

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

2. března 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb pracovníků – Článek 45 SFEU – Nařízení (EU) č. 492/2011 – Článek 7 – Rovné zacházení – Přihraňování pracovníků podléhajících dani z příjmů v členském státě bydliště – Peněžitá náhrada poskytovaná členským státem zaměstnání v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele – Způsoby výpočtu peněžitě náhrady v souvislosti s úpadkem – Fiktivní zohlednění daní z příjmů členského státu zaměstnání – Peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem nižší než dosavadní čistá odměna za práci – Dvoustranná dohoda o zamezení dvojímu zdanění“

Ve věci C-496/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (zemský sociální soud Porýní-Falc, Mohu?, Nemecko) ze dne 23. července 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 22. září 2015, v řízení

Alphonse Eschenbrenner

proti

Bundesagentur für Arbeit,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Prechal, A. Rosas (zpravodaj), C. Toader a E. Jarašiňas, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. července 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Bundesagentur für Arbeit B. Klugem, jako zmocněncem,
- za nemeckou vládu T. Henzem a A. Lippstreuem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Kellerbauerem, M. Wasmeierem a D. Martinem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 45 SFEU a článku 7 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie (Úř. věst. 2011, L 141, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Alphonsem Eschenbrennerem, francouzským státním příslušníkem s bydlištěm ve Francii a pracujícím v Německu, a Bundesagentur für Arbeit (Spolkový úřad práce, Německo, dále jen „úřad“), ve věci fiktivního zohlednění německé daně z příjmu při stanovení částky peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, přiznané tomuto pracovníkovi.

Právní rámec

Mezinárodní právo

3 Podle článku 13 dohody uzavřené dne 21. července 1959 mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění a o stanovení pravidel vzájemné administrativní a právní pomoci v oblasti daní z příjmu a z majetku, jakož i v oblasti profesních a pozemkových daní, ve znění změn (dále jen „francouzsko-německá dohoda o zamezení dvojímu zdanění“):

„(1) S výhradou ustanovení níže uvedených odstavců podléhají příjmy ze závislé činnosti dani pouze ve smluvním státě, v němž je vykonávána osobní činnost, která je zdrojem těchto příjmů. Za příjmy ze závislé činnosti se považují zejména mzdy, platy, odměny nebo jiné požitky, jakož i všechny obdobné výhody vyplácené nebo poskytované jinými osobami než uvedenými v článku 14.

[...]

(5) a) Odchylně od [odstavce (1)] podléhají příjmy ze závislé činnosti osob, jež pracují v příhraniční oblasti smluvního státu a mají trvalý pobyt v příhraniční oblasti druhého smluvního státu, na jehož území se obvykle každý den vracejí, dani pouze v tomto druhém státě;

[...]“

4 Článek 14 této úmluvy stanoví:

„(1) Platy, mzdy a obdobné odměny, jakož i starobní důchody poskytované jedním smluvním státem, spolkovou zemí nebo právnickou osobou veřejného práva tohoto státu nebo spolkové země fyzickým osobám s bydlištěm v druhém státě za souhlasné nebo důležitější služby ve správě nebo ozbrojených složkách podléhají dani pouze v prvně uvedeném státě. [...]

(2) Ustanovení odst. 1 první věty se uplatní také na:

1. částky vyplácené na základě zákonného sociálního pojištění;

[...]“

Unijní právo

Nařízení č. 492/2011

5 Kapitola I nařízení č. 492/2011 je nadepsána „Zaměstnávání, rovné zacházení a rodiny pracovníků“. V oddíle 2 této kapitoly, nadepsaném „Výkon zaměstnání a rovnost zacházení“, článek 7 tohoto nařízení stanoví:

„1. S pracovníkem, který je státním příslušníkem členského státu, nesmí být na území jiného členského státu zacházeno z důvodu jeho státní příslušnosti jinak než s tuzemskými pracovníky, jde-li o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky, zejména z oblasti odměňování, skončení pracovního poměru a návratu k povolání nebo opětného zaměstnání, pokud se stal nezaměstnaným.

