fit-territorju nazzjonali, l-impriżi li m'għandhomx personalità ġuridika proprja, l-assoċjazzjonijiet ta' persuni, u l-organizzazzjonijiet l-oħra meta l-uffiċċju rreġistrat tagħhom jinsab f'pajjiż ieħor, iżda li għandhom fl-Ungerija stabbiliment permaneti jew sussidjarja."

5 Skont l-Artikolu 3(1) ta' din il-liġi:

"Il-bażi tal-kalkolu tal-[ITP] hija kkostitwita:

a) mill-ispejjeż tas-salarju kkalkulati skont l-Artikolu 79(2) tal-Liġi Nru C tal-2000 dwar il-kontabbiltà (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) […]"

6 Mill-osservazzjonijiet bil-miktub ta' CIBA u tal-Gvern Ungeriż jirriżulta li l-fond għas-suq tax-xogħol stabbilit fir-Repubblika tal-Ungerija għandu parti ddedikata għat-taħriġ professjonali li l-għan tagħha huwa, skont l-Artikolu 8(1) tal-liġi tal-2003, b'mod partikolari ż-żieda fin-numru ta' speċjalisti mħarrġa skont il-ħtiġijiet tal-ekonomija nazzjonali kif ukoll l-iżvilupp tal-kapaċitajiet professjonali tagħhom.

7 Skont l-imsemmija osservazzjonijiet, l-ammont gross tal-ITP li l-persuna taxxabbli hija marbuta tħallas lil din il-parti jista' jitnaqqas:

— permezz tal-organizzazzjoni ta' taħriġ prattiku skont l-Artikolu 4 tal-liġi tal-2003,

— permezz tal-konklużjoni ta' kuntratt ta' taħriġ għall-benefiċċju tal-impjegati tal-persuna taxxabbli, fl-ammont ta' 33 % ta' din is-somma, u

— bl-għoti ta' għajnuna għall-iżvilupp lil stabbiliment ta' edukazzjoni ogħla jew professjonali, fl-ammont ta' 75 % ta' din is-somma.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

8 CIBA hija impriża li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija u li hija suġġetta għall-obbligu li tħallas l-ITP. Hija għandha fergħa fir-Repubblika Ċeka, fejn tħallas

it-taxxi u l-imposti li jirrigwardaw lill-impjegati f'din il-fergħa inklużi imposti li jirrigwardaw il-politika pubblika ta' impjieg kif preskritti mid-dritt nazzjonali Ċek.

9 Waqt verifika *a posteriori* li tirrigwarda s-snin 2003 u 2004, l-awtoritajiet fiskali Ungeriżi kkonstataw dejn fiskali dovut minn CIBA. Wara li tressaq appell minn din id-deċiżjoni quddiemha, il-konvenuta fil-kawża prinċipali kkonfermat dan id-dejn li jinkludi, b'mod partikolari, xi somom li jirrigwardaw l-ITP li CIBA ma kinitx ħallset.

10 Quddiem il-qorti tar-rinviju, CIBA kkontestat il-konformità mal-Artikolu 43 KE tal-bażi ta' kalkolu tal-ITP li għandha titħallas sa fejn din tinkludi, għal impriża li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija, l-ispejjeż tas-salarji tagħha, inklużi dawk li jirrigwardaw lill-fergħa stabbilita barra t-territorju nazzjonali. Konsegwentement, CIBA sostniet li hija suġġetta għall-obbligu doppju li tħallas tali imposta fir-rigward tal-ħaddiema tagħha impjegati fir-Repubblika Ċeka. Barra minn hekk, fir-rigward ta' dawn l-impjegati, mhuwiex possibbli li dawn jibbenifikaw mill-vantaġġi li jirriżultaw mit-taħriġ professjonali organizzat mis-servizzi tas-suq nazzjonali tax-xogħol Ungeriż, u huwa eskluż li jiġi organizzat taħriġ prattiku, jiġu konklużi kuntratti ta' taħriġ jew tingħata għajnuna għall-iżvilupp.

11 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-ITP ma tidħolx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-ftehim bejn ir-Repubblika tal-Ungerija u r-Repubblika Ċeka, iffirmat fi Praga fl-14 ta' Jannar 1993, dwar ħelsien minn taxxa doppja u l-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-ġid, b'tali mod li għandha ssir riċerka dwar jekk il-liġi tal-2003, sa fejn tobbliga kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija biex tħallas l-ITP anki meta hija timpjega ħaddiema barra minn dan l-Istat Membru, tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà ta' stabbiliment.

