Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla)

19 ta’ Novembru 2015 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-na?a l-o?ra, dwar il-moviment liberu tal-persuni – Relazzjoni bejn dan il-ftehim u l-konvenzjonijiet bilaterali g?all-?elsien mit-taxxa doppja – Ugwaljanza fit-trattament – Diskriminazzjoni bba?ata fuq in-nazzjonalità – ?ittadin ta’ Stat Membru tal-Unjoni Ewropea – ?addiema fruntalieri – Taxxa fuq id-d?ul – Tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali – Konnessjoni fiskali – Nazzjonalità”

Fil-Kaw?a C?241/14,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta’ Baden-Württemberg, il-?ermanja), permezz ta’ de?i?joni tad-19 ta’ Di?embru 2013, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis-16 ta’ Mejju 2014, fil-pro?edura

Roman Bukovansky

vs

Finanzamt Lörrach,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn M. Ileši?, President tat-Tieni Awla, li qed ja?ixxi b?ala President tat-Tielet Awla, C. Toader u C. G. Fernlund (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Mengozzi,

Re?istratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tas-26 ta’ Frar 2015,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al R. Bukovansky, minn H. Hauswirth, avukat,

– g?all-Finanzamt Lörrach, minn D. Gress u S. Parodi-Neef, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn T. Henze u B. Beutler, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Svedi?, minn A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg u E. Karlsson, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern tar-Renju Unit, minn M. Holt, b?ala a?ent, assistit minn S. Ford, barrister,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn R. Lyal u M. Wasmeier, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tat-30 ta’ April 2015,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-na?a l-o?ra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil-21 ta' ?unju 1999 (?U 2002, L 114, p. 6, iktar 'il quddiem il-"Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn R. Bukovansky, ?ittadin ?ermani?, u l-Finanzamt Lörrach (dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach) dwar id-de?i?joni li permezz tag?ha dan tal-a??ar intaxxa d-d?ul mis-salarju ta' R. Bukovansky fil-?ermanja, g?all-perijodu sussegwenti g?at-trasferiment tar-residenza tal-persuna kkon?ernata mill-?ermanja lejn l-Isvizzera.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Fil-21 ta' ?unju 1999, il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-na?a l-o?ra, iffirmaw seba' ftehimiet, fosthom il-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni. Permezz tad-De?i?joni 2002/309/KE, Euratom tal-Kunsill u tal-Kummissjoni, tal-4 ta' April 2002 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 11, Vol. 41, p. 89), dawn is-seba' ftehimiet ?ew approvati f'isem il-Komunità u da?lu fis-se?? fl-1 ta' ?unju 2002.

4 Skont il-preambolu tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, il-partijiet kontraenti huma "[d]eterminati li j?ibu fis-se?? il-moviment liberu tal-persuni bejniethom ibba?at fuq ir-regoli li japplikaw fil-Komunità Ewropea".

5 Skont l-Artikolu 1(a) u (d) tieg?u, l-g?an tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni huwa li jing?ata, g?all-benefi??ju ta?-?ittadini tal-Istati Membri tal-Unjoni Ewropea u tal-Konfederazzjoni Svizzera, dritt ta' d?ul, ta' residenza, ta' a??ess g?al xog?ol b?ala persuni impjegati, ta' stabbiliment b?ala persuni li ja?dmu g?al rashom u d-dritt li joqog?du fit-territorju tal-partijiet kontraenti kif ukoll li jing?ataw l-istess kundizzjonijiet ta' g?ajxien, ta' impjieg u ta' xog?ol b?al dawk mog?tija li?-?ittadini nazzjonali.

6 L-Artikolu 2 ta' dan il-ftehim, intitolat "Non-diskriminazzjoni", jipprovdi:

"B'applikazzjoni ta' u skond id-dispo?izzjonijiet tal-Annessi I, II u III g?al dan il-Ftehim, i?-?ittadini ta' Parti Kontraenti wa?da li jkunu legalment residenti fit-territorju ta' Parti Kontraenti o?ra m'g?andhomx ikunu su??ett g?al kwalunkwe diskriminazzjoni min?abba n-nazzjonalità."

7 L-Artikolu 4 tal-imsemmi ftehim, intitolat "Id-dritt ta' residenza u ta' a??ess g?al attività ekonomika" jistabbilixxi:

"Id-dritt ta' residenza u ta' a??ess g?al attività ekonomika g?andhom ji?u ggarantiti [...] skond id-dispo?izzjonijiet tal-Anness I."

8 Skont l-Artikolu 15 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, l-annessi u l-protokolli ta' dan tal-a??ar g?andhom jifformaw parti integrali minnu.

9 L-Artikolu 16 ta' dan il-ftehim, intitolat "Referenza g?al-li?i Komunitarja", jaqra kif ?ej:

"1. Sabiex jinkisbu l-g?anijiet mixtieqa minn dan il-Ftehim, il-Partijiet Kontraenti g?andhom

jie?du l-mi?uri kollha ne?essarji sabiex ji?guraw li d-drittijiet u l-obbligi li huma ekwivalenti g?al dawk li huma inklu?i fl-atti legali tal-Komunità Ewropea, li ssir referenza g?alihom, ikunu applikati fir-relazzjonijiet ta' bejniethom.