2. Požívá stejné sociální a daňové výhody jako tuzemští pracovníci.

[...]“

Směrnice 2008/94/ES

6 Článek 1 odst. 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. října 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele (Úř. věst. 2008, L 283, s. 36) v kapitole I, nadepsané „Oblast působnosti a definice“, stanoví:

„Tato směrnice se vztahuje na pohledávky zaměstnanců vyplývající z pracovních smluv nebo pracovních poměrů vůči zaměstnavatelům, kteří se nacházejí v platební neschopnosti ve smyslu čl. 2 odst. 1.“

7 Článek 2 odst. 2 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Tato směrnice se nedotýká vnitrostátního práva, pokud jde o definice pojmů ‚zaměstnanec‘, ‚zaměstnavatel‘, ‚odměna‘, ‚nabytá práva‘ a ‚nabývaná práva‘.“

8 V kapitole II téže směrnice, nadepsané „Ustanovení o záručních institucích“, zní článek 3 takto:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby záruční instituce zajišťovaly, s výhradou článku 4, úhradu nesplacených pohledávek zaměstnanců, které vyplývají z pracovních smluv nebo z pracovních poměrů, včetně, pokud tak stanoví vnitrostátní právo, odstupného při skončení pracovního poměru.

Záruční instituce přebírá nesplacené mzdové pohledávky za období přede dnem určeným členským státem nebo případně po něm.“

9 V téže kapitole článek 4 uvedené směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou omezit povinnost záručních institucí uvedených v článku 3 uhradit pohledávky.

2. Pokud členské státy využijí možnosti podle odstavce 1, stanoví lhůtu, během níž musí záruční instituce uhradit nesplacené pohledávky. Tato lhůta nesmí být kratší než období pokrývající odměnu za poslední měsíce pracovního poměru přede dnem uvedeným v čl. 3 druhém pododstavci nebo po něm.

[...]

3. Německé státy mohou stanovit horní mez pro úhrady prováděné záruční institucí. Tato horní mez však nesmí být nižší než úroveň, která je sociálně slučitelná se sociálním cílem této smlouvy.

[...]

Německé právo

10 Ustanovení § 3 odst. 2 písm. b) Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) osvobozuje peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem od daní z příjmu.

11 Ustanovení § 165 Sozialgesetzbuch (sociální zákoník, dále jen „SGB III“), nadepsaného „Nárok“, obsaženého ve třetí knize, nadepsané „Podpora zaměstnanosti“, v odst. 1 první větě uvádí:

„Pracovnice a pracovníci mají nárok na peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, pokud byli zaměstnáni v tuzemsku a v případě vzniku úpadku mají za předcházející tři měsíce pracovního poměru ještě nárok na odměnu za práci.“

12 Podle § 167 SGB III, nadepsaného „Výše částky“:

„(1) Peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele se vyplácí ve výšiisté odměny za práci, která je rovna výši hrubé odměny za práci, a to až do výše maximálního vyměšovacího základu pro příspěvky stanoveného v § 341 odst. 4 SGB III, po odpote zákonných srážek.

(2) Pokud pracovník

[...]

2. nemá povinnost k dani z příjmu v tuzemsku a jeho peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem nepodléhá dani podle pro něj rozhodných právních předpisů,

odešete se od odměny za práci daš, která by byla v případě existence povinnosti k dani z příjmu v tuzemsku vybírána srážkou z této odměny za práci.“

13 První věta § 169 SGB III, nadepsaného „Pechod pohledávky“, zní následovně:

„Mzdové pohledávky, jež zakládají nárok na peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, pecházejí na [úad] okamžikem podání žádosti o vyplacení této peněžitě náhrady.“

Skutečnosti ve sporu v původním řízení a předložné otázky

14 Alphonse Eschenbrenner, francouzský státní příslušník, bydlí v Rahlingu (Francie), nedaleko německých hranic. Od roku 1996 byl zaměstnán u společnosti Philipp's Reisen v Pirmasens (Německo) jako řidiš. Podle osvěšení vydaného ředitelem příslušného francouzského finančního úadu splnil A. Eschenbrenner z důvodu tohoto zaměstnání podmínky nezbytné k tomu, aby byl považován za příhraničního pracovníka ve smyslu čl. 13 odst. 5 písm. a) francouzsko-německé dohody o zamezení dvojímu zdanění, a z toho důvodu mzda, kterou pobíral v Německu, podléhala na základě ustanovení uvedené dohody zdanění ve Francii.