12 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Pest Megyei Bíróság iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Il-prinċipju tal-libertà ta' stabbiliment skond l-Artikoli 43 [KE] u 48 KE jista' jiġi interpretat bħala li jipprekludi regola li tipprovdi li kumpannija kummerċjali stabbilita fl-Ungerija għandha tħallas [l-ITP] jekk din timpjega ħaddiema ma' kumpannija sussidjarja [fergħa] stabbilita f'pajjiż ieħor u tissodisfa l-obbligi tagħha tat-taxxa u tas-sigurtà soċjali fir-rigward ta' dawn il-ħaddiema fl-Istat fejn hija stabbilita l-kumpannija sussidjarja [fergħa]?"

Fuq il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja

13 Il-kawża prinċipali tirrigwarda s-snin finanzjarji 2003 u 2004 ta' CIBA, filwaqt li r-Repubblika tal-Ungerija ssieħbet mal-Unjoni Ewropea fl-1 ta' Mejju 2004.

14 Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni sabiex tinterpreta d-dispożizzjonijiet tat-Trattat KE biss f'dak li jikkonċerna l-applikazzjoni ta' dan fi Stat Membru ġdid mid-data tal-adeżjoni ta' dan tal-aħħar mal-Unjoni Ewropea (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-10 ta' Jannar 2006, Ynos, C-302/04, Ġabra p. I-371, punt 36, kif ukoll tal-14 ta' Ġunju 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Ġabra p. I-4887, punt 23).

15 Peress li l-fatti tal-kawża prinċipali seħħew parzjalment sussegwentement għall-imsemmija data, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni sabiex tirrispondi għad-domanda magħmula.

Fuq id-domanda preliminari

16 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 43 KE u 48 KE jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li taħtha impriża li l-uffiċċju rreġistrat tagħha jinsab f'dan l-Istat hija obbligata tħallas imposta bħalma hija l-ITP li l-ammont tagħha huwa kkalkolat fuq il-bażi tal-ispejjeż ta' salarju tagħha, inklużi dawk li jirrigwardaw lil fergħa ta' din l-impriża stabbilita fi Stat Membru ieħor li fih hija tħallas ukoll taxxi u imposti li jirrigwardaw lill-ħaddiema impjegati f'din il-kumpanija sussidjarja.

17 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-libertà ta' stabbiliment, rikonoxxuta mill-Artikolu 43 KE, li tagħti liċ-ċittadini Komunitarji kemm id-dritt li jibdew u jeżerċitaw attivitajiet bħala persuni li jaħdmu għal rashom, kif ukoll dak li jikkostitwixxu u jmexxu impriżi taħt l-istess kundizzjonijiet li l-leġiżlazzjoni tal-Istat Membru ta' stabbiliment tipprovdi għaċ-ċittadini ta' dan l-istess Stat, tinkludi, skont l-Artikolu 48 KE, għall-kumpanniji stabbiliti skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u li jkollhom l-uffiċċju rreġistrat, it-tmexxija ċentrali jew is-sede prinċipali ġewwa l-Unjoni Ewropea, id-dritt li jeżerċitaw l-attività tagħhom fl-Istat Membru kkonċernat permezz ta' sussidjarja, ta' fergħa jew ta' aġenzija (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Ġabra p. I-10837, punt 30; tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Ġabra p. I-11673, punt 42, kif ukoll tad-19 ta' Novembru 2009, Filipiak, C-314/08, Ġabra p. I-11049, punt 59).

18 Anki jekk, skont il-kliem tagħhom, id-dispożizzjonijiet relatati mal-libertà ta' stabbiliment huma intiżi sabiex jiżguraw il-benefiċċju tat-trattament nazzjonali fl-Istat Membru ospitanti, dawn jipprekludu xorta waħda li l-Istat ta' oriġini jostakola l-istabbiliment fi Stat Membru ieħor ta' wieħed miċ-ċittadini tiegħu jew ta' kumpannija mwaqqfa skont il-leġiżlazzjoni tiegħu (ara s-sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Ġabra p. I-10451, punt 33; tat-23 ta' Ottubru 2008,

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Ġabra p. I-8061, punt 29, kif ukoll Filipiak, iċċitata iktar 'il fuq, punt 60).