2. Sakemm l-applikazzjoni ta' dan il-Ftehim tinvolvi kun?etti tal-li?i Komunitarja, g?andu jittie?ed kont tal-?urisprudenza rilevanti tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Komunitajiet Ewropej qabel id-data tal-iffirmar tieg?u. L-attenzjoni tal-I?vizzera g?andha tin?ibed lejn il-?urisprudenza ta' wara dik id-data. Sabiex ji?i ?gurat li l-Ftehim jiffunzjona korrettament, il-Kumitat Kon?unt g?andu, fuq it-talba ta' kwalunkwe wa?da mill-Partijiet Kontraenti, jiddetermina l-implikazzjonijiet ta' tali ?urisprudenza."

10 L-Artikolu 21 tal-imsemmi ftehim, intitolat "Ir-relazzjoni ma' ftehim bilaterali dwar it-tassazzjoni doppja", jipprovdi fil-paragrafu 1 tieg?u:

"Id-dispo?izzjonijiet ta' ftehim bilaterali bejn l-I?vizzera u l-Istati Membri tal-Komunità Ewropea dwar it-tassazzjoni doppja m'g?andhomx ikunu milquta mid-dispo?izzjonijiet ta' dan il-Ftehim. B'mod partikolari, id-dispo?izzjonijiet ta' dan il-Ftehim m'g?andhomx jin?idu fuq id-definizzjoni fi ftehim dwar it-tassazzjoni doppja ta' '?addiema tal-fruntiera'.

11 L-Artikolu 7 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, intitolat "?addiema tal-fruntiera impjegati", jistabbilixxi fil-paragrafu 1 tieg?u:

"?addiem tal-fruntiera impjegat huwa ?ittadin ta' Parti Kontraenti li jkollhu r-residenza tieg?u fit-territorju ta' Parti Kontraenti u je?er?ita attività b?ala persuna impjegata fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-o?ra, fejn ?eneralment jirritorna lejn il-post ta' residenza tieg?u kuljum, jew g?all-inqas darba f'?img?a."

12 L-Artikolu 9 tal-imsemmi anness, intitolat "Trattament ugwali", jipprovdi fil-paragrafi 1 u 2 tieg?u:

"1. Persuna impjegata li tkun ?ittadina ta' Parti Kontraenti ma tistax ti?i trattata b'mod differenti fit-territorju tal-Parti Kontraenti l-o?ra, min?abba n-nazzjonalità tag?ha, minn ?ittadini impjegati fir-rigward tal-kondizzjonijiet tal-impjieg u tax-xog?ol, spe?jalment fir-rigward tal-paga, tat-tke??ija, jew tal-g?oti lura tal-post jew tal-impjieg jekk issir qieg?da.

2. Persuna impjegata u l-membri tal-familja tag?ha li jissemmew fl-Artikolu 3 ta' dan l-Anness g?andhom igawdu l-istess kon?essjonijiet fiskali u l-istess benefi??ji so?jali b?a?-?ittadini impjegati u b?all-membri tal-familja tag?hom."

Id-dritt konvenzjonali

13 Il-Konvenzjoni tal-11 ta' Awwissu 1971 bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja (Bundesgesetzblatt 1972 II, p. 1022), kif emendata bil-Protokoll ta' revi?joni tat-12 ta' Marzu 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, p. 67, iktar 'il quddiem il-"Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera"), hija konvenzjoni bilaterali konklu?a g?all-?elsien mit-taxxa doppja fil-qasam tat-taxxi fuq id-d?ul u fuq il-patrimonju.

14 L-Artikolu 4 tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera jipprovdi:

"1. Fis-sens ta' din il-konvenzjoni, l-espressjoni 'resident ta' Stat kontraenti' tindika kull persuna li, skont il-le?i?lazzjoni tal-imsemmi Stat, hija su??etta g?at-taxxa b'mod illimitat f'dan l-Istat.

[...]

4. Meta persuna fi?ika, li tkun residenti tal-Isvizzera, ma jkollhiex in-nazzjonalità Svizzera u tkun

?iet su??etta g?at-taxxa b’mod illimitat fir-Repubblika Federali tal-?ermanja kumplessivament g?al minimu ta’ ?ames snin, din tal-a??ar tista’ tintaxxaha matul is-sena li fiha l-issu??ettar illimitat tag?ha ntemm g?all-a??ar darba u matul il-?ames snin ta’ wara g?ad-d?ul li jori?ina mir-Repubblika Federali tal-?ermanja u g?all-patrimonju li jinsab fir-Repubblika Federali tal-?ermanja, minkejja d-dispo?izzjonijiet l-o?ra ta’ din il-konvenzjoni. It-tassazzjoni ta’ dan id-d?ul jew ta’ dan il-patrimonju mill-Isvizzera skont id-dispo?izzjonijiet ta’ din il-konvenzjoni ma hijiex affettwata. Madankollu, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, b’applikazzjoni b’analo?ija tad-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni ?ermani?a dwar l-imputazzjoni tat-taxxi barranin, timputa t-taxxa Svizzera mi?bura skont id-dispo?izzjonijiet ta’ din il-konvenzjoni fuq dan id-d?ul jew dan il-patrimonju, lill-parti tat-taxxa ?ermani?a (b’e??ezzjoni tat-taxxa fuq l-impri?i) li tin?abar bis-sa??a ta’ din id-dispo?izzjoni fuq dan id-d?ul jew dan il-patrimonju, ’il fuq mit-taxxa ?ermaniza li tapplika g?alihom skont id-dispo?izzjonijiet tal-[Artikoli] 6 sa 22. Id-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-paragrafu ma humiex applikabbli meta l-persuna fi?ika tkun saret residenti tal-Isvizzera bil-g?an li twettaq impjieg b’salarju effettiv g?al persuna li timpjega li mag?ha ma tkunx marbuta, indipendentement mir-relazzjonijiet ta’ impjieg tag?ha, b’interess ekonomiku sostanzjali dirett jew indirett fil-forma ta’ sehem jew b’xi mod ie?or.