15 Dne 29. ?ervna 2012 bylo proti podniku Philipp's Reisen zahájeno úpadkové ?ízení. Mzdy a platy byly touto společností v plné výši zaplacený až do m?síce b?ezna 2012, A. Eschenbrenner m?l nicmén? v??i svému zam?stnavateli ke dni zahájení uvedeného úpadkového ?ízení pohledávku v celkové výši 5 571,88 eura za odm?nu dlužnou za m?síce duben až ?erven 2012.

16 Z d?vodu t?chto nesplacených mzdových pohledávek podal A. Eschenbrenner dne 13. ?ervence 2012 žádost o pen?žitou náhradu v souvislosti s úpadkem zam?stnavatele. Pro ú?ely výpo?tu této náhrady snížil ú?ad práce hrubý p?íjem A. Eschenbrennera o ?ástku 3 550,24 eura, kterou mu p?iznal p?edb?žný insolven?ní správce z titulu p?edb?žného financování za období od 1. dubna do 28. ?ervna 2012, jakož i o ?ástku odpovídající p?ísp?vk?m na sociální zabezpečení a o zálohu na mzdu, kterou obdržel za m?síc duben. Krom? toho tento orgán podle § 167 odst. 2 SGB III snížil tuto odm?nu o ?ástku odpovídající dani z p?íjmu, vypo?tenou podle n?meckého práva, která ?inila za tyto t?i dot?ené m?síce 185 eur, respektive 175 eur a 173 eur. A. Eschenbrennerovi byla proto rozhodnutím ze dne 18. ?ervence 2012 p?iznána pen?žitá náhrada v souvislosti s úpadkem zam?stnavatele v celkové výši 356,77 eura.

17 Ve stížnosti podané proti tomuto rozhodnutí A. Eschenbrenner v podstat? uvedl, že zohledn?ní dan? v sazb?, která se uplatní v N?mecku, p?i výpo?tu pen?žité náhrady v souvislosti s úpadkem je diskrimina?ní, a tedy v rozporu s unijním právem, nebo? A. Eschenbrenner nepodléhá dani z p?íjmu v N?mecku. Rozhodnutím ze dne 18. zá?í 2012 byla tato stížnost ú?adem zamítnuta.

18 Alphonse Eschenbrenner podal proti rozhodnutí ú?adu žalobu, v níž tvrdil, že metoda výpo?tu ?ástky pen?žité náhrady v souvislosti s úpadkem je neslu?itelná s unijním právem, nebo? neumož?uje takovým p?íhrani?ním pracovník?m, jako je A. Eschenbrenner, obdržet pen?žitou náhradu v souvislosti s úpadkem zam?stnavatele, která odpovídá jejich dosavadní ?isté odm?n? za práci. Na rozdíl od osob, které pracují a mají bydlišt? v N?mecku, je ?ástka této náhrady pro p?íhrani?ní pracovníky nižší než jejich dosavadní ?istá odm?na za práci zejména z d?vodu rozdílných sazeb dan? z p?íjmu, které se uplatní v N?mecku a ve Francii. Poté, co Sozialgericht Speyer (sociální soud ve Špýru, N?mecko) jeho žalobu zamítl, podal A. Eschenbrenner odvolání k Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (zemský sociální soud Porýní-Falc, Mohu?, N?mecko).

19 Tento soud má za to, že A. Eschenbrenner m?že mít ve v?ci úspěch pouze, pokud požadavek rovného zacházení s n?meckými pracovníky, jak je stanoven v unijním právu, vylučuje p?i výpo?tu ?ástky pen?žité náhrady v souvislosti s úpadkem fiktivní zohledn?ní n?mecké dan? z p?íjmu podle § 167 odst. 2 SGB III. P?edkládající soud konstatuje, že pen?žitá náhrada v souvislosti s úpadkem p?edstavuje sociální výhodu ve smyslu ?l. 7 na?ízení ?. 492/2011, p?i?emž uvádí, že podle tohoto posledn? uvedeného ustanovení nelze s p?íhrani?ními pracovníky zacházet z d?vodu jejich státní p?íslušnosti jinak než s tuzemskými pracovníky, a zejména musí požívat stejných sociálních a da?ových výhod jako tuzemští pracovníci.