19 Hija wkoll ġurisprudenza stabbilita li, għandhom jitqiesu bħala restrizzjonijiet għal-libertà ta' stabbiliment il-miżuri kollha li jipprojbixxu, jostakolaw jew irendu inqas attraenti l-eżerċizzju ta' din il-libertà (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Columbus Container Services, punt 34, u Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punt 30).

20 CIBA tikkunsidra li l-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar l-ITP tista' tiddiswadi impriża li l-uffiċċju rreġistrat tagħha jinsab fit-territorju Ungeriż milli toħloq stabbiliment fi Stat Membru ieħor. Fl-opinjoni tagħha, l-obbligu li tħallas ammont abbażi tal-ITP ikkalkolat fuq il-bażi tal-ispejjeż tas-salarji ta' tali impriża, inklużi dawk li jirrigwardaw l-impjegati ta' dan l-istabbiliment, iwasslu għal taxxa doppja sa fejn l-Istat Membru li fih dan huwa stabbilit jimponi taxxa simili fir-rigward tal-imsemmija impjegati. Fil-kawża preżenti, CIBA hija marbuta tħallas tali taxxa, abbażi tal-imposti li jirrigwardaw il-politika pubblika tax-xogħol tar-Repubblika Ċeka, għall-ħaddiema impjegati fil-fergħa tagħha stabbilita f'dan l-Istat Membru.

21 Barra minn hekk, CIBA ssostni li l-ITP ma tikkostitwix taxxa, peress li, minn naħa, hija titħallas lil parti minn fond pubbliku ddedikat għat-taħriġ professjonali li huwa distint mill-baġit tal-Istat u, min-naħa l-oħra, teżisti rabta diretta bejn il-kontribuzzjonijiet u l-ħlas ta' dawn il-fondi intiżi għall-istabbilimenti ta' taħriġ professjonali u/jew tagħlim skont id-dritt nazzjonali.

22 F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-osservazzjonijiet ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li l-ITP tikkostitwixxi piż li huma suġġetti għalih il-kumpanniji li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-liġi tal-2003, kif espost

fl-Artikolu 2(1) u (2) tagħha u li huwa kkalkulat, skont l-Artikolu 3 tal-istess liġi, fil-konfront tal-ispejjeż tas-salarji ta' dawn tal-aħħar. Il-ħlasijiet tal-ITP jiffinanzjaw parti mill-fond Ungeriż għas-suq tax-xogħol li jipprovdi, hekk kif tindika CIBA, għajnuna lill-istabbilimenti ta' taħriġ professjonali fl-Ungerija.

23 Issa, la l-fatt li l-ITP hija kkalkolata fuq il-bażi tal-ispejjeż tas-salarji tal-kumpanniji taxxabbli u mhux fuq il-bażi tad-dħul jew tal-benefiċċji tagħha, u lanqas il-fatt li titħallas lil fond distint tal-baġit ċentrali tal-Istat iddedikat għal użu partikolari, ma jistgħu minnhom infushom jeskludu li din tifforma parti mis-settur tat-tassazzjoni diretta.

24 Barra minn hekk, hekk kif innotat l-Avukat Ġenerali fil-punt 21 tal-konklużjonijiet tagħha, ma jidhirx li l-imsemmija kumpanniji jirċievu xi servizz direttament bħala kontroparti għall-ammont imħallas tal-ITP. F'dan ir-rigward, il-Gvern Ungeriż jenfasizza, fl-osservazzjonijiet tiegħu, li l-ITP mhijiex ħlas ta' natura kontributorja li jikkonferixxi fuq l-impjegati dritt individwali ta' parteċipazzjoni f'taħriġ professjonali. Fil-fatt, huwa l-Istat li għandu jiddeċiedi taħt liema forma l-ammont imħallas għandu jintuża għat-titjib tal-livell tat-taħriġ professjonali fis-suq tax-xogħol Ungeriż. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dawn il-konstatazzjonijiet.

