KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ippreżentati fit-30 ta' April 2015 [1]

Kawża C-241/14

Roman Bukovansky
vs
Finanzamt Lörrach

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Ġermanja)]

"Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni — Relazzjoni bejn dan il-ftehim u l-ftehimiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja — Ugwaljanza fit-trattament — Diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità — Ċittadin ta' Stat Membru tal-Unjoni — Dħul minn impjieg irċevut f'dan l-Istat Membru — Trasferiment tal-post ta' residenza fl-Isvizzera — Kopertura estiża tat-taxxa"

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (il-Ġermanja), il-qorti tar-rinviju, titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta ċerti dispożizzjonijiet tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil-21 ta' Ġunju 1999 [2] (iktar 'il quddiem il-"Ftehim") b'riferiment għal dispożizzjoni li hemm fil-Konvenzjoni bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-dħul u fuq il-patrimonju konkluża bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja (iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera") [3].

2. Din il-qorti qed titlob essenzjalment lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tistabbilixxi jekk il-Ftehim jipprekludix dispożizzjoni tal-imsemmija Konvenzjoni bilaterali li tipprevedi forma ta' hekk imsejħa "kopertura estiża tat-taxxa" skont liema l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi jistgħu, għal perijodu determinat, ikomplu jissuġġettaw għat-taxxa Ġermaniża dħul iġġenerat fil-Ġermanja min-naħa ta' persuna fiżika, li tkun ittrasferiet ir-residenza tagħha fl-Isvizzera, iżda li ma jkollhiex iċ-ċittadinanza Svizzera u li tkun ġiet suġġetta għat-taxxa fil-Ġermanja, b'mod illimitat, kumplessivament, għal minimu ta' ħames snin.

1 — Lingwa oriġinali: it-Taljan.

2 — ĠU 2002 L 114, p. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II tal-1972, p. 1022, kif emendata l-aħħar darba mill-Protokoll ta' reviżjoni tat-12 ta' Marzu 2002 (Bundesgesetzblatt tal-2003, p. 68).

3. Minbarra l-kwistjonijiet marbuta mal-kompatibbiltà ta' dan it-trattament fiskali mal-prinċipji stabbiliti mill-Ftehim, din il-kawża tistaqsi domanda preliminari importanti li għandha portata ġenerali li dwarha matul il-kawża ġew sostnuti pożizzjonijiet differenti ħafna. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba tinterpreta l-portata tal-artikolu tal-Ftehim li jirregola r-relazzjonijiet bejn il-Ftehim stess u l-konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja. Fid-dawl ta' dan l-artikolu, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tistabbilixxi jekk għandux jipprevali l-Ftehim jew jekk għandhiex tipprevali konvenzjoni bilaterali ta' dan it-tip fil-każ li jkun fihom dispożizzjonijiet inkompatibbli.

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Il-Ftehim*

4. Skont l-Artikolu 1(a) u (d) tal-Ftehim, l-għan ta' dan tal-aħħar huwa, b'mod partikolari, li jagħti, liċ-ċittadini tal-Istati Membri tal-Unjoni u tal-Konfederazzjoni Svizzera, dritt ta' dħul, ta' residenza, ta' aċċess għal xogħol bħala persuni impjegati, ta' stabbiliment bħala persuni li jaħdmu għal rashom u d-dritt li joqogħdu fit-territorju tal-partijiet kontraenti kif ukoll li jagħtihom l-istess kundizzjonijiet ta' għajxien, ta' impjieg u ta' xogħol bħal dawk mogħtija liċ-ċittadini nazzjonali.

5. L-Artikolu 2 tal-Ftehim huwa intitolat "Non-diskriminazzjoni" u jipprovdi li "B'applikazzjoni ta' u skond id-dispożizzjonijiet tal-Annessi I, II u III għal dan il-Ftehim, iċ-ċittadini ta' Parti Kontraenti waħda li jkunu legalment residenti fit-territorju ta' Parti Kontraenti oħra m'għandhomx ikunu suġġett għal kwalunkwe diskriminazzjoni minħabba n-nazzjonalità".

6. L-Artikolu 16(2) tal-Ftehim, li huwa intitolat "Referenza għal-liġi Komunitarja", huwa fformulat kif ġej:

"Sakemm l-applikazzjoni ta' dan il-Ftehim tinvolvi kunċetti tal-liġi Komunitarja, għandu jittieħed kont tal-ġurisprudenza rilevanti tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Komunitajiet Ewropej qabel id-data tal-iffirmar tiegħu. L-attenzjoni tal-Iżvizzera għandha tingħibed lejn il-ġurisprudenza ta' wara dik id-data. Sabiex jiġi żgurat li l-Ftehim jiffunzjona korrettament, il-Kumitat Konġunt għandu, fuq it-talba ta' kwalunkwe waħda mill-Partijiet Kontraenti, jiddetermina l-implikazzjonijiet ta' tali ġurisprudenza".

7. L-Artikolu 21(1) u (2) tal-Ftehim, intitolat "Ir-relazzjoni ma' ftehim bilaterali dwar it-tassazzjoni doppja [taxxa doppja]", jipprevedi fil-paragrafi 1 u 2 tiegħu:

"(1) Id-dispożizzjonijiet ta' ftehim bilaterali bejn l-Iżvizzera u l-Istati Membri tal-Komunità Ewropea dwar it-tassazzjoni doppja m'għandhomx ikunu milquta mid-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim. B'mod partikolari, id-dispożizzjonijiet ta' dan il-Ftehim m'għandhomx jinċidu fuq id-definizzjoni fi ftehim dwar it-tassazzjoni doppja ta' 'ħaddiema tal-fruntiera'.

(2) L-ebda dispożizzjoni ta' dan il-Ftehim ma tista' tiġi interpretata b'tali mod li tipprevjeni lill-Partijiet Kontraenti milli jiddistingwu, meta japplikaw id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġislazzjoni fiskali tagħhom, bejn dawk li jħallsu t-taxxa li s-sitwazzjonijiet tagħhom mhumiex komparabbli, speċjalment fir-rigward tal-post ta' residenza tagħhom".

8. L-Artikolu 22 tal-Ftehim jirrigwarda min-naħa l-oħra "Ir-relazzjoni ma' ftehim bilaterali dwar materji diversi mis-sigurtà soċjali u mit-tassazzjoni doppja [taxxa doppja]" u jipprevedi:

"(1) Minkejja d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 20 u 21, dan il-Ftehim m'għandux jolqot dawk il-ftehim li jorbtu lill-Iżvizzera, minn naħa waħda, ma' Stat Membru wieħed jew aktar tal-Komunità Ewropea, min-naħa l-oħra, bħal dawk li jikkonċernaw individwi privati, operaturi ekonomiċi, koperazzjoni transkonfinali jew traffiku lokali fuq il-fruntiera, safejn ikunu kompatibbli ma' dan il-Ftehim.

(2) F'każ ta' li jkun hemm elementi li ma jkunux kompatibbli bejn tali ftehim u dan il-Ftehim, dan tal-aħħar għandu jipprevalixxi".

9. L-Anness I tal-Ftehim jiffoka fuq il-moviment liberu tal-persuni u l-Kapitolu II ta' dan l-anness fih id-dispożizzjonijiet li jikkonċernaw il-persuni impjegati. L-Artikolu 7(1) tal-imsemmi Anness I jinkludi d-definizzjoni ta' "[ħ]addiem tal-fruntiera impjegat". Skont din id-dispożizzjoni "[ħ]addiem tal-fruntiera impjegat huwa ċittadin ta' Parti Kontraenti li jkollhu r-residenza tiegħu fit-territorju ta' Parti Kontraenti u jeżerċita attività bħala persuna impjegata fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra, fejn ġeneralment jirritorna lejn il-post ta' residenza tiegħu kuljum, jew għall-inqas darba f'ġimgħa".