5. Meta persuna fi?ika titqies li hija residenti ta’ Stat kontraenti, fis-sens ta’ dan l-artikolu, biss g?al parti mis-sena u titqies li hija residenti tal-Istat kontraenti l-ie?or g?all-kumplament tas-sena (bdil tal-post ta’ residenza), kull Stat jista’ ji?bor it-taxxi stabbiliti abba?i tal-issu??ettar fiskali illimitat biss proporzjonatament g?all-perijodu li matulu din il-persuna kienet meqjusa li kienet residenti ta’ dan l-Istat.

[...]”

15 L-Artikolu 15 ta’ din il-konvenzjoni jistabbilixxi:

“1. Bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-[Artikoli] 15 sa 19, is-salarji, il-pagi u remunerazzjonijiet o?ra simili li resident ta’ Stat kontraenti jir?ievi minn impjieg b’salarju g?andhom ikunu taxxabbli biss f’dan l-Istat, sakemm l-impjieg ma jkunx twettaq fl-Istat kontraenti l-ie?or. Jekk l-impjieg ikun twettaq hemmhekk, ir-remunerazzjonijiet ir?evuti minn dan l-impjieg g?andhom ikunu taxxabbli f’dak l-Istat l-ie?or.

2. Minkejja d-dispo?izzjonijiet tal-[paragrafu] 1, ir-remunerazzjonijiet li resident ta’ Stat kontraenti jir?ievi minn impjieg b’salarju mwettaq fl-Istat kontraenti l-ie?or g?andhom ikunu taxxabbli biss fl-ewwel Stat jekk:

a. Il-benefi?jarju jirrisjedi fl-Istat l-ie?or matul perijodu jew perijodi li ma je??edux total ta’ 183 jum matul is-sena kalendarja kkon?ernata;

b. Ir-remunerazzjonijiet jit?allsu minn persuna li timpjega jew f’isem persuna li timpjega li ma hijiex residenti tal-Istat l-ie?or; u

c. Il-pi? tar-remunerazzjonijiet ma ji?ix sostnut minn stabbiliment stabbli jew ba?i fissa li jkollha l-persuna li timpjega fl-Istat l-ie?or.

[...]

4. Bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-[Artikolu] 15 a, persuna fi?ika li tkun residenti ta’ Stat kontraenti i?da twettaq attività b?ala membru tal-Bord tad-Diretturi, direttur, mani?er jew rappre?entant awtorizzat ta’ kumpannija b’kapital azzjonarju li tkun residenti tal-Istat kontraenti l-ie?or, g?andha tkun taxxabbli f’dan l-Istat l-ie?or g?ar-remunerazzjonijiet li hija tir?ieve g?al din l-attività, bil-kundizzjoni li l-attività tag?ha ma tkunx ristretta b’mod li tinkludi biss kompiti li

jipprodu?u l-effetti kollha tag?hom barra minn dan l-Istat l-ie?or. Jekk dan l-Istat l-ie?or ma jintaxxax dan id-d?ul, dan g?andu jkun taxxabbli fl-Istat li fih il-persuna fi?ika tkun residenti."

16 L-Artikolu 15 tal-imsemmija konvenzjoni jistabbilixxi:

"1. Minkejja d-dispo?izzjonijiet tal-[Artikolu] 15, is-salarji, pagi u remunerazzjonijiet simili li ?addiem fruntalier jir?ievi minn impjieg b'salarju jistg?u jkunu ntaxxati fl-Istat kontraenti li fih jirrisjedi. B?ala kumpens, l-Istat kontraenti li fih jitwettaq ix-xog?ol jista' jimponi taxxa f'ras il-g?ajn fuq dawn ir-remunerazzjonijiet. Din it-taxxa ma g?andhiex te??edi 4.5 % tal-ammont gross tar-remunerazzjonijiet jekk ir-residenza ti?i pprovata minn ?ertifikat uffi?jali tal-awtoritajiet fiskali kompetenti tal-Istat kontraenti li fih hija residenti l-persuna taxxabbli. Din id-dispo?izzjoni hija bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-[Artikolu] 4(4).