25 Għandu jiġi osservat li, anki jekk jitqies li l-ITP tifforma parti mis-settur tat-tassazzjoni diretta u jekk jitqies li l-obbligu ta' CIBA li tħallas, minn naħa, l-ITP fuq il-bażi ta' kalkolu li jieħu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż tas-salarji li jirrigwardaw lill-fergħa tagħha fir-Repubblika Ċeka u, min-naħa l-oħra, l-imposti li jirrigwardaw il-politika pubblika tal-impjieg ta' dan l-Istat Membru fir-rigward tal-ħaddiema impjegati f'din il-fergħa jistgħu jitqiesu bħala taxxa doppja, tali żvantaġġ fiskali jirriżulta mill-eżerċizzju parallel minn żewġ Stati Membri tal-kompetenzi fiskali tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Novembru 2006, Kerckhaert u Morres, C-513/04,

Ġabra p. I-10967, punt 20, kif ukoll dik tat-12 ta' Frar 2009, Block, C-67/08, Ġabra p. I-883, punt 28).

26 F'dan ir-rigward, il-fteħim dwar ħelsien minn taxxa doppja jservi biex ineħħi jew inaqqas l-effetti negattivi tat-tħaddim tas-suq intern li jirriżulta mill-koeżistenza tas-sistemi fiskali nazzjonali msemmija fil-punt preċedenti (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Kerckhaert u Morres, punt 21, kif ukoll Block, punt 29).

27 Issa, id-dritt tal-Unjoni, fl-istat attwali tal-iżvilupp tiegħu u f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, ma jipprovdix kriterji ġenerali għat-tqassim tal-kompetenzi bejn l-Istati Membri fir-rigward tal-ħelsien minn taxxa doppja ġewwa l-Unjoni Ewropea. B'hekk, minbarra d-Direttiva tal-Kunsill 90/435/KEE, tat-23 ta' Lulju 1990, dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 147), il-konvenzjoni tat-23 ta' Lulju 1990, dwar il-ħelsien mit-taxxa doppja f'każ ta' korrezzjoni tal-profitti ta' impriżi assoċjati (ĠU L 225, p. 10), u d-Direttiva tal-Kunsill 2003/48/KE, tat-3 ta' Ġunju 2003, dwar tassazzjoni ta' riżervi fuq id-dħul fil-forma ta' pagamenti ta' imgħax (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 369), ebda miżura ta' unifikazzjoni jew ta' armonizzazzjoni intiża sabiex tabolixxi s-sitwazzjonijiet ta' taxxa doppja, fil-kuntest tal-Unjoni, ma ġiet adottata s'issa (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Kerckhaert u Morres, punt 22, kif ukoll Block, punt 30).

28 Minn dan jirriżulta li, fl-istat attwali tal-iżvilupp tad-dritt tal-Unjoni, l-Istati Membri jibbenefikaw, bla ħsara għall-osservanza ta' dan id-dritt, minn ċerta awtonomija f'dan il-qasam u li, għaldaqstant, mhumiex obbligati li jadattaw is-sistema fiskali tagħhom għad-diversi sistemi ta' tassazzjoni tal-Istati Membri l-oħra sabiex, b'mod partikolari, titneħħa t-taxxa doppja li tirriżulta mill-eżerċizzju parallel mill-Istati Membri tal-kompetenzi fiskali tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Columbus Container Services, punt 51, kif ukoll Block, punt 31).

29 Konsegwentement, it-taxxa doppja allegata minn CIBA, anki jekk jitqies li teżisti, ma tikkostitwix fiha nnifisha, restrizzjoni pprojbita mit-Trattat (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-20 ta' Mejju 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Ġabra p. I-3747, punt 42, kif ukoll tas-16 ta' Lulju 2009, Damseaux, C-128/08, Ġabra p. I-6823, punt 27).

30 Madankollu, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej issostni li l-ITP hija taxxa speċjali, miġbura fl-interess tal-impjegati, li hija ekwivalenti għall-kontribuzzjonijiet dovuti minn min iħaddem li kienu s-suġġett tal-kawża prinċipali li tat lok għas-sentenza tat-23 ta' Novembru 1999, Arblade *et* (C-369/96 u C-376/96, Ġabra p. I-8453).

31 Fil-punt 50 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li leġiżlazzjoni nazzjonali li tobbliga lil min jimpjega, meta jaġixxi bħala fornitur ta' servizzi fis-sens tat-Trattat, sabiex iħallas kontribuzzjonijiet ta' min iħaddem lill-fond tal-Istat Membru ospitanti, barra l-kontribuzzjonijiet li huwa kien diġà ħallas lill-fond tal-Istat Membru fejn huwa stabbilit, tikkostitwixxi restrizzjoni fuq il-libertà li jiġu provduti servizzi, peress li dan l-obbligu jwassal għal spejjeż u taxxi amministrattivi u ekonomiċi addizzjonali għall-impriżi stabbiliti fi Stat Membru ieħor, b'tali mod li dawn l-impriżi, mill-aspett ta' kompetizzjoni, ma jkunux f'livell ta' ugwaljanza ma' persuni li jħaddmu li jkunu stabbiliti fl-Istat Membru ospitanti u li għalhekk huma jistgħu jiġu dissważi milli jipprovdu servizzi hemmhekk.