10. L-Artikolu 9 tal-Anness I, intitolat "Trattament ugwali", jipprevedi:

"(1) Persuna impjegata li tkun ċittadina ta' Parti Kontraenti ma tistax tiġi trattata b'mod differenti fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra, minħabba n-nazzjonalità tagħha, minn ċittadini impjegati fir-rigward tal-kondizzjonijiet tal-impjieg u tax-xogħol, speċjalment fir-rigward tal-paga, tat-tkeċċija, jew tal-għoti lura tal-post jew tal-impjieg jekk issir qiegħda.

(2) Persuna impjegata u l-membri tal-familja tagħha li jissemmew fl-Artikolu 3 ta' dan l-Anness għandhom igawdu l-istess konċessjonijiet fiskali u l-istess benefiċċji soċjali bħaċ-ċittadini impjegati u bħall-membri tal-familja tagħhom".

B – *Il-Konvenzjoni bilaterali bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar it-taxxa doppja*

11. Fil-11 ta' Awwissu 1971, il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja kkonkludew l-imsemmija Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera li daħlet fis-seħħ fid-29 ta' Diċembru 1972.

12. L-Artikolu 15a tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera jirrigwarda l-intaxxar tal-ħaddiema fruntalieri u fil-paragrafu 1 tiegħu jipprevedi li "is-salarji, pagi u remunerazzjonijiet simili li ħaddiem fruntalier jirċievi minn impjieg b'salarju jistgħu jkunu ntaxxati fl-Istat kontraenti li fih jirrisjedi. Bħala kumpens, l-Istat kontraenti li fih jitwettaq ix-xogħol jista' jimponi taxxa f'ras il-għajn fuq dawn ir-remunerazzjonijiet. Din it-taxxa ma għandhiex teċċedi 4.5 % tal-ammont gross tar-remunerazzjonijiet jekk ir-residenza tiġi pprovata minn ċertifikat uffiċjali tal-awtoritajiet fiskali kompetenti tal-Istat kontraenti li fih hija residenti l-persuna taxxabbli. Din id-dispożizzjoni hija bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 4(4)."

13. L-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera jipprevedi forma ta' kopertura estiża tat-taxxa favur ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Skont din id-dispożizzjoni, minkejja d-dispożizzjonijiet l-oħra tal-imsemmija konvenzjoni, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' tintaxxa persuna fiżika li tirrisjedi fl-Isvizzera, iżda li ma għandhiex iċ-ċittadinanza Svizzera u li ġiet suġġetta għat-taxxa fil-Ġermanja, b'mod illimitat, kumplessivament, għal minimu ta' ħames snin, għad-dħul li joriġina mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u għall-patrimonju li jinsab fit-territorju tagħha. Din is-setgħa ta' ntaxxar tista' tiġi eżerċitata fis-sena li fiha intemm għall-aħħar darba l-obbligu fiskali illimitat, u fil-ħames snin sussegwenti. Skont l-imsemmija konvenzjoni bilaterali, l-intaxxar ta' dan id-dħul jew patrimonju fl-Isvizzera ma jiġix ippreġudikat. Madankollu, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, b'applikazzjoni, b'analoġija, tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li tirrigwarda l-kalkolu tat-taxxi barranin, tikkalkola t-taxxa Svizzera miġbura fuq dan id-dħul jew fuq dan il-patrimonju skont il-Konvenzjoni bilaterali fuq il-parti tat-taxxa Ġermaniża miġbura fuq l-imsemmija dħul jew patrimonju.

C – Il-leġiżlazzjoni Ġermaniża

14. Skont l-Artikolu 1(1) u (4) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul (Einkommensteuergesetz; iktar 'il quddiem: l-"EstG")[4], il-persuni fiżiċi li għandhom id-domiċilju jew ir-residenza abitwali tagħhom fil-Ġermanja huma suġġetti b'mod illimitat għat-taxxa fuq id-dħul, filwaqt li l-persuni fiżiċi li la għandhom id-domiċilju u lanqas ir-residenza abitwali tagħhom fit-territorju nazzjonali huma suġġetti biss parzjalment għat-taxxa fuq id-dħul meta huma jirċievu dħul nazzjonali fis-sens tal-Artikolu 49 tal-EStG.

15. Skont l-Artikolu 49(1)(4)(a) tal-EstG, id-dħul minn impjieg imwettaq fil-Ġermanja jikkostitwixxi dħul nazzjonali.

II – **Il-fatti li wasslu għall-kawża, il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari**

16. R. Bukovansky, li huwa r-rikorrent quddiem il-qorti tar-rinviju, għandu ċittadinanza Ġermaniża u Ċeka.

17. Fil-perijodu ta' qabel l-2006, R. Bukovansky ħadem fl-Isvizzera għal diversi kumpanniji li jappartjenu għal grupp farmaċewtiku Svizzeru. Madankollu, huwa kien qed jirrisjedi fil-Ġermanja fejn kien suġġett għat-taxxa fuq id-dħul.

18. F'Marzu 2006, R. Bukovansky beda jaħdem, fil-Ġermanja, għal kumpannija sussidjarja Ġermaniża tal-istess grupp farmaċewtiku Svizzeru, u f'Ġunju tal-istess sena sar id-direttur (Geschaftsführer) tagħha.

19. F'Awwissu 2008, R. Bukovansky, filwaqt li baqa' jaħdem għall-imsemmija kumpannija sussidjarja Ġermaniża, ittrasferixxa r-residenza tiegħu f'Basel, fl-Isvizzera. Minn dan il-mument huwa għalhekk la kellu d-domiċilju u lanqas ir-residenza fil-Ġermanja. Huwa paċifiku li huwa kien regolarment jerġa' lura lejn il-post tad-domiċilju tiegħu, fl-Isvizzera, mill-post tax-xogħol tiegħu fil-Ġermanja.

20. Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tiegħu mressqa quddiem l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi għall-2008, R. Bukovansky telaq mill-preżunzjoni li, għall-perijodu bejn Awwissu u Diċembru ta' dik is-sena, jiġifieri sussegwentement għat-trasferiment tiegħu fl-Isvizzera, huwa kellu jiġi kkunsidrat bħala ħaddiem fruntalier (invers) skont l-Artikolu 15a(1) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera. Għaldaqstant, huwa sostna li, b'applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, minn Awwissu 2008, id-dħul tiegħu mix-xogħol kien suġġett għat-taxxa fl-Istat kontraenti ta' din il-Konvenzjoni li fih kien jirrisjedi, jiġifieri l-Isvizzera, fid-dawl tat-tnaqqis ta' 4.5 % mis-salarju gross imwettaq mill-persuna li timpjega u mħallsa fil-Ġermanja skont l-istess dispożizzjoni tal-imsemmija konvenzjoni bilaterali.

21. Madankollu, il-Finanzamt Lörrach, fl-istima ta' taxxa tiegħu ma kienx tal-istess fehma ta' R. Bukovansky u ssuġġetta d-dħul inkwistjoni għat-taxxa Ġermaniża għat-tul kollu tas-sena kkontestata. L-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi sostnew li R. Bukovansky kellu jiġi kkunsidrat bħala persuna suġġetta parzjalment għat-taxxa fuq id-dħul, skont id-dispożizzjonijiet moqrija flimkien tal-Artikoli 1(4) u 49(1)(4)(a) tal-EstG, iżda li d-dħul tiegħu kellu jiġi suġġett għat-taxxa fuq id-dħul Ġermaniża b'applikazzjoni tar-regola tal-kopertura estiża tat-taxxa msemmija fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera.

22. Wara rikors amministrattiv imressaq minn R. Bukovansky, il-ħlasijiet li huwa għamel lill-amministrazzjoni fiskali Svizzera bħala taxxa fuq id-dħul ittieħdu inkunsiderazzjoni fil-kalkolu tad-dħul taxxabbli fil-Ġermanja.