20 P?edkládající soud uvádí, že Soudní dv?r již v tomto ohledu rozhodl, že fiktivní odp?et n?mecké dan? z p?íjmu p?edstavuje nep?ímou diskriminaci v souvislosti s ur?ením výše do?asného p?ísp?vku pro bývalé civilní pracovníky spojeneckých ozbrojených sil v N?mecku (rozsudek ze dne 16. zá?í 2004, Merida, C?400/02, EU:C:2004:537) nebo p?i výpo?tu doplatk? v rámci režimu ást?ného pracovního úvazku zam?stnance v p?edd?chodovém v?ku (rozsudek ze dne 28. ?ervna 2012, Erny, C?172/11, EU:C:2012:399).

21 Podle p?edkládajícího soudu je sice pravda, že na rozdíl od situací, jež byly p?edm?tem obou posledn? uvedených v?cí, nevede § 167 odst. 2 SGB III ve skute?nosti za okolností, které nastaly v p?vodním ?ízení, ke dvojímu zdan?ní, nebo? pen?žitá náhrada v souvislosti s úpadkem je podle ?l. 14 odst. 2 bodu 1 francouzsko-n?mecké dohody o zamezení dvojímu zdan?ní

zdanitelná ve státě, který poskytuje tuto náhradu, tato náhrada je podle § 3 odst. 2 písm. b) Einkommensteuergesetz osvobozena od daně v Německu, a je v důsledku toho pro výpočet peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem fiktivně zohledněna pouze splatná německá daň.

22 Předkládající soud má nicméně za to, že výše peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele by měla být v zásadě rovna dosavadní čistě mzdě pracovníka. Přestože se však při uplatnění metody výpočtu stanovené v § 167 odst. 2 SGB III přehraniční pracovníci nacházejí v totožné situaci jako osoby bydlící a pracující v Německu, pokud jde o obdržanou částku peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, tato metoda právne nemožuje přehraničním pracovníkům získat odměnu odpovídající jejich dosavadní čistě odměně za práci.

23 Předkládající soud si kromě toho klade otázku, zda je takový výsledek slučitelný se směrnicí 2008/94. S odkazem zejména na rozsudky ze dne 4. března 2004, Barsotti a další (C-19/01, C-50/01 a C-84/01, EU:C:2004:119), jakož i ze dne 17. listopadu 2011, van Ardenne (C-435/10, EU:C:2011:751), má tento soud za to, že aťkoli uvedená směrnice umožňuje členským státům stanovit horní mez pro úhrady prováděné záruční institucí, stanoví nicméně dorovnání nesplacených mzdových pohledávek v plné výši, pod touto horní mezí. Za okolností projednávaných v této věci však z použití dotčených právních ustanovení vyplývá, že nesplacené mzdové pohledávky nejsou vyrovnány v celém rozsahu.

24 Tento soud rovněž upřesňuje, že v rozporu s tím, co bylo uvedeno v rozhodnutí soudu prvního stupně, není zcela jasné, zda A. Eschenbrenner má podle německého práva možnost uplatňovat proti svému zaměstnavateli pohledávku odpovídající rozdílu mezi částkou peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, vypočtené podle § 167 odst. 2 SGB III, a částkou jeho dosavadní hrubé mzdy.