2. Kull persuna li hija residenti ta' Stat kontraenti, i?da li l-post tax-xog?ol tag?ha jinsab fl-Istat kontraenti l-ie?or, li minnu hija tirritorna regolarment lejn il-post ta' residenza tag?ha, titqies li hija ?addiem fruntalier fis-sens tad-dispo?izzjonijiet tal-[paragrafu] 1. Jekk, wara x-xog?ol tag?ha, din il-persuna ma ter?ax lura regolarment lejn il-post ta' residenza tag?ha, hija titlef l-istatus tag?ha ta' ?addiem fruntalier jekk, g?al okkupazzjoni matul sena kalendarja s?i?a, hija ma ter?ax lura lejn il-post ta' residenza tag?ha g?al iktar minn 60 jum ta' xog?ol min?abba t-twettiq tal-attività tag?ha.

3. Minkejja d-dispo?izzjonijiet tal-[Artikolu] 24, l-Istat kontraenti li l-?addiem fruntalier huwa resident tieg?u g?andu jie?u inkunsiderazzjoni t-taxxa mi?bura skont id-dispo?izzjonijiet tat-tielet sentenza tal-[paragrafu] 1 bil-mod segwenti:

a. fir-Repubblika Federali tal-?ermanja, it-taxxa hija imputata lit-taxxa ?ermani?a fuq id-d?ul skont id-dispo?izzjonijiet tal-[paragrafu] 36 tal-li?i [dwar it-]taxxa fuq id-d?ul ('...'), bl-esklu?joni tad-dispo?izzjonjiet tal-[paragrafu] 34 c tal-imsemmija li?i. It-taxxa tittie?ed inkunsiderazzjoni wkoll fl-iffissar tal-?lasijiet akkont tat-taxxa fuq id-d?ul;

[...]"

Id-dritt ?ermani?

17 Skont l-Artikolu 1(1) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul (Einkommensteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"EStG"), fil-ver?joni tag?ha emendata fl-20 ta' Di?embru 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, p. 3150), il-persuni fi?i?i li g?andhom id-domi?ilju jew ir-residenza abitwali tag?hom fit-territorju nazzjonali huma su??etti b'mod illimitat g?at-taxxa fuq id-d?ul.

18 L-Artikolu 1(4) tal-EStG jipprovdi:

"Bla ?sara g?all-paragrafi 2 u 3 u g?all-Artikolu 1(a), il-persuni fi?i?i li la g?andhom id-domi?ilju u lanqas ir-residenza abitwali tag?hom fil-?ermanja huma su??etti b'mod illimitat g?at-taxxa fuq id-d?ul sa fejn jir?ievu d?ul nazzjonali fis-sens tal-Artikolu 49."

19 L-Artikolu 49 tal-EStG, li jirrigwarda d-d?ul parzjalment taxxabbli, jistabbilixxi:

"1. Jikkostitwixxi d?ul nazzjonali g?all-finijiet tal-issu??ettar parzjali g?at-taxxa fuq id-d?ul [Artikolu 1(4)]:

[...]

4) id-d?ul minn impjieg (Artikolu 19)

a) li jitwettaq jew isir jew twettaq jew sar fil-?ermanja,

[...]

c) ir?evut b?ala remunerazzjoni g?al attività ta' mani?er, ta' rappre?entant awtorizzat jew ta' membru tal-Bord tad-Diretturi ta' kumpannija li d-direzzjoni tag?ha hija stabbilita fil-?ermanja,

[...]"

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

20 R. Bukovansky, li huwa ta' nazzjonalità ?ermani?a u ?eka, g?ex mis-sena 1969 sax-xahar ta' Lulju 2008 fil-?ermanja. Mix-xahar ta' Jannar 1999 sax-xahar ta' Frar 2006, huwa ?adem fl-Isvizzera, fejn kien impjegat minn diversi kumpanniji tal-grupp Novartis. Huwa g?alhekk kien su??ett g?at-taxxa fuq id-d?ul fl-Istat ta' residenza tieg?u, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja.

21 Fix-xahar ta' Marzu 2006, R. Bukovansky ?ie ttrasferit mill-persuna Svizzera li timpjegah, fil-kuntest ta' ftehim ta' trasferiment, lejn kumpannija sussidjarja ta' dan il-grupp, Novartis Pharma Productions GmbH (iktar 'il quddiem "W?GmbH"), stabbilita fil-?ermanja. Inizjalment, l-attività mwettqa minn R. Bukovansky b?ala persuna impjegata fil-?ermanja kellha tkun g?al perijodu ta' sentejn, i?da hija ?iet esti?a progressivament, sal-a??ar tas-sena 2012.

22 Fl-1 ta' Awwissu 2008, R. Bukovansky, filwaqt li baqa' ja?dem g?al W?GmbH fil-?ermanja, ittrasferixxa l-post ta' residenza tieg?u fl-Isvizzera. Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tieg?u tas-sena 2008, il-persuna kkon?ernata qieset li, g?all-perijodu li matulu kellha l-post ta' residenza tag?ha fl-Isvizzera, ji?ifieri mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Di?embru 2008, hija kellha, skont l-Artikolu 15 a(1) tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, tkun su??etta g?at-taxxa fl-Isvizzera, b?ala ?addiem fruntalier "invers", fir-rigward tad-d?ul tag?ha b?ala persuna impjegata li jori?ina minn W?GmbH.