4 — Fit-test ippubblikat fid-19 ta' Ottubru 2002 (BGB1. 2002 I, p. 4212), kif emendat fl-20 ta' Diċembru 2007 (BGB1. 2007 I, p. 3150).

23. Permezz tar-rikors tiegħu quddiem il-qorti tar-rinviju, ikkontestat mill-Finanzamt Lörrach, R. Bukovansky isostni li minn Awwissu 2008, id-dħul tiegħu minn impjieg kellu jiġi suġġett esklużivament għat-taxxa fuq id-dħul fl-Isvizzera minħabba l-kwalità tiegħu ta' ħaddiem fruntalier invers. Min-naħa l-oħra, ma jeżistux il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni fir-rigward tiegħu tal-kopertura estiża tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera.

24. Fid-digriet tar-rinviju l-Finanzgericht Baden-Württemberg jagħmel domanda dwar il-kompatibbiltà ta' din id-dispożizzjoni tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera ma' ċerti dispożizzjoni tal-Ftehim. Skont il-qorti tar-rinviju, minn naħa waħda, il-kopertura estiża tat-taxxa tikkostitwixxi trattament fiskali diskriminatorju li jmur kontra l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament stabbilit mill-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim u, bħala tali, jikkostitwixxi ostakolu għal-eżerċizzju tal-libertà ta' moviment. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera jmur ukoll kontra l-projbizzjoni tad-diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità msemmija fl-Artikolu 2 tal-Ftehim.

25. Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim ma jipprekludix in-nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera fir-rigward tal-kopertura estiża tat-taxxa. Fil-fatt, minkejja dan l-artikolu, id-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet fil-qasam tat-taxxa doppja ma jistgħux imorru kontra l-obbligi li jirriżultaw mil-libertajiet fundamentali stabbiliti mill-Ftehim, bħal, b'mod partikolari, il-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni.

26. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, il-qorti tar-rinviju, b'digriet tal-19 ta' Diċembru 2013, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha sabiex tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Id-dispożizzjonijiet tal-Ftehim [...], u b'mod partikolari, il-premessi u l-Artikoli 1, 2 u 21 tiegħu kif ukoll l-Artikoli 7 u 9 tal-Anness I tiegħu, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, ma għandux jiġi suġġett għat-taxxa Ġermaniża, skont l-Artikolu 4(4) tal-[Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera], moqri flimkien mar-raba' sentenza tal-Artikolu 15a(1) tal-istess [konvenzjoni], ħaddiem li mill-Ġermanja mar jgħix l-Isvizzera, li ma huwiex ċittadin Svizzeru u li, minn meta mar jgħix l-Isvizzera, sar ħaddiem [fruntalier] invers fis-sens tal-Artikolu 15(a)(1) tal-[Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera]?"

III – **Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

27. Id-digriet tar-rinviju wasal fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' Mejju 2014. Ressqu l-osservazzjonijiet tagħhom R. Bukovansky, il-Finanzamt Lörrach, il-Gvern Svediż, il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern tar-Renju Unit, kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea. Fis-seduta, li nżammet fis-26 ta' Frar 2015, intervjenew R. Bukovansky, il-Finanzamt Lörrach, il-Gvern Ġermaniż, kif ukoll il-Kummissjoni.

IV – **Analiżi ġuridika**

28. Permezz td-domanda preliminari tagħha l-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Ftehim għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni f'konvenzjoni bilaterali fuq it-taxxa doppja konkluża bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u Stat Membru li tipprevedi forma ta' kopertura estiża tat-taxxa skont liema d-dħul iġġenerat f'dan l-Istat Membru minn impjegat li jista' jiġi kklassifikat bħala ħaddiem fruntalier imsejjaħ "invers" skont il-Ftehim stess, li ttrasferixxa ruħu fl-Isvizzera iżda li ma għandux in-nazzjonalità Svizzera u li ġie suġġett għal minn tal-inqas ħames snin kumplessivament qabel it-trasferiment lejn l-Isvizzera għat-taxxa fuq id-dħul tal-Istat Membru inkwistjoni, jista' jibqa' jiġi suġġett għat-taxxa fuq id-dħul ta' dan l-Istat Membru fis-sens li fiha seħħ it-trasferiment u għall-ħames snin sussegwenti.

A – *Osservazzjonijiet ġenerali*

29. Għalkemm il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tinterpreta l-Ftehim illum hija aċċettata mingħajr diskussjoni[5], ir-risposta għad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju tippreżupponi li l-Ftehim japplika għal sitwazzjoni bħal dik ta' R. Bukovansky.

30. F'dan ir-rigward għandu jiġi osservat li l-fatt li R. Bukovansky għandu nazzjonalità Ġermaniża u li jinvoka drittijiet li jirriżultaw mil-libertà ta' moviment tiegħu fir-rigward tal-Istat Membru ta' oriġini tiegħu, jiġifieri l-Ġermanja, ma jimpedixxix l-applikazzjoni tal-Ftehim. Fil-fatt, indipendentement mill-fatt li R. Bukovansky għandu wkoll in-nazzjonalità Ċeka, jirriżulta minn ġurisprudenza stabbilita li ċ-ċittadini ta' parti kontraenti jistgħu jinvokaw drittijiet stabbiliti mill-Ftehim anki fir-rigward tal-pajjiż tagħhom stess, f'ċerti ċirkustanzi u fid-dawl tad-dispożizzjonijiet applikabbli[6].

31. F'dak li jirrigwarda ċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali u d-dispożizzjonijiet tal-Ftehim applikabbli f'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li, fid-dawl tal-kontenut tagħhom, kemm l-Artikolu 2 tal-Ftehim kif ukoll l-Artikolu 7(1) tal-Anness I tal-Ftehim huma applikabbli għas-sitwazzjoni ta' R. Bukovansky.

32. Fil-fatt, f'dak li jirrigwarda, minn naħa waħda, l-applikabbiltà tal-Artikolu 2 tal-Ftehim, għandu jiġi rrilevat li R. Bukovansky huwa ċittadin ta' "Parti Kontraenti", jiġifieri r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, u jirrisjedi legalment fit-territorju ta' parti kontraenti oħra, jiġifieri l-Konfederazzjoni Svizzera. Għalhekk, skont dan l-artikolu huwa ma jista' jiġi suġġett għal ebda diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità.

33. Min-naħa l-oħra, għal dak li jirrigwarda l-applikazzjoni tal-Artikolu 7(1) tal-Anness I tal-Ftehim, għandu jiġi rrilevat li R. Bukovansky "jkollhu [għandu] r-residenza tiegħu fit-territorju ta' Parti Kontraenti", f'dan il-każ il-Konfederazzjoni Svizzera, u jeżerċita attività bħala persuna impjegata fit-"territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra", jiġifieri tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja. Peress li huwa paċifiku li, fil-perijodu kkontestat, huwa kien jerġa' lura regolarment mill-post tal-attività tiegħu lejn dak tar-residenza tiegħu, R. Bukovansky għandu jiġi kklassifikat bħala "[ħ]addiem tal-fruntiera impjegat" fis-sens tal-Artikolu 7(1) tal-Anness I tal-Ftehim[7].

34. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, għandu jiġi konkluż li s-sitwazzjoni ta' R. Bukovansky taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Ftehim.

B – *Fuq ir-relazzjonijiet bejn il-Ftehim u l-Konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja*

35. Qabel ma jiġu analizzati d-dubji mqajma mill-qorti tar-rinviju fir-rigward tal-kompatibbiltà tad-dispożizzjoni tal-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera mad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Ftehim, għandha tiġi kkunsidrata l-kwistjoni, peress li hija ta' natura preliminari, tar-relazzjonijiet bejn il-Ftehim stess u l-Konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja. Għal dan il-fini, huwa meħtieġ li tiġi vverifikata l-portata tad-dispożizzjoni tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim, skont liema d-dispożizzjonijiet tal-ftehimiet bilaterali bejn l-Isvizzera u l-Istati Membri tal-Unjoni fil-qasam tat-taxxa doppja "m'għandhomx ikunu milquta" mid-dispożizzjonijiet tiegħu.