25 Za těchto podmínek se Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (zemský sociální soud Porýní-Falc, Mohu) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je slučitelné s ustanoveními primárního nebo sekundárního práva Unie [zejména s článkem 45 SFEU [...] a článkem 7 nařízení č. 492/2011], aby – pokud jde o pracovníka dříve zaměstnaného v Německu, který bydlí v jiném členském státě a nemá povinnost k dani z příjmu v Německu ani není povinen k dani z náhrady v souvislosti s úpadkem podle právních předpisů, které jsou pro něj relevantní – se v případě úpadku jeho zaměstnavatele z odměny za práci, která slouží jako základ pro výpočet jemu náležející peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, fiktivně vybraly daně, které by v případě existence povinnosti k dani z příjmu v Německu byly odečteny od odměny za práci, pokud pracovník již nemůže vzhledem k svému zaměstnavateli uplatnit nárok na zbývající část hrubé mzdy?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, je dána slučitelnost s ustanoveními primárního nebo sekundárního práva Unie, pokud pracovník nacházející se v uvedené situaci může nadále uplatnit vzhledem k svému zaměstnavateli nárok na zbývající část hrubé mzdy?“

K předběžným otázkám

K první otázce

26 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, musí být článek 45 SFEU a článek 7 nařízení č. 492/2011 vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby částka peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, přiznaná členským státem přehraničnímu pracovníkovi, který nepodléhá dani z příjmu v tomto státě ani není povinen k dani z této náhrady, byla stanovena tak, že se od odměny za

práci, která slouží jako základ pro výpočet uvedené peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, odečte daň z příjmu použitelná v uvedeném státě, což má za následek, že tento příhraniční pracovník neobdrží na rozdíl od osob bydlících a pracujících v tomtéž státě náhradu odpovídající jeho dosavadní čistě odměně za práci. Kromě toho se tento soud zamýšlí nad tím, jaký vliv má na tuto analýzu okolnost, že takový příhraniční pracovník nemůže uplatňovat vzhledem k svému zaměstnavateli pohledávku odpovídající jeho dosavadní hrubé mzdě, kterou neobdržel z důvodu tohoto odpotu.

27 Úvodem je nutno vysvětlit daňový režim peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem u takových příhraničních pracovníků, jako je A. Eschenbrenner.

28 Podle předkládajícího soudu je nesporné, že podle čl. 14 odst. 2 bodu 1 francouzsko-německé dohody o zamezení dvojímu zdanění má pravomoc zdanit takové sociální výhody přiznané příslušnými orgány Spolkové republiky Německo, jako je dotčená peněžité náhrada v souvislosti s úpadkem, tento poslední uvedený stát. Stejně tak z předkládacího usnesení vyplývá, že v projednávaném případě A. Eschenbrenner *de facto* nepodléhá dani z této peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem ve Francii.

29 Mimoto německá daňová právní úprava osvobozuje v souladu s § 3 odst. 2 písm. b) Einkommensteuergesetz tuto peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem od daně z příjmu.

30 Přiznání peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem tedy za okolností ve věci v původním řízení formálně nepodléhá dvojímu zdanění ani německé dani z příjmu. Naproti tomu podléhá fiktivnímu zohlednění daně, která by byla vybrána srážkou ze mzdy A. Eschenbrennera, kdyby byl během období předcházejícího vzniku úpadku jeho zaměstnavatelem osobou povinnou k dani z příjmu v Německu.

31 V tomto ohledu se liší okolnosti sporu v původním řízení od okolností dotčených ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 16. září 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) a ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), na které se odvolává předkládající soud a které se týkají situací, v nichž dotčené dávky skutečně podléhaly dani ve dvou členských státech. Na rozdíl od situace dotčené ve věci v původním řízení měl totiž pravomoc zdanit dávky dotčené ve věcech, v nichž byly vydány poslední uvedené rozsudky, podle francouzsko-německé dohody o zamezení dvojímu zdanění jeden členský stát, kdežto uvedené dávky podléhaly fiktivnímu odpotu daně z příjmu v druhém členském státě (viz rozsudky ze dne 16. září 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, body 11 a 24, jakož i ze dne 28. června 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, bod 34).

32 Co se dále týká zásady rovného zacházení, článek 45 odst. 2 SFEU uvádí, že volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky. Toto ustanovení je konkretizováno v čl. 7 odst. 2 nařízení č. 492/2011, který upřesňuje, že pracovník, který je státním příslušníkem jednoho členského státu, požívá na území jiného členského státu stejné sociální a daňové výhody jako tuzemští pracovníci.