32 Issa, b'differenza mill-imsemmija kontribuzzjonijiet, li kellhom jitħallsu għal kull ħaddiem kollokat għall-finijiet tal-protezzjoni soċjali tiegħu (ara s-sentenza Arblade *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 48, 49 u 80), l-ITP ma tidhirx, hekk kif ġie rrilevat fil-punti 22 u 24 ta' din is-sentenza, li titħallas mill-impriżi taxxabbli sabiex jiġi kkonferit vantaġġ direct fuqhom, u wisq inqas fuq l-impjegati tagħhom, iżda titqiegħed f'fond Statali li jipprovdi għajnuna lill-istabbilimenti ta' taħriġ professjonali fl-Ungerija. Għaldaqstant, l-ITP ma tistax, b'riżerva għall-verifika mill-qorti tar-rinviju indikata

fl-imsemmi punt 24, tiġi pparagunata mal-kontribuzzjonijiet inkwistjoni fis-sentenza Arblade *et*, iċċitata iktar 'il fuq.

33 CIBA u l-Kummissjoni jinvokaw ukoll żewġ aspetti tal-leġiżlazzjoni dwar l-ITP li, fl-opinjoni tagħhom, jostakolaw il-libertà ta' stabbiliment, b'mod indipendenti mill-eżistenza jew le ta' taxxa doppja.

34 L-ewwel nett, l-obbligu ta' ħlas ta' din il-kontribuzzjoni huwa bbażat fuq l-ispejjeż tas-salarji totali ta' impriża li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija iżda li għandha stabbilimenti oħra barra minn dan l-Istat Membru, filwaqt li huma biss il-ħaddiema impjegati fit-territorju tagħha li jistgħu jibbenifikaw mit-taħriġ iffinanzjat mill-fond Ungeriż għas-suq tax-xogħol.

35 It-tieni nett, impriża li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija, iżda li għandha stabbilimenti oħra barra minn dan l-Istat Membru, hija obbligata tħallas l-ITP għall-ħaddiema li fil-konfront tagħhom huma esklużi l-possibbiltajiet previsti mid-dritt nazzjonali sabiex jitnaqqas l-ammont gross tal-ITP dovut.

36 Anki kieku l-qorti tar-rinviju ma ressqitx domanda espliċita rigward dawn iż-żewġ aspetti tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, hekk kif huwa indikat fil-punt 11 ta' din is-sentenza, hija tistaqsi dwar il-kompatibbiltà mal-libertà ta' stabbiliment tal-obbligu ta' kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija li tħallas l-ITP fir-rigward tal-ispejjeż tas-salarju ta' fergħa ta' din il-kumpannija li tinsab fi Stat Membru ieħor. Peress li dawn iż-żewġ aspetti jidhru rilevanti f'dan il-kuntest, għandhom jiġu eżaminati sabiex tingħata risposta utli lil din il-qorti.

37 Fir-rigward tal-argument li jipprovdi li l-ħaddiema impjegati fir-Repubblika Ċeka ma jistgħux jibbenefikaw mit-taħriġ iffinanzjat mill-fond Ungeriż għas-suq tax-xogħol, għandu jiġi mfakkar li l-Istat Membru fejn jinsab l-uffiċċju rreġistrat ta' impriża jgawdi, fin-nuqqas ta' ftehim intiż sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja, mid-dritt li jintaxxa lil din l-impriża b'mod globali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1995, Schumacker, C-279/93, Ġabra p. I-225, punt 32, kif ukoll tal-15 ta' Mejju 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Ġabra p. I-3601, punt 33).

38 L-eventwali nuqqas ta' din il-possibbiltà, għall-ħaddiema ta' CIBA impjegati fir-Repubblika Ċeka, li jibbenifikaw mill-imsemmija taħriġ, huwa biss konsegwenza tas-setgħat ta' tassazzjoni u ta' nfiq li għandha r-Repubblika tal-Ungerija, b'kunsiderazzjoni tal-fatt li, skont id-deċiżjoni tar-rinviju, l-ITP ma tidħolx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-ftehim imsemmi fil-punt 11 ta' din is-sentenza. Għaldaqstant, tali ċirkustanza ma tikkostitwix, fiha nnifisha, restrizzjoni li tikser il-libertà ta' stabbiliment.