36. Fuq din il-kwistjoni, li sa fejn naf jien, għadha ma ġietx ittrattata mill-Qorti tal-Ġustizzja, il-pożizzjonijiet imressqa matul il-kawża huma differenti ħafna.

5 — Ara, pereżempju, is-sentenzi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) u Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Ara s-sentenzi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punti 27 sa 34) u Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33).

7 — Ara, fl-istess sens, f'dak li jirrigwarda l-applikazzjoni tal-kunċett ta' ħaddiem fruntalier li jaħdem għal rasu previst fl-Artikolu 13 tal-Anness I tal-Ftehim, is-sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punti 34 sa 40).

37. Minn naħa waħda, il-qorti tar-rinviju ssostni li, minkejja t-test tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim, f'każ ta' kunflitt bejn id-dispożizzjonijiet ta' konvenzjoni bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja u dawk tal-Ftehim, dan tal-aħħar għandu jipprevali. B'mod partikolari, id-dispożizzjonijiet ta' dawn il-konvenzjonijiet ma jistgħux imorru kontra l-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni stabbilita mid-dritt tal-Unjoni.

38. Fl-istess sens, il-Kummissjoni tqis li l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim ma jipprekludix stħarriġ tal-konformità tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera mad-dispożizzjonijiet tal-Ftehim. Skont din l-istituzzjoni, din ir-regola tillimita ruħha biss li tispeċifika li huma l-Istati kontraenti ta' konvenzjoni bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja li għandhom jiddeċiedu fir-rigward tal-portata u tat-tqassim tas-setgħa ta' ntaxxar tagħhom. Madankollu, f'konformità mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta dawn jiddefinixxu l-modalitajiet ta' ntaxxar, huma għandhom l-obbligu li jirrispettaw il-libertajiet ta' moviment kif previsti mill-Ftehim [8]. L-Artikolu 21(1) tal-Ftehim ma jeżonerahomx minn tali obbligu [9].

39. Barra minn hekk, fis-seduta, il-Kummissjoni sostniet li, jekk l-eċċezzjoni msemmija fl-Artikolu 21(1) tal-Ftehim kellha tiġi interpretata fis-sens li Stat Membru kien liberu li jinkludi f'konvenzjoni bilaterali dwar it-taxxa doppja dispożizzjoni li tikkostitwixxi diskriminazzjoni manifesta jew ksur manifest tal-libertajiet iggarantiti mill-Ftehim, il-Ftehim stess ikun kompletament mingħajr sens. Għaldaqstant, il-Kummissjoni ssostni li r-*ratio legis* u l-interpretazzjoni sistematika tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim imorru kontra interpretazzjoni li permezz tagħha tali dispożizzjoni tipprevedi eċċezzjoni ġeneralizzata għall-applikabbiltà tal-Ftehim għad-dispożizzjonijiet kollha inklużi fil-konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja.

40. Min-naħa l-oħra, il-pożizzjoni sostnuta mill-Gvern Svediż, li qabel magħha espliċitament fis-seduta il-Gvern Ġermaniż, hija dijametrikament opposta. Skont dawn il-gvernijiet, l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim jikkostitwixxi eċċezzjoni inkundizzjonata għall-applikazzjoni tiegħu. Minn dan isegwi li la d-dispożizzjonijiet tal-Ftehim u lanqas id-drittijiet u l-obbligi li jirriżultaw mid-dritt tal-Unjoni ma japplikaw fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din l-eċċezzjoni. Fi kliem ieħor, id-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet bilaterali dwar it-taxxa doppja japplikaw daqslikieku l-Ftehim ma jeżistix. Konsegwentement, id-drittijiet u l-obbligi li jirriżultaw minnu ma jista' jkollhom ebda impatt fuq id-dispożizzjonijiet li jinsabu f'dawn il-konvenzjonijiet bilaterali.

41. Konkretament, iż-żewġ interpretazzjonijiet proposti fir-rigward tal-portata tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim x'aktarx li jwasslu għal konsegwenzi differenti f'din il-kawża. Fil-fatt, fil-każ li tiġi segwita l-interpretazzjoni proposta mill-qorti tar-rinviju u mill-Kummissjoni, ikun neċessarju li tiġi analizzata l-kompatibbiltà tad-dispożizzjoni tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera li tipprevedi l-kopertura estiża tat-taxxa mad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Ftehim. Min-naħa l-oħra, jekk tiġi segwita l-interpretazzjoni proposta mill-Gvern Svediż u mill-Gvern Ġermaniż, din l-analiżi ma tkunx neċessarja u, anki fil-każ ta' inkompatibbiltà bejn id-dispożizzjoni inkwistjoni tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera u l-Ftehim, l-applikazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet ma tiġix affettwata.

42. Issa għandu jitfakkar, preliminarjament, li bħala trattat internazzjonali, il-Ftehim għandu jiġi interpretat, skont l-Artikolu 31 tal-Konvenzjoni ta' Vjenna dwar il-Liġi tat-Trattati [10], bil-*bona fides*, skont is-sens ordinarju li għandu jingħata lill-kliem fil-kuntest tiegħu u fid-dawl tal-għan u l-iskop tiegħu [11].

8 — Il-Kummissjoni tirreferi għall-ġurisprudenza stabbilita mfakkra fil-punti 50 u 51 tas-sentenza Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Din tidher li hija l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim adottata wkoll mill-Qorti Federali Svizzera. Ara s-sentenza tas-26 ta' Jannar 2010 fil-Kawżi 2C_319/2009 u 2C_321/2009, punt 14.1. Is-sentenza hija disponibbli f'dan l-indirizz tal-internet http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (l-aħħar konsultazzjoni fis-26 ta' Marzu 2015).

10 — Konvenzjoni ffirmata fi Vjenna fit-23 ta' Mejju 1969, *United Nations Treaty Series*, Vol. 1155, p. 331.

11 — Ara s-sentenza Hengartner u Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43. Mill-perspettiva tal-analiżi letterali, ninsab ċert li, permezz tal-użu tal-espressjoni "m'għandhomx ikunu milquta", l-ewwel sentenza tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim tipprevedi espressament eċċezzjoni għall-applikazzjoni tal-Ftehim stess għad-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja konklużi bejn l-Isvizzera u l-Istati Membri tal-Unjoni. Mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-eċċezzjoni hija ġenerali u inkundizzjonata fis-sens li ma hijiex suġġetta għall-eżistenza ta' xi rekwiżit ulterjuri, għajr dak li jirrigwarda dispożizzjoni fil-qasam tat-taxxa doppja. It-tieni sentenza tal-istess paragrafu tirrigwarda l-kwistjoni speċifika tad-definizzjoni ta' "ħaddiem tal-fruntiera", iżda, kif jirriżulta ċar mill-użu tal-espressjoni "b'mod partikolari", tikkostitwixxi sempliċement illustrazzjoni ta' eżempju tal-eċċezzjoni prevista fl-ewwel sentenza u ma għandhiex effett fuq il-portata ġenerali.

44. Mil-perspettiva tal-analiżi kuntestwali, għandu jiġi osservat li fil-Ftehim, l-Artikolu 21, intitolat "Ir-relazzjoni ma' ftehim bilaterali dwar it-tassazzjoni doppja" huwa segwit mill-Artikolu 22, li jinkludi huwa wkoll dispożizzjoni ta' natura ġenerali li tirrigwarda r-relazzjonijiet "ma' ftehim bilaterali dwar materji diversi mis-sigurtà soċjali u mit-tassazzjoni doppja"[12]. Madankollu, b'differenza mill-Artikolu 21(1) tal-Ftehim, l-Artikolu 22 jipprevedi li l-Ftehim stess ma jippreġudikax il-ftehimiet bilaterali *li ma humiex* fil-qasam tat-taxxa doppja, biss "safejn ikunu kompatibbli ma[l-]Ftehim". Barra minn hekk, il-paragrafu 2 tal-imsemmi Artikolu 22 jispeċifika espliċitament li "[f']każ ta' li jkun hemm elementi li ma jkunux kompatibbli bejn tali ftehim u [l-]Ftehim, dan tal-aħħar għandu jipprevali".