33 Je třeba bez dalšího konstatovat, že metoda výpočtu uvedená v § 167 odst. 2 SGB III nestanoví rozdílné zacházení na základě státní příslušnosti dotčených pracovníků, neboť rozlišování mezi různými kategoriemi pracovníků se provádí zejména na základě toho, zda pracovník je či není povinný k dani v Německu.

34 Alphonse Eschenbrenner však před předkládajícím soudem v podstatě uplatňuje argument, že § 167 odst. 2 SGB III, ať nezakládá přímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, vzhledem k němu nicméně má nepříznivý účinek v porovnání se situací osob pracujících a

bydlících v Nemecku, které obdrží tutéž náhradu.

35 V tomto ohledu je nutno připomenout, že zásada rovného zacházení, zakotvená jak článkem 45 SFEU, tak článkem 7 nařízení ?. 492/2011, zakazuje nejen přímou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny formy nepřímé diskriminace, které v důsledku použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. prosince 2016, Bragança Linares Verruga a další, C-238/15, EU:C:2016:949, bod 41, jakož i citovaná judikatura).

36 Ustanovení vnitrostátního práva, byť se uplatňuje nezávisle na státní příslušnosti, musí být považováno za nepřímou diskriminaci, pokud se může ve své podstatě dotýkat migrujících pracovníků více než tuzemských pracovníků, a pokud v důsledku toho existuje riziko, že první uvedení budou obzvláště znevýhodněni, ledaže by takové ustanovení bylo objektivně odůvodněné a přiměřeně sledovanému cíli (rozsudek ze dne 5. prosince 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26 a citovaná judikatura).

37 Pro účely určení, zda metoda výpočtu peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, zavedená v § 167 odst. 2 SGB III, představuje rozdílné zacházení v rozporu s článkem 45 SFEU a článkem 7 nařízení ?. 492/2011, je tedy třeba zkoumat, zda takový příraniční pracovník, jako je A. Eschenbrenner, je za jinak stejných podmínek znevýhodněn oproti osobě pracující a bydlící v Nemecku.

38 Podle předkládajícího soudu osoby pracující a bydlící v Nemecku obdrží podle § 167 odst. 1 SGB III částku peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, která v podstatě odpovídá jejich dosavadní čistě odměně za práci.

39 Pokud však jde o takové příraniční pracovníky, jako je A. Eschenbrenner, kteří nejsou osobami povinnými k dani z příjmu v Nemecku, je použitelná metoda výpočtu částky peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem stanovena v § 167 odst. 2 SGB III, podle kterého je za tímto účelem nutno snížit dosavadní odměnu tohoto pracovníka o daně, které by byly vybrány z této odměny, pokud by pracovník podléhal dani z příjmu v Nemecku.

40 Podle francouzsko-německé dohody o zamezení dvojímu zdanění však odměna A. Eschenbrennera v době, kdy byl tento pracovník pracovníkem, podléhala dani z příjmu ve Francii, přičemž použitelná sazba daně v tomto členském státě byla v době rozhodné z hlediska skutečností povodního řízení nižší než sazba použitelná v Nemecku. V případě tohoto příraničního pracovníka tudíž metoda výpočtu stanovená v předchozím bodě vedla nezbytně k tomu, že peněžítá náhrada v souvislosti s úpadkem, kterou obdržel, neodpovídala jeho dosavadní čistě odměně za práci.

41 Pokud jde o slučitelnost takového výsledku s článkem 45 SFEU a s článkem 7 nařízení ?. 492/2011, je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, že v projednávaném případě má pravomoc zdanit peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem podle francouzsko-německé dohody o zamezení dvojímu zdanění Spolková republika Německo. Okolnost, že tento stát osvobozuje tuto náhradu od daně, zároveň ale pro výpočet částky této náhrady stanoví srážku odpovídající dani z příjmu v sazbě platné v tomto členském státě, nic nemění na závěru, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení v zásadě spadá do oblasti výkonu daňové pravomoci tohoto státu.