23 Madankollu, id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach qies li d-d?ul inkwistjoni kellu jkun su??ett g?at-taxxa fil-?ermanja g?at-totalità tas-sena fiskali 2008. Dan id-dipartiment dehrlu li, g?all-perijodu mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Di?embru 2008, R. Bukovansky kien su??ett g?at-taxxa fuq id-d?ul fil-?ermanja skont l-Artikoli 1(4) u 49(1) tal-EStG u li, barra minn hekk, skont l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, id-d?ul b?ala persuna impjegata m?allas minn W?GmbH lill-persuna kkon?ernata kellu ji?i intaxxat fil-?ermanja.

24 Wara lment ta' R. Bukovansky, id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach, minn na?a, ikkonferma l-istima ta' taxxa stabbilita g?all-finijiet tat-tassazzjoni tad-d?ul ikkon?ernat u, min-na?a l-o?ra, ?a inkunsiderazzjoni l-ammonti ta' taxxa m?allsa minn R. Bukovansky lill-amministrazzjoni fiskali Svizzera b?ala taxxa fuq id-d?ul mix-xahar ta' Awwissu 2008.

25 Fil-kuntest tar-rikors tieg?u quddiem il-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta' Baden-Württemberg), R. Bukovansky baqa' jsostni l-argumenti tieg?u, ibba?ati fuq il-fatt li s-salarju li r?ieva min?abba l-attività tieg?u mwettqa g?al W?GmbH g?all-perijodu mix-xahar ta' Awwissu sax-xahar ta' Di?embru 2008 kellu jkun e?enti mit-taxxa fil-?ermanja u jkun su??ett biss g?at-taxxa fl-Isvizzera. Id-dipartiment tat-taxxi ta' Lörrach talab li dan ir-rikors ji?i mi??ud.

26 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li, skont l-Artikolu 15 a(1) tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, il-Konfederazzjoni Svizzera g?andha titqies, mix-xahar ta' Awwissu 2008 'il quddiem, li hija l-Istat ta' residenza ta' R. Bukovansky, u li g?andha dritt tintaxxa d-d?ul mis-salarju tal-persuna kkon?ernata minn dan ix-xahar 'il quddiem.

27 Madankollu, peress li R. Bukovansky ma g?andux in-nazzjonalità Svizzera, ?ie su??ett g?at-taxxa b'mod illimitat fil-?ermanja kumplessivament g?al minimu ta' ?ames snin u ?amm il-post ta' impjieg tieg?u fil-?ermanja, wara t-trasferiment tieg?u lejn l-Isvizzera, l-Artikolu 4(4) ta' din il-konvenzjoni jipprovdi wkoll li r-Repubblika Federali tal-?ermanja setg?et tissu??etta lill-persuna kkon?ernata g?at-taxxa matul is-sena li fiha l-issu??ettar illimitat tag?ha kien intemm g?all-a??ar darba u matul il-?ames snin ta' wara, g?ad-d?ul li jori?ina mill-?ermanja u g?all-patrimonju li jinsab f'dan l-Istat Membru, minkejja d-dispo?izzjonijiet l-o?ra tal-imsemmija konvenzjoni, filwaqt li r-Repubblika Federali tal-?ermanja timputa t-taxxa Svizzera mi?bura fuq id-d?ul inkwistjoni, lill-parti kkon?ernata tat-taxxa ?ermani?a. G?al dan il-perijodu, il-pi? fiskali sostnut minn R. Bukovansky jinsab fil-livell tat-taxxa stabbilita fuq id-d?ul ?ermani?.

28 Madankollu, dik il-qorti tqis li t-tassazzjoni prevista fl-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, li tapplika g?all-persuni li ma g?andhomx in-nazzjonalità Svizzera, tikkostitwixxi trattament inqas favorevoli minn dak mog?ti lil ?ittadin Svizzeru. Fil-fatt, hija biss l-Isvizzera li g?andha d-dritt tintaxxa d-d?ul mis-salarju ta' ?ittadin Svizzeru li jirrisjedi fil-?ermanja, li jieqaf milli jkollu r-residenza tieg?u f'dan l-Istat filwaqt li j?omm il-post ta' impjieg tieg?u f'dan tal-a??ar. Konsegwentement, tqum il-kwistjoni jekk din id-differenza fit-trattament hijiex kompatibbli mal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, previst fl-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, u mal-projbizzjoni tad-diskriminazzjoni bba?ata fuq in-nazzjonalità, prevista fl-Artikolu 2 ta' dan il-ftehim.

29 Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni ma jimpedixxix nuqqas ta' applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera dwar it-tassazzjoni, li jinsabu fl-Artikolu 4(4) ta' din il-konvenzjoni, moqri flimkien mar-raba' sentenza tal-Artikolu 15 a(1) tag?ha. Huwa minnu li d-dispo?izzjonijiet tal-imsemmija konvenzjoni ma humiex affettwati, b?ala prin?ipju, mid-dispo?izzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni. Madankollu, id-dispo?izzjonijiet tal-konvenzjonijiet g?all-?elsien mit-taxxa doppja ma jistg?ux jipprekludu projbizzjonijiet stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tad-diskriminazzjoni. L-applikazzjoni ta' dawn il-konvenzjonijiet g?andha titwettaq b'osservanza tal-obbligi li jirri?ultaw mil-libertajiet fundamentali li jinsabu f'dan il-ftehim.