45. Issa għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 21 tal-Ftehim ma fih ebda dispożizzjoni ta' natura li tattribwixxi espliċitament prevalenza lill-Ftehim fuq il-ftehimiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja.

46. Fid-dawl tat-test tal-ewwel sentenza tal-paragrafu 1 tal-Artikolu 21 tal-Ftehim u tad-differenza testwali evidenti bejn din id-dispożizzjoni u dik tal-Artikolu 22 tiegħu, jidhirli li jista' jiġi leġittimament ikkunsidrat li, jekk il-partijiet kontraenti tal-Ftehim kellhom l-intenzjoni li l-Ftehim kellu jipprevali fuq id-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja, huma kienu jispeċifikaw dan b'mod espliċitu, kif għamlu fl-Artikolu 22 tal-Ftehim stess għat-tipi l-oħrajn ta' ftehim. Peress li ma inkludewx tali klawżola, huwa plawżibbli li jiġi kkunsidrat li l-intenzjoni kienet li tiġi prevista eċċezzjoni ġenerali u inkundizzjonata għall-kamp ta' applikazzjoni tal-Ftehim għad-dispożizzjonijiet li jinsabu fil-ftehimiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja[13].

47. Din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim għandha wkoll tiġi eżaminata fid-dawl ta' dispożizzjonijiet oħra rilevanti tal-istess ftehim. B'mod partikolari, fis-seduta, il-Kummissjoni, filwaqt li rrikonoxxiet id-differenzi testwali bejn l-Artikolu 21 u l-Artikolu 22 tal-Ftehim, sostniet li d-dispożizzjoni fil-paragrafu 2 tal-Artikolu 21 tal-istess ftehim tista' titlef it-tifsira tagħha jekk tiġi aċċettata l-interpretazzjoni ta' dik id-dispożizzjoni proposta fil-punt 46 iktar 'il fuq.

48. Issa skont l-Artikolu 21(2) tal-Ftehim, l-ebda dispożizzjoni tiegħu ma tista' tiġi interpretata fis-sens li tipprojbixxi lill-partijiet kontraenti milli jagħmlu distinzjonijiet, fl-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni fiskali tagħhom, bejn persuni taxxabbli li s-sitwazzjoni tagħhom ma hijiex komparabbli, b'mod partikolari f'dak li jirrigwarda l-post ta' residenza tagħhom. F'dan ir-rigward fis-sentenza ċċitata Ettwein, il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li din id-dispożizzjoni tawtorizza trattament fiskali diversifikat tal-persuni taxxabbli residenti u tal-persuni taxxabbli mhux residenti, iżda biss fejn ma jkunux jinsabu f'sitwazzjoni komparabbli[14].

12 — Ir-relazzjonijiet mal-ftehimiet bilaterali fil-qasam tas-sigurtà soċjali huma rregolati mill-Artikolu 20 tal-Ftehim, li jipprevedi li dawn jiġu sospiżi mid-dħul fis-seħħ tal-Ftehim meta dan il-qasam huwa rregolat minn dan tal-aħħar.

13 — Għandu jiġi rrilevat li mill-kliem tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim jirriżulta li l-portata *ratione temporis* ta' din l-eċċezzjoni ma hijiex limitata għall-konvenzjonijiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja diġà konklużi fil-mument tad-dħul fis-seħħ tal-Ftehim, iżda testendi anki għall-konvenzjonijiet konklużi sussegwentement.

14 — Ara s-sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 45).

49. Kuntrarjament għall-Kummissjoni, jidhirli, barra minn hekk, li l-paragrafu 2 tal-Artikolu 21 tal-Ftehim ma jikkostitwixxix speċifikazzjoni tal-paragrafu 1. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li d-dispożizzjoni tal-paragrafu 2 tal-Artikolu 21 tagħmel riferiment għal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali tal-partijiet kontraenti, filwaqt li l-paragrafu 1 tal-istess artikolu jagħmel riferiment għal-ftehimiet bilaterali konklużi bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u l-Istati Membri tal-Unjoni.

50. F'dan ir-rigward għandu jiġi ċċarat li l-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 21(1) tal-Ftehim ma tawtorizzax Stat Membru jew il-Konfederazzjoni Svizzera sabiex jadottaw unilateralment miżuri diskriminatorji fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom li jmorru kontra d-dispożizzjonijiet tal-Ftehim. Din id-dispożizzjoni tillimita ruħha li ma taffettwax il-possibbiltà li Stat Membru u l-Konfederazzjoni Svizzera jipprevedu *konvenzjonalment* fi ftehim bilaterali dwar it-taxxa doppja miżuri fiskali li ma jkunux konformi mal-Ftehim. Għaldaqstant, eventwali dispożizzjoni li ma tkunx kompatibbli mal-Ftehim għandha dejjem tirriżulta minn eventwali ftehim bejn Stat Membru u l-Konfederazzjoni Svizzera.

51. Hija f'din il-perspettiva li ma naqbilx mal-argument tal-Kummissjoni li jekk tiġi aċċettata l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim proposta fil-punt 46 iktar 'il fuq, allura l-Ftehim stess jitlef kompletament it-tifsira tiegħu. Fil-fatt, kif ġie ċċarat fil-punt preċedenti, il-kamp ta' applikazzjoni tal-eċċezzjoni, li bħala tali għandha tiġi interpretata ristrettivament [15], huwa limitat esklużivament għad-dispożizzjonijiet konvenzjonali li għandhom natura fiskali inklużi fil-ftehimiet bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja. Min-naħa l-oħra, huwa jżomm is-saħħa kollha tiegħu għal kull tip ta' dispożizzjoni oħra.

52. F'dan ir-rigward, jista' jiġi osservat ukoll li, jekk, minn naħa waħda, huwa minnu li, kif jirriżulta mit-tieni sentenza tal-preambolu tal-Ftehim, il-partijiet kontraenti tiegħu kienu "[d]eterminati li jġibu fis-seħħ il- moviment liberu tal-persuni bejniethom ibbażat fuq ir-regoli li japplikaw [fl-Unjoni] Ewropea" [16], min-naħa l-oħra, madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li din ir-rieda li jiġi aġevolat il-moviment liberu tal-persuni bejn l-Unjoni u l-Konfederazzjoni Svizzera ma tikkoinċidix mal-ispirtu u mal-għan tal-libertajiet ta' moviment previsti mit-Trattati fl-ambitu tas-suq intern stabbilit bejn l-Istati Membri tal-Unjoni. Għaldaqstant, il-Ftehim huwa intiż sabiex isaħħaħ ir-rabtiet bejn il-partijiet kontraenti, mingħajr ma jestendi l-applikazzjoni tal-libertajiet fundamentali *in toto* għall-Konfederazzjoni Svizzera [17].

53. Huwa fid-dawl ta' din il-karatterizzazzjoni tal-Ftehim, kif spjegata mill-Qorti tal-Ġustizzja, li tista' tinftiehem il-limitazzjoni tal-portata tal-ġurisprudenza mfakkra mill-Kummissjoni u msemmija fil-punt 38 iktar 'il fuq, li tgħid li meta jiddefinixxu l-modalitajiet ta' tassazzjoni tagħhom, l-Istati Membri għandhom josservaw il-libertà ta' moviment kif prevista mit-Trattat FUE [18]. Dan il-prinċipju ta' dritt tal-Unjoni japplika fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Ftehim, iżda huwa suġġett għal eċċezzjoni fejn il-partijiet kontraenti ddeċidew li l-Ftehim ma japplikax, jiġifieri għad-dispożizzjonijiet konvenzjonali fil-qasam tat-taxxa doppja.