39 Fir-rigward tal-possibbiltajiet ta' kumpannija li tidħol fil-kamp ta' applikazzjoni tal-liġi tal-2003 li tnaqqas l-ammont gross dovut tal-ITP, mill-osservazzjonijiet ta' CIBA u tal-Gvern Ungeriż jirriżulta, hekk kif ġie indikat fil-punt 7 ta' din is-sentenza, li tali kumpannija tista', għal dan il-għan, torganizza taħriġ prattiku, tikkonkludi kuntratt ta' taħriġ għall-impjegati tagħha stess jew tagħti għajnuna għall-iżvilupp lil stabbiliment ta' tagħlim ogħla jew professjonali.

40 Sa fejn tali kumpannija tkun ħadet dawn il-passi b'mod indipendenti mill-obbligu tagħha li tħallas l-ITP, li jista' b'mod partikolari jkun il-każ fir-rigward tal-organizzazzjoni ta' taħriġ għall-impjegati tagħha stess, hemm lok li tiġi kkunsidrata l-possibbiltà li jitnaqqsu l-ispejjeż ta' dawn tal-aħħar mill-ammont gross tal-ITP dovut bħala vantaġġ.

41 Madankollu, l-osservazzjonijiet ta' CIBA jindikaw li l-possibbiltajiet imsemmija iktar 'il fuq li jitnaqqas l-ammont gross tal-ITP li għandha titħallas huma ddefiniti mid-dritt nazzjonali Ungeriż. Waqt is-seduta, kemm din il-parti fil-kawża prinċipali kif ukoll il-Gvern Ungeriż irrilevaw li s-servizzi ta' taħriġ hekk organizzati għandhom iseħħu fit-territorju Ungeriż. Skont CIBA, anki jekk il-persunal impjegat fil-fergħa tagħha fir-Repubblika Ċeka mhuwiex eskluż milli jipparteċipa f'dan it-taħriġ, tali parteċipazzjoni tkun tinvolvi spejjeż addizjonali marbuta, b'mod partikolari, ma' spejjeż ta' vjaġġar, u fid-dawl tad-differenzi bejn is-sistemi ta' taħriġ Ungeriż u Ċeki, ma jkollha ebda utilità.

42 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika l-partikolaritajiet tas-sistema evokati fit-tliet punti preċedenti, kif ukoll l-effetti prattiċi tagħhom. Bla ħsara għal din il-verifika, jidher li l-possibbiltajiet previsti mid-dritt Ungeriż, għal kumpannija bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, li tnaqqas l-ammont gross tal-ITP li għandha titħallas ma jistgħux japplikaw fil-prattika fir-rigward ta' stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor.

43 F'tali ipoteżi, is-sitwazzjoni ta' kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija u li għandha stabbiliment fi Stat Membru ieħor hija, f'dak li jirrigwarda l-vantaġġ identifikat fil-punt 40 ta' din is-sentenza, inqas vantaġġjuża minn dik ta' kumpannija li tillimita l-attività tagħha għat-territorju Ungeriż biss (ara, b'analoġija, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Lidl Belgium, punt 25, u Filipiak, punt 67).

44 B'hekk, id-diffikultà, fil-prattika, għal kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija li tinvoka, fir-rigward ta' stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor, mezzi previsti mil-leġiżlazzjoni Ungeriża sabiex tnaqqas l-ammont gross tal-ITP dovuta tista', sa fejn din tiġi kkonfermata mill-qorti tar-rinviju, tiddiswadi lil din il-kumpannija milli tapprofitta mil-libertà ta' stabbiliment prevista fl-Artikoli 43 KE

u 48 KE u tikkostitwixxi restrizzjoni għal din il-libertà (ara, b'analoġija, is-sentenza Filipiak, iċċitata iktar 'il fuq, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, miżura restrittiva tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat tista' tiġi aċċettata biss jekk tkun iġġustifikata minn raġunijiet imperattivi ta' interess ġenerali. Iżda hemm bżonn ukoll, f'tali ipoteżi, li l-applikazzjoni ta' tali miżura tkun tista' tiżgura t-twettiq tal-għan imfittex minnha u li ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkiseb dan il-għan (ara b'mod partikolari, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2008, Renneberg, C-527/06, Ġabra p. I-7735, punt 81).