30 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (qorti tal-finanzi ta' Baden-Württemberg) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

"Id-dispo?izzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u, b'mod partikolari, il-premessi u l-Artikoli 1, 2 u 21 tieg?u kif ukoll l-Artikoli 7 u 9 tal-Anness I tieg?u, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li, ma g?andux ji?i su??ett g?at-taxxa ?ermani?a, skont l-Artikolu 4(4) tal-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, moqri flimkien mar-raba' sentenza tal-Artikolu 15 a(1) ta' [din il-konvenzjoni], ?addiem li mill-?ermanja mar jg?ix l-Isvizzera, li ma huwiex ?ittadin Svizzeru u li, minn meta mar jg?ix l-Isvizzera, sar ?addiem [fruntalier] 'invers' fis-sens tal-Artikolu 15 a(1) tal-[imsemmija konvenzjoni]?"

Fuq id-domanda preliminari

31 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-prin?ipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikoli 2 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u 9 tal-Anness I ta' dan tal-a??ar, g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu konvenzjoni bilaterali g?all-?elsien mit-taxxa doppja, b?all-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, li permezz tag?ha d-dritt li ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' persuna taxxabbli ?ermani?a li ma g?andhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-a??ar ittrasferixxiet ir-residenza tag?ha mill-?ermanja lejn l-Isvizzera, filwaqt li ?ammet il-post ta' impjieg tag?ha fl-ewwel

wie?ed minn dawn l-Istati, huwa tal-Istat tas-sors ta’ dan id-d?ul, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja, filwaqt li d-dritt li ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta’ ?ittadin Svizzeru, f’sitwazzjoni analoga, huwa tal-Istat ta’ residenza l-?did, f’dan il-ka? il-Konfederazzjoni Svizzera.

32 F’dak li jirrigwarda ?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali u d-dispo?izzjonijiet tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni li jistg?u ji?u applikati, g?andu ji?i kkonstatat li, abba?i tal-formulazzjoni tieg?u, l-Artikolu 7(1) tal-Anness I ta’ dan il-ftehim huwa applikabbli g?as-sitwazzjoni ta’ R. Bukovansky. Fil-fatt, dan tal-a??ar huwa ?ittadin “ta’ Parti Kontraenti”, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja, g?andu r-residenza tieg?u fit-territorju “ta’ Parti Kontraenti”, f’dan il-ka? il-Konfederazzjoni Svizzera u je?er?ita attività b?ala persuna impjegata fit-territorju “tal-Parti Kontraenti l-o?ra”, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja.

33 Din id-dispo?izzjoni tistabbilixxi distinzjoni bejn il-post ta’ residenza, li jinsab fit-territorju ta’ parti kontraenti, u l-post fejn ti?i e?er?itata attività b?ala persuna impjegata, li g?andu jinsab fit-territorju tal-parti kontraenti l-o?ra, ming?ajr ma tittie?ed inkunsiderazzjoni n-nazzjonalità tal-persuna kkon?ernata (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, punt 35). Skont din id-dispo?izzjoni, R. Bukovansky g?andu ji?i kklassifikat b?ala “?addiem tal-fruntiera impjegat” g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, peress li, barra minn hekk, huwa pa?ifiku li huwa jwettaq, b?ala prin?ipju, vja?? ’l hemm u lura kuljum jew, tal-inqas, darba fil-?img?a bejn il-post tar-residenza tieg?u u dak tal-attività tieg?u b?ala persuna impjegata.

34 F’dak li jirrigwarda l-konvenzjonijiet bilaterali g?all-?elsien mit-taxxa doppja konklu?i bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u l-Istati Membri tal-Unjoni, g?andu ji?i rrilevat li, skont l-Artikolu 21(1) tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, id-dispo?izzjonijiet ta’ dawn il-konvenzjonijiet ma g?andhomx ikunu affettwati mid-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-ftehim.

35 Madankollu, g?andu ji?i vverifikat jekk din id-dispo?izzjoni tal-imsemmi ftehim tippermettix lill-Istati kontraenti jidderogaw mid-dispo?izzjonijiet kollha tieg?u.

36 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni, intitolat “Trattament ugwali”, jistabbilixxi, fil-paragrafu 2 tieg?u, regola spe?ifika inti?a sabiex il-?addiem impjegat u l-membri tal-familja tieg?u jgawdu l-istess vanta??i fiskali u so?jali li g?andhom il-?addiema impjegati nazzjonali u l-membri tal-familji tag?hom. F’dan il-kuntest, g?andu jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, f’dak li jirrigwarda l-vanta??i fiskali, il-prin?ipju ta’ ugwaljanza fit-trattament, previst f’din id-dispo?izzjoni, jista’ ji?i invokat ukoll minn ?addiem ?ittadin ta’ parti kontraenti, li jkun e?er?ita d-dritt ta’ moviment liberu tieg?u, fil-konfront tal-Istat ta’ ori?ini tieg?u (ara, f’dan is-sens, is-sentenza Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, punt 33 u l-?urisprudenza ??itata, u l-punti 42 u 43).