54. Fl-aħħar nett, mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta li, fil-fehma tiegħi, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju għandha tkun fis-sens li, fid-dawl tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim, dan tal-aħħar ma jipprekludix dispożizzjoni bħal dik li tinsab fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera.

15 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punt 24) kif ukoll Pfeiffer *et* (C-397/01, EU:C:2004:584, punt 52 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 — Ara s-sentenza Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punt 27).

17 — Ara f'dan is-sens, is-sentenza Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punti 26 sa 29).

18 — Ara wkoll il-punt 63 iktar 'il quddiem.

55. Għaldaqstant huwa biss fil-każ fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li ma ssegwix l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(1) tal-Ftehim proposta minni u għalhekk tqis li jkun meħtieġa li tanalizza l-kompatibbiltà tad-dispożizzjoni tal-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera mad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Ftehim, li qed nagħmel il-kunsiderazzjonijiet l-oħra li ġejjin.

C – *Fuq il-kompatibbiltà tad-dispożizzjoni li tipprevedi l-kopertura estiża tat-taxxa mal-Ftehim*

56. Il-qorti tar-rinviju tqajjem żewġ motivi possibbli ta' inkompatibbiltà mal-Ftehim tal-kopertura estiża tat-taxxa prevista fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera.

57. Minn naħa waħda, skont il-qorti tar-rinviju, il-kopertura estiża tat-taxxa tikkostitwixxi trattament fiskali diskriminatorju li jmur kontra l-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim. R. Bukovansky isib ruħu fir-rigward tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja f'pożizzjoni ekwiparabbli għal dik ta' ħaddiem li għandu nazzjonalità Svizzera li jwettaq attività ta' xogħol fit-territorju Ġermaniż u li jittrasferixxi ruħu fl-Isvizzera. Għaldaqstant, huwa jista' jinvoka l-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-Ftehim, sabiex ifittex li jikseb l-istess vantaġġi fiskali li jgawdi ħaddiem Svizzeru li jinsab fis-sitwazzjoni tiegħu, billi jeżiġi, għaldaqstant, li ma jkunx suġġett għall-applikazzjoni tal-kopertura estiża tat-taxxa. Dan it-trattament fiskali diskriminatorju jikkostitwixxi ostakolu għall-moviment liberu peress li jirrendi inqas attraenti t-trasferiment fl-Isvizzera ta' ħaddiema impjegati li ma għandhomx in-nazzjonalità Svizzera, u b'hekk jimpedixxi l-iskop tal-Ftehim li jikkonsisti fl-espansjoni kontinwa tal-moviment liberu.

58. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju ssostni li l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera tmur ukoll kontra l-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità stabbilita fl-Artikolu 2 tal-Ftehim. Dik il-qorti tosserva li l-estensjoni tat-taxxa fuq id-dħul għal-livell Ġermaniż ma tapplikax meta l-persuna taxxabbli li titrasferixxi ruħha fl-Isvizzera jkollha n-nazzjonalità Svizzera. Kieku R. Bukovansky kellu din in-nazzjonalità, huwa ma kienx ikun suġġett, f'dan il-każ, għall-kopertura estiża tat-taxxa, u dan anki jekk il-ħajja privata u professjonali tiegħu kienet l-istess.

59. Bil-għan li tingħata risposta għad-dubji mqajma mill-qorti tar-rinviju, jidhirli li huwa opportun li nfakkar ċerti prinċipji espressi mill-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tar-relazzjoni bejn il-konvenzjonijiet fil-qasam tat-taxxa doppja u l-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE.

60. L-ewwel nett, f'dan ir-rigward għandu jitfakkar li skont ġurisprudenza stabbilita, l-Istati Membri jibqgħu kompetenti sabiex jiddefinixxu, bi ftehim jew unilateralment, il-kriterji ta' tqassim tas-setgħa ta' ntaxxar tagħhom, b'mod partikolari bil-għan li tiġi eliminata t-taxxa doppja, permezz ta' ftehim fejn ikun xieraq [19]. L-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri meħtieġa sabiex jimpedixxu sitwazzjonijiet ta' taxxa doppja, billi japplikaw, b'mod partikolari, il-kriterji segwiti fil-prassi fiskali internazzjonali [20].

61. F'dan il-kuntest, fil-kuntest ta' dawn il-konvenzjonijiet bilaterali intiżi sabiex jevitaw it-taxxa doppja, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu l-kriterji ta' konnessjoni għall-finijiet tat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali [21]. L-għażla ta' tali kriterji ta' konnessjoni min-naħa tal-Istati kontraenti ta' konvenzjoni bilaterali fil-qasam tat-taxxa doppja ma tikkostitwixxix, fiha nfisha, diskriminazzjoni li tmur kontra l-libertajiet fundamentali previsti mit-Trattat FUE [22].

19 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punt 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punt 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 48) u Beker (C-168/11 , EU:C:2013:117, punt 32).

20 — Sentenza Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

21 — Ara, *inter alia*, is-sentenzi de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 48) u Imfeld u Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 42).

22 — Ara s-sentenza Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punt 53).

62. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza jirriżulta li, minn naħa waħda, l-Istati Membri jistgħu jiftiehmu li persuna taxxabbli tiġi ntaxxata fiż-żewġ Stati Membri u, min-naħa l-oħra, li l-konsegwenzi żvantaġġjużi li jistgħu jirriżultaw mill-eżerċizzju parallel minn diversi Stati Membri tal-ġurisdizzjoni fiskali tagħhom, sa fejn dan l-eżerċizzju ma jkunx diskriminatorju, ma jikkostitwixxux restrizzjonijiet ipprojbiti mit-Trattat FUE [23]. Konsegwentement, Stat Membru ma huwiex obbligat, skont id-dritt tal-Unjoni, li jimpedixxi l-konsegwenzi żvantaġġjużi li jistgħu jseħħu mill-eżerċizzju parallel tal-ġurisdizzjoni fiskali [24].

63. Madankollu, mill-ġurisprudenza stabbilita jirriżulta wkoll li t-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali bejn l-Istati Membri ma jippermettilhomx li japplikaw miżuri li jmorru kontra l-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat FUE [25]. B'mod partikolari, fl-eżerċizzju tas-setgħa ta' ntaxxar imqassam fil-kuntest ta' konvenzjonijiet bilaterali għall-ħelsien mit-taxxa doppja, l-Istati Membri huma obbligati jikkonformaw ruħhom mar-regoli tal-Unjoni u, b'mod iktar partikolari, josservaw il-prinċipju ta' trattament nazzjonali għal dak li jirrigwarda kemm iċ-ċittadini tal-Istati Membri l-oħra kif ukoll iċ-ċittadini tagħhom stess li jkunu użaw il-libertajiet iggarantiti mit-Trattat [26].

64. Huwa fid-dawl ta' dawn il-prinċipji, li kollha jirriżultaw, direttament jew indirettament, mill-ġurisprudenza preċedenti għad-dħul fis-seħħ tal-Ftehim [27], li għandhom jiġu analizzati d-dubji mqajma mill-qorti tar-rinviju.

1. Fuq il-ksur tal-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim u fuq l-ostakolu għall-moviment liberu

65. Il-qorti tar-rinviju tibbaża espressament l-analiżi tagħha fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li skontha l-moviment liberu tal-persuni li, skont it-tieni sentenza tal-preambolu tal-Ftehim, il-partijiet kontraenti huma ddeterminati li jistabbilixxu bejniethom abbażi tar-regoli applikati fl-Unjoni, tkun ostakolata jekk ċittadin ta' parti kontraenti jbati minn żvantaġġ fil-pajjiż ta' oriġini tiegħu għall-unika raġuni li jkun eżerċita d-dritt ta' moviment tiegħu [28].

66. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, kif osservaw diversi intervenjenti, fir-realtà, l-ebda prova fil-proċess ma tindika li d-dispożizzjoni li tipprevedi l-kopertura estiża tat-taxxa timplika trattament fiskali iktar żvantaġġjuż, fil-pajjiż ta' oriġini, jiġifieri fil-Ġermanja, fil-konfront ta' persuna bħal R. Bukovansky, li tkun eżerċitat id-dritt tagħha għall-moviment billi ttrasferixxiet ruħha fl-Isvizzera. Fil-fatt, għal persuna fis-sitwazzjoni ta' R. Bukovansky, l-applikazzjoni tal-kopertura estiża tat-taxxa timplika sempliċement l-applikazzjoni, għas-sena kurrenti u għall-perijodu ta' ħames snin suċċessivi għat-trasferiment tagħha, tal-istess rata ta' taxxa li tiġi applikata lil ħaddiem fl-istess sitwazzjoni tagħha li tkun residenti fil-Ġermanja. Fi kliem ieħor, b'applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, minħabba t-trasferiment tiegħu fl-Isvizzera, R. Bukovansky ma jibbenefikax mit-trattament fiskali iktar favorevoli fl-Isvizzera, iżda jkompli jkun suġġett għar-rata ta' taxxa li kien suġġett għaliha fil-Ġermanja.

67. Issa fil-fehma tiegħi, dispożizzjoni bħal dik li tinsab fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera ma tagħmel xejn iktar għajr tirrifletti l-kliem tal-Ftehim milħuq bejn ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u l-Konfederazzjoni Svizzera fir-rigward tal-allokazzjoni tal-ġurisdizzjoni fiskali bejn dawn l-Istati. Fil-fatt mill-kliem tal-Artikolu 15a ta' din il-konvenzjoni jirriżulta li ż-żewġ Stati inkwistjoni ftehmu fis-sens li fil-każ ta' ħaddiem fruntalier invers, bħal R. Bukovansky, il-ġurisdizzjoni fiskali hija tal-Istat ta' residenza, f'dan il-każ l-Isvizzera. Madankollu, skont l-Artikolu 4(4) ta' din

23 — Sentenza Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punti 27 u 34).

24 — Sentenzi Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punti 27 u 28) u Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, punt 170).

25 — Ara s-sentenza Imfeld u Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 — Ara s-sentenzi de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 94) u Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 51).

27 — Ara l-Artikolu 16(2) tal-Ftehim u l-punt 6 iktar 'il fuq.

28 — Ara s-sentenzi Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punti 27 u 28) u Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 51).

il-konvenzjoni, fil-każ ta' persuna, li ma għandhiex in-nazzjonalità Svizzera u li tiġi suġġetta għat-taxxa b'mod illimitat għall-inqas għal ħames snin fil-Ġermanja u li tkompli tiġġenera dħul fil-Ġermanja, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja żżomm il-ġurisdizzjoni fiskali għal perijodu determinat bir-rata ta' taxxa prevista għat-taxxa fuq id-dħul.

68. F'dan ir-rigward, minn naħa waħda, il-kriterju ta' residenza preċedenti [29] li skont id-dispożizzjoni inkwistjoni tiġġustifika l-applikazzjoni tal-kopertura estiża tat-taxxa, jikkostitwixxi kriterju leġittimu ta' konnessjoni għall-finijiet tat-tqassim fiskali bejn l-Istati Membri.

69. Min-naħa l-oħra, mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 61 u 63 iktar 'il fuq jirriżulta li, għalkemm fl-applikazzjoni ta' dawn il-kriterji l-Istati Membri għandhom jiggarantixxu l-osservanza tal-prinċipju ta' trattament nazzjonali għaċ-ċittadini tagħhom li jkunu użaw il-libertajiet iggarantiti mit-Trattat – li, kif jirriżulta mill-punt 66 preċedenti jidher li huwa l-każ f'din il-kawża -, madankollu, huma għandhom l-obbligu, skont id-dritt tal-Unjoni, li jimpedixxu l-konsegwenzi żvantaġġjużi li jistgħu jirriżultaw mill-eżerċizzju parallel tal-ġurisdizzjoni fiskali.

70. Għall-kuntrarju, fis-sentenza Weigel [30] il-Qorti tal-Ġustizzja affermat b'mod speċifiku ferm li d-dritt tal-Unjoni ma jiggarantixxix lil ħaddiem li t-trasferiment tal-attivitajiet tiegħu fi Stat Membru differenti minn dak li kien jirrisjedi fih preċedentement huwa newtrali mill-aspett fiskali. Fid-dawl tad-differenzi fil-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri f'dan il-qasam, trasferiment bħal dan jista' jkun, skont il-każ, iktar jew inqas vantaġġjuż għal tali ħaddiem. Minn dan jirriżulta li, bħala prinċipju, eventwali żvantaġġ, meta mqabbel mas-sitwazzjoni li fiha l-ħaddiem ikun jeżerċita l-attivitajiet tiegħu qabel it-trasferiment, ma jmurx kontra d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 45 TFUE, jekk din il-leġiżlazzjoni ma toħloqx kundizzjonijiet ta' żvantaġġ għall-imsemmi ħaddiem meta mqabbla ma' dawk li kienu diġà suġġetti għaliha [31].

71. Għalhekk, minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li, kuntrarjament għal dak li ssostni l-qorti tar-rinviju, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma hijiex obbligata tiggarantixxi lil ħaddiem fis-sitwazzjoni ta' R. Bukovansky l-istess trattament irriżervat lil ħaddiem li għandu nazzjonalità Svizzera li jagħmel xogħol fit-territorju Ġermaniż u li jittrasferixxi r-residenza tiegħu fl-Isvizzera u li, skont il-Konvenzjoni, huwa taxxabbli fl-Isvizzera. Id-differenza fit-trattament bejn dan il-ħaddiem Svizzeru u R. Bukovansky hija biss ir-riżultat tal-allokazzjoni tal-ġurisdizzjoni fiskali bejn l-Istati kontraenti. Peress li ma hemmx provi li jindikaw li l-kopertura estiża tat-taxxa tagħti lok għal trattament differenti minn ħaddiem residenti fil-Ġermanja u li huwa suġġett b'mod illimitat għat-taxxa fuq id-dħul hemmhekk, għandu jiġi konkluż li dan it-trattament fiskali ma jikkostitwixxix ostakolu għall-moviment liberu [32].

72. Għal dak li jirrigwarda mbagħad, b'mod partikolari, l-invokazzjoni min-naħa tal-qorti tar-rinviju tal-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim, għandu, l-ewwel nett, jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat li l-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu jikkontempla biss l-ipoteżi ta' diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità fir-rigward ta' ċittadin ta' parti kontraenti fit-territorju ta' parti kontraenti oħra [33].

29 — Ara, fid-dritt Ġermaniż, il-kriterju tar-residenza, li jiġġustifika l-issuġġettar illimitat għat-taxxa fuq id-dħul. Ara l-punt 14 iktar 'il fuq.

30 — Ara s-sentenza Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Ara s-sentenza Welte (C-387/01, EU:C:2004:256, punt 55). Il-fatt li l-kawża kienet tirrigwarda t-taxxi indiretti, billi kienet tikkonċerna taxxa ta' reġistrazzjoni ta' vettura, huwa irrilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-prinċipju stabbilit fiha.

32 — Lanqas ma huwa applikabbli għal dan il-każ il-prinċipju espress fil-punt 79 tas-sentenza de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), li skontu d-dispożizzjonijiet dwar il-moviment liberu tal-ħaddiema jipprekludu lill-Istat tal-oriġini milli jostakola l-aċċettazzjoni libera u l-iżvolġiment ta' xogħol min-naħa ta' ċittadin tiegħu fi Stat Membru ieħor. Fil-fatt, R. Bukovansky ma jagħmel l-ebda xogħol fl-Isvizzera.