46 Issa, l-ebda ġustifikazzjoni eventwali ma ġiet invokata mill-Gvern Ungeriż u lanqas ikkunsidrata mill-qorti tar-rinviju.

47 F'kull każ, għandu jiġi kkonstatat li restrizzjoni bħal dik identifikata fil-punt 44 ta' din is-sentenza ma tistax tiġi ġġustifikata mill-ħtieġa li tiġi kkonservata l-koerenza ta' sistema bħal dik tal-ITP inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Sabiex argument ibbażat fuq tali ġustifikazzjoni jkun jista' jirnexxi, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi rabta diretta bejn il-vantaġġ inkwistjoni u l-kumpens ta' dak il-vantaġġ permezz ta' impożizzjoni fiskali partikolari, fejn din in-natura diretta ta' din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-għan tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Settembru 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Ġabra p. I-8591, punt 78 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fil-kawża prinċipali, it-teħid inkunsiderazzjoni, għal kumpannija li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fl-Ungerija, tal-ammont kollu tas-salarji li jirrigwardaw stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor, ma tidhirx li hija kkumpensata minn ebda possibbiltà, fil-prattika, għal din il-kumpannija li tibbenefika mill-mezzi previsti mil-leġiżlazzjoni Ungeriża sabiex jitnaqqas l-ammont gross tal-ITP dovut fir-rigward tal-ispejjeż ta' taħriġ imġarrba f'tali stabbiliment.

48 Barra minn hekk, mill-Artikolu 8(1) tal-liġi tal-2003 kif ukoll mill-osservazzjonijiet tal-Gvern Ungeriż jirriżulta li s-sistema tal-ITP għandha bħala għan li ttejjeb il-livell taʼ taħriġ tal-impjegati fis-suq tax-xogħol Ungeriż. Fʼdan ir-rigward, huwa minnu li tnaqqis tal-ammont gross tal-ITP li għandu jitħallas mill-ispejjeż taʼ taħriġ imħallsa barra mit-territorju Ungeriż jistaʼ jwassal għal tnaqqis tad-dħul intiż sabiex jitwettaq dan il-għan. Madankollu, tali kunsiderazzjoni hija taʼ natura purament ekonomika u għaldaqstant, skont ġurisprudenza stabbilita, ma tistax tikkostitwixxi raġuni imperattiva taʼ interess ġenerali (ara, fʼdan is-sens, is-sentenzi tal-21 taʼ Novembru 2002, X u Y, C-436/00, Ġabra p. I-10829, punt 50, kif ukoll Glaxo Wellcome, iċċitata iktar ʼil fuq, punt 82).

49 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet imsemmija iktar ʼil fuq, hemm lok li r-risposta għad-domanda magħmula tkun fis-sens li l-Artikoli 43 KE u 48 KE jipprojbixxu leġiżlazzjoni taʼ Stat Membru li abbażi tagħha, impriża li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fʼdan l-Istat hija obbligata tħallas imposta bħall-ITP li l-ammont tagħha huwa kkalkolat fuq il-bażi tal-ispejjeż tas-salarji, inklużi dawk taʼ fergħa taʼ din l-impriża stabbilita fi Stat Membru ieħor jekk, fil-prattika, tali impriża hija prekluża, fir-rigward taʼ tali fergħa, milli tibbenefika mill-possibbiltajiet previsti minn din il-leġiżlazzjoni li tnaqqas l-imsemmija imposta jew li jkollha aċċess għalihom.

Fuq l-ispejjeż

50 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura taʼ 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 (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikoli 43 KE u 48 KE jipprojbixxu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha, impriża li għandha l uffiċċju rreġistrat tagħha f'dan l-Istat hija obbligata tħallas imposta bħall-imposta fuq it-taħriġ professjonali li l-ammont tagħha huwa kkalkolat fuq il-bażi tal-ispejjeż tas-salarji, inklużi dawk ta' fergħa ta' din l-impriża stabbilita fi Stat Membru ieħor jekk, fil-prattika, tali impriża hija prekluża, fir-rigward ta' tali fergħa, milli tibbenefika mill-possibbiltajiet previsti minn din il-leġiżlazzjoni li tnaqqas l-imsemmija iposta jew li jkollha aċċess għalihom.

Firem