37 Meta tressqu quddiemha talbiet g?al de?i?joni preliminari dwar il-kwistjoni jekk il-konvenzjonijiet g?all-?elsien mit-taxxa doppja konklu?i bejn l-Istati Membri tal-Unjoni g?andhomx ikunu kompatibbli mal-prin?ipju ta’ ugwaljanza fit-trattament u, b’mod ?enerali, mal-libertajiet ta’ moviment iggarantiti mid-dritt primarju tal-Unjoni, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Istati Membri huma liberi, fil-kuntest ta’ konvenzjonijiet bilaterali g?all-?elsien minn taxxa doppja, li jistabbilixxu l-fatturi ta’ konnessjoni g?all-finijiet tat-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali, i?da huma obbligati, fl-e?er?izzju tas-setg?a ta’ ntaxxar hekk imqassma, li josservaw dan il-prin?ipju u dawn il-libertajiet (ara s-sentenzi Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punt 30; Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punti 48 sa 51, u Imfeld ut Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punti 41 u 42).

38 Konsegwentement, meta, f’konvenzjoni g?all-?elsien mit-taxxa doppja konklu?a bejn Stati Membri, il-kriterju ta’ nazzjonalità jidher f’dispo?izzjoni li l-g?an tag?ha jkun it-tqassim tal-?urisdizzjoni fiskali, din id-differenzazzjoni bba?ata fuq in-nazzjonalità ma tistax titqies li

tikkostitwixxi diskriminazzjoni pprojbita (sentenza Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punt 30). Minna?a l-o?ra, f'dak li jirrigwarda l-e?er?izzju tal-?urisdizzjoni fiskali mog?tija minn tali dispo?izzjoni, l-Istat Membru li jkollu din il-?urisdizzjoni g?andu josserva l-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament.

39 Din il-?urisprudenza dwar ir-relazzjoni bejn id-dritt primarju tal-Unjoni u l-konvenzjonijiet g?all-?elsien mit-taxxa doppja konklu?i bejn l-Istati Membri g?andha tapplika b'analo?ija g?ar-relazzjoni bejn il-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u l-konvenzjonijiet g?all-?elsien mit-taxxa doppja konklu?i bejn l-Istati Membri u l-Konfederazzjoni Svizzera.

40 Fil-fatt, kif jirri?ulta mill-preambolu u mill-Artikoli 1(d) u 16(2) ta' dan il-ftehim, l-g?an ta' dan tal-a??ar huwa li jitwettaq, g?all-benefi??ju ta?-?ittadini tal-Unjoni u ta' dawk tal-Konfederazzjoni Svizzera, il-moviment liberu tal-persuni fit-territorji tal-partijiet kontraenti f'dan il-ftehim abba?i tad-dispo?izzjonijiet applikati fl-Unjoni, li l-kun?etti tag?hom g?andhom ji?u interpretati skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

41 Huwa minnu li l-Artikolu 21 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni jistipula li l-konvenzjonijiet g?all-?elsien mit-taxxa doppja bejn l-Istati Membri tal-Unjoni u l-Konfederazzjoni Svizzera ma humiex affettwati mid-dispo?izzjonijiet ta' dan il-ftehim. Madankollu, dan l-artikolu ma jistax ikollu portata li tkun f'kunflitt mal-prin?ipji li fuqhom huwa bba?at il-ftehim li minnu jifforma parti (ara, b'analo?ija, is-sentenza TNT Express Nederland, C?533/08, EU:C:2010:243, punt 51). G?alhekk, l-imsemmi artikolu ma jistax jinftiehem fis-sens li jippermetti lill-Istati Membri tal-Unjoni u lill-Konfederazzjoni Svizzera jippre?udikaw it-twettiq tal-moviment liberu tal-persuni billi, fl-e?er?izzju tal-?urisdizzjonijiet fiskali kif imqassma permezz tal-konvenzjonijiet bilaterali tag?hom g?all-?elsien mit-taxxa doppja, i?a??du lill-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-imsemmi ftehim mill-effettività tieg?u.

42 F'dak li jirrigwarda l-kaw?a prin?ipali, g?andu ji?i rrilevat li huwa pa?ifiku li R. Bukovansky, anki wara t-trasferiment tar-residenza tieg?u mill-?ermanja lejn l-Isvizzera, huwa ttrattat, fuq livell fiskali, bl-istess mod, mill-Istat tas-sors tad-d?ul mis-salarju tieg?u, f'dan il-ka? ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, b?al persuna taxxabbli li ta?dem u tirrisjedi f'dan l-Istat.

43 R. Bukovansky isostni li huwa sofra inugwaljanza fit-trattament meta mqabbel ma' ?ittadin Svizzeru li, b?alu, ittrasferixxa r-residenza tieg?u mill-?ermanja lejn l-Isvizzera, filwaqt li ?amm il-post tal-impjieg tieg?u fl-ewwel wie?ed minn dawn l-Istati, peress li l-?urisdizzjoni sabiex ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' dan tal-a??ar ser tkun tal-Istat ta' residenza ta' dan tal-a??ar, ji?ifieri l-Konfederazzjoni Svizzera, u mhux, b?al fil-ka? tieg?u, tal-Istat tas-sors tad-d?ul mis-salarju, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja.