33 — Ara s-sentenza Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punti 47 u 48).

73. Issa mill-provi fattwali prodotti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jsegwi li R. Bukanovsky huwa ċittadin Ġermaniż li, fis-sena kkontestata, jiġifieri l-2008, ħadem fil-Ġermanja għal kumpannija Ġermaniża. Il-fatt li hija sussidjarja ta' grupp Svizzeru huwa irrilevanti f'dan ir-rigward. Għalhekk, f'dan il-każ, ma twettqet ebda diskriminazzjoni mill-awtoritajiet ta' parti kontraenti fir-rigward ta' ċittadin ta' parti kontraenti oħra u, għalhekk, id-dispożizzjoni inkwistjoni ma tapplikax.

74. It-tieni nett, għal dak li jirrigwarda, l-Artikolu 9(2) tal-Anness I, għandu jitfakkar li dan jipprevedi li l-ħaddiem impjegat u l-membri tal-familja tiegħu jibbenefikaw mill-istess vantaġġi fiskali u soċjali tal-ħaddiema impjegati nazzjonali u tal-membri tal-familji tagħhom. Madankollu, jidhirli li anki din id-dispożizzjoni, bħall-paragrafu 1 tal-istess artikolu, tirrigwarda d-diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità fir-rigward ta' ċittadin ta' parti kontraenti fit-territorju ta' parti kontraenti oħra, li ma japplikax għal dan il-każ, kif ġie rrilevat fil-punt preċedenti.

75. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata mill-aspett letterali mill-formulazzjoni ta' xi verżjonijiet lingwistiċi tad-dispożizzjoni, li fihom riferiment ċar għat-"territorju tal-Parti Kontraenti l-oħra" imsemmi fil-paragrafu 1 tal-istess artikolu [34]. Barra minn hekk, hija koerenti mal-prinċipju ġurisprudenzjali msemmi fil-punt 63 iktar 'il fuq li jgħid li Stat Membru għandu josserva l-prinċipju ta' trattament nazzjonali f'dak li jirrigwarda ċ-ċittadini tal-Istati Membri l-oħra li eżerċitaw il-libertà ta' moviment tagħhom.

76. Barra minn hekk, mill-istess ġurisprudenza jirriżulta li Stat Membru huwa obbligat japplika l-prinċipju ta' trattament nazzjonali anki għaċ-ċittadini tiegħu stess li jkunu eżerċitaw il-libertà ta' moviment. Huwa b'mod koerenti ma' din il-ġurisprudenza li l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tagħha Ettwein irreferiet, *inter alia*, għall-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-Ftehim sabiex tistabbilixxi l-prinċipju li l-partijiet kontraenti ma jistgħux jirrifjutaw li jagħtu vantaġġ fiskali lil persuna taxxabbli għas-sempliċi raġuni li r-residenza tagħha tinsab fit-territorju tal-parti kontraenti l-oħra [35]. Madankollu, din il-ġurisprudenza ma tapplikax għal dan il-każ, peress li ma jirrigwardax l-għoti ta' vantaġġ fiskali fil-Ġermanja lil ħaddiem Ġermaniż li jirrisjedi fl-Isvizzera iżda li jaħdem fil-Ġermanja, iżda pjuttost jirrigwarda l-għoti tat-trattament fiskali privileġġat Svizzeru minħabba r-residenza fl-Isvizzera meta mqabbel mal-ħaddiem/persuna taxxabbli Ġermaniż residenti fil-Ġermanja u suġġett għat-taxxa fuq id-dħul fil-Ġermanja.

77. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li d-dispożizzjoni tal-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja jkollha tiddeċiedi li tanalizzaha fid-dawl tal-Ftehim, la tikkostitwixxi ksur tal-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim u lanqas ostakolu għall-moviment liberu tal-ħaddiema.

2. Fuq il-ksur tal-Artikolu 2 tal-Ftehim

78. Il-qorti tar-rinviju ssostni li l-kopertura estiża tat-taxxa tirrappreżenta dispożizzjoni li tmur kontra l-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità bi ksur tal-Artikolu 2 tal-Ftehim. Effettivament, minħabba l-fatt li dan it-trattament fiskali ma japplikax għaċ-ċittadini Svizzeri li jittrasferixxu ruħhom fl-Isvizzera, l-applikazzjoni tal-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni bilaterali Ġermanja-Svizzera timplika li l-oneru fiskali għal ċittadin li ma huwiex Svizzeru li jittrasferixxi ruħu fl-Isvizzera jirriżulta li huwa ikbar minn dak għal ċittadin Svizzeru.

34 — Għaldaqstant, pereżempju, fil-verżjoni Franċiża ("Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille"), it-terminu "y" jista' jirreferi biss għat-territorju tal-parti kontraenti. L-istess japplika għat-terminu "dort" fil-verżjoni Ġermaniża ("Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen").

35 — Ara s-sentenza Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punti 48, 49 u 52).

79. Madankollu, kif ġie spjegat fil-punt 67 iktar 'il fuq, id-dispożizzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi ftehim fir-rigward tal-allokazzjoni tal-ġurisdizzjoni fiskali bejn l-Istati kontraenti tal-Konvenzjoni bilaterali.

80. Issa f'dan ir-rigward għandu jiġi osservat, l-ewwel nett, li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kriterju tan-nazzjonalità jista' jintuża bħala kriterju għat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali u ma għandux jitqies, bħala tali, li jikkostitwixxi diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità [36].

81. It-tieni nett, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità tiddikjara, fil-kawża Van Hilten [37], li leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi forma ta' kopertura estiża tat-taxxa, f'dak il-każ fil-qasam tat-taxxa fuq is-suċċessjoni, u li tuża l-kriterju ta' konnessjoni tan-nazzjonalità għall-finijiet tat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali, ma tistax titqies li tikkostitwixxi diskriminazzjoni pprojbita mit-Trattat [38].

82. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, għandu għaldaqstant jiġi konkluż, fil-fehma tiegħi, li d-dispożizzjoni inkwistjoni ma tagħti lok għal ebda forma ta' diskriminazzjoni bbażata fuq in-nazzjonalità li tmur kontra l-Artikolu 2 tal-Ftehim.

V – **Konklużjoni**

83. Abbażi tal-kunsiderazzjonijiet magħmula iktar 'il fuq, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domanda preliminari magħmula mill-Finanzgericht Baden-Württemberg kif ġej:

"Il-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tagħha, minn naħa waħda, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-naħa l-oħra, dwar il-moviment liberu tal-persuni għandu jiġi interpretat fis-sens li, skont l-Artikolu 21(1) tiegħu, ma jipprekludix dispożizzjoni inkluża f'konvenzjoni bilaterali dwar it-taxxa doppja konkluża bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u Stat Membru li tipprevedi forma ta' kopertura estiża tat-taxxa li skontha d-dħul iġġenerat f'dan l-Istat Membru minn ħaddiem impjegat li jista' jiġi kklassifikat bħala ħaddiem fruntalier imsejjaħ 'invers' skont il-Ftehim stess, li jkun ittrasferixxa ruħu fl-Isvizzera iżda li ma jkollux in-nazzjonalità Svizzera u li jkun ġie suġġett, għal tal-inqas ħames snin kumplessivament qabel it-trasferiment fl-Isvizzera, għat-taxxa fuq id-dħul tal-Istat Membru inkwistjoni, jista' jibqa' jiġi suġġett għat-taxxa fuq id-dħul ta' dan l-Istat Membru fis-sena li fiha seħħ it-trasferiment u għall-ħames snin sussegwenti."

36 — Ara s-sentenza Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punti 30 u 53).

37 — Sentenza van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — *Ibidem*, punt 47.