44 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li l-g?an ta' konvenzjoni g?all-?elsien mit-taxxa doppja, b?all-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, huwa li ji?i evitat li l-istess d?ul ji?i ntaxxat f'kull wa?da mi?-?ew? partijiet f'din il-konvenzjoni u mhux li ji?i ggarantit li t-taxxa li g?aliha hija su??etta l-persuna taxxabbli f'parti kontraenti ma tkunx og?la minn dik li g?aliha hija tkun su??etta fil-parti kontraenti l-o?ra (sentenza Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punt 46).

45 F'dan il-ka?, g?andu ji?i kkonstatat li d-differenza fit-trattament li R. Bukovansky isostni li sofra tirri?ulta mit-tqassim tas-setg?a ta' ntaxxar bejn il-partijiet fil-konvenzjoni kkon?ernata u tirri?ulta mid-diver?enzi li je?istu bejn is-sistemi fiskali ta' dawn il-partijiet. Issa, kif issemma fil-punti 27 u 38 ta' din is-sentenza, l-g?a?la mill-imsemmija partijiet ta' diversi fatturi ta' konnessjoni, bil-g?an li jqassmu bejniethom il-?urisdizzjoni fiskali, ma tikkostitwixxix b?ala tali diskriminazzjoni pprojbita.

46 G?aldaqstant, peress li, meta mqabbel mal-persuni taxxabbli li jirrisjedu fil-?ermanja, R. Bukovansky ma jsofrix ?vanta?? fiskali, ma g?andux ji?i konklu? li te?isti diskriminazzjoni li

tirri?ulta minn inugwaljanza fit-trattament li tisker l-Artikolu 9(2) tal-Anness I tal-imsemmi ftehim.

47 F'dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' nondiskriminazzjoni stabbilit fl-Artikolu 2 tal-istess ftehim, g?andu ji?i rrilevat li dan l-artikolu jipprojbixxi b'mod ?enerali kull diskriminazzjoni mwettqa min?abba n-nazzjonalità. Peress li l-Artikolu 9 tal-Anness I tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni jiggarantixxi l-applikazzjoni tal-imsemmi prin?ipju fil-qasam tal-moviment liberu tal-?addiema, lanqas ma g?andu ji?i konklu? li te?isti diskriminazzjoni li tikser l-imsemmi Artikolu 2 (ara, b'analo?ija, is-sentenza Werner, C?112/91, EU:C:1993:27, punti 19 u 20 u l-?urisprudenza ??itata).

48 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li l-prin?ipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikoli 2 tal-Ftehim dwar il-moviment liberu tal-persuni u 9 tal-Anness I ta' dan tal-a??ar, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux konvenzjoni bilaterali g?all-?elsien mit-taxxa doppja, b?all-Konvenzjoni ?ermanja-Svizzera, li permezz tag?ha l-?urisdizzjoni sabiex ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' persuna taxxabbli ?ermani?a li ma g?andhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-a??ar ittrasferixxiet ir-residenza tag?ha mill-?ermanja lejn l-Isvizzera filwaqt li ?ammet il-post ta' impjieg tag?ha fl-ewwel wie?ed minn dawn l-Istati, hija tal-Istat tas-sors ta' dan id-d?ul, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja, filwaqt li l-?urisdizzjoni sabiex ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' ?ittadin Svizzeru li jinsab f'sitwazzjoni analoga hija tal-Istat ta' residenza l-?did, f'dan il-ka? il-Konfederazzjoni Svizzera.

Fuq l-ispejje?

49 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tidde?iedi:

Il-prin?ipji ta' nondiskriminazzjoni u ta' ugwaljanza fit-trattament, stabbiliti fl-Artikolu 2 tal-Ftehim bejn il-Komunità Ewropea u l-Istati Membri tag?ha, minn na?a wa?da, u l-Konfederazzjoni Svizzera, min-na?a l-o?ra, dwar il-moviment liberu tal-persuni, iffirmat fil-Lussemburgu fil-21 ta' ?unju 1999, u fl-Artikolu 9 tal-Anness I ta' dan il-ftehim, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux konvenzjoni bilaterali g?all-?elsien mit-taxxa doppja, b?all-Konvenzjoni tal-11 ta' Awwissu 1971 bejn il-Konfederazzjoni Svizzera u r-Repubblika Federali tal-?ermanja, kif emendata bil-Protokoll ta' revi?joni tat-12 ta' Marzu 2002, li permezz tag?ha l-?urisdizzjoni sabiex ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' persuna taxxabbli ?ermani?a li ma g?andhiex in-nazzjonalità Svizzera, minkejja li din tal-a??ar ittrasferixxiet ir-residenza tag?ha mill-?ermanja lejn l-Isvizzera filwaqt li ?ammet il-post ta' impjieg tag?ha fl-ewwel wie?ed minn dawn l-Istati, hija tal-Istat tas-sors ta' dan id-d?ul, ji?ifieri r-Repubblika Federali tal-?ermanja, filwaqt li l-?urisdizzjoni sabiex ji?i ntaxxat id-d?ul mis-salarju ta' ?ittadin Svizzeru li jinsab f'sitwazzjoni analoga hija tal-Istat ta' residenza l-?did, f'dan il-ka? il-Konfederazzjoni Svizzera.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.