42 Jak totiž uvedla německá vláda na jednání, toto osvobození a fiktivní srážka z daně jsou vzhledem k počtu žádostí o takovou náhradu v případě úpadku podniku stanoveny zejména proto, aby bylo zamezeno uložení daně ve dvou etapách, spočívajícímu nejprve v zohlednění hrubé

částky odměny pro účely výpočtu uvedené náhrady a poté ve zdanění peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem daní z příjmu.

43 Stejně tak, byť se metoda výpočtu částky peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem takovým příhraničním pracovníkem, jako je A. Eschenbrenner, zakládá na § 167 odst. 2 SGB III, tedy ustanovení práva sociálního zabezpečení, nic to nemění na tom, že uvedené ustanovení odkazuje na daň z příjmu a stanoví zohlednění této daně při výpočtu částky uvedené peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem.

44 Z toho vyplývá, že úinek těchto vnitrostátních právních předpisů v oblasti volného pohybu pracovníků musí být posuzován s ohledem na judikaturu Soudního dvora týkající se daňových opatření.

45 Byť je pravdou, že členské státy musí při výkonu své pravomoci v oblasti přímých daní dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (viz rozsudek ze dne 23. února 2016, Komise v. Maarsko, C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171 a citovaná judikatura), vyplývá nicméně z judikatury Soudního dvora, že unijní právo není překážkou pro nepříznivé následky volného pohybu pracovníků vyplývající z rozdílů mezi daňovými sazbami v členských státech (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, body 47 a 53).

46 Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v této oblasti rozhodnutí pracovníka dovolávat se volného pohybu zejména podle článku 45 SFEU, může být pro takového pracovníka z daňového hlediska více či méně výhodné či nevýhodné (obdobně, pokud jde o zásadu zákazu diskriminace, viz rozsudky ze dne 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, bod 34, a ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 45; pokud jde o svobodu usazování, viz rozsudky ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51, a ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, bod 43, a pokud jde o volný pohyb kapitálu, viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 80).

47 Ažkoli je v projednávaném případě peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem obdržena A. Eschenbrennerem nižší než čistá odměna za práci, kterou pobíral předtím, než se jeho zaměstnavatel stal platebně neschopným, vyplývá tento nepříznivý důsledek pouze ze skutečnosti, že sazba daně použitelná v členském státě, který poskytuje peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem a má pravomoc zdanit tuto náhradu, byla ke dni, kdy byla stanovena částka této náhrady, vyšší než částka uplatňovaná členským státem, kde měl tento pracovník bydliště v době, kdy byl pracovníkem.

48 Mimoto vliv různých daňových právních předpisů, jako jsou předpisy dotčené v převodním řízení, na částku peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, obdržené takovým příhraničním pracovníkem, jako je A. Eschenbrenner, není předvídatelný, neboť se odvíjí od zvláštních okolností každého jednotlivého případu. Tato částka totiž může být vyšší nebo nižší než dosavadní čistá odměna za práci uvedeného pracovníka v závislosti na daňových sazbách platných v dotýných členských státech.

49 Protože tedy nepříznivý důsledek dotčený ve věci v převodním řízení vyplývá pouze z rozdílů mezi daňovými sazbami v dotýných členských státech, nebrání článek 45 SFEU a článek 7 nařízení č. 492/2011 takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení.

50 Tento závěr není zpochybněn úvahami týkajícími se směrnice 2008/94, dovolávaných předkládajícím soudem.

51 Podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/94 se tato směrnice vztahuje na pohledávky zaměstnanců vznikající z pracovních smluv nebo pracovních poměrů vzhledem k zaměstnavateli, kteří se nacházejí v platební neschopnosti.

52 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je sociálním cílem této směrnice zajistit všem zaměstnancům minimální ochranu na unijní úrovni v případě platební neschopnosti zaměstnavatele úhradou nesplacených pohledávek vyplývajících z pracovních smluv nebo pracovních poměrů a týkajících se odměny za dané období (viz rozsudek ze dne 17. listopadu 2011, van Ardenne, C-435/10, EU:C:2011:751, bod 27 a citovaná judikatura, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, body 32 a 35).

53 členské státy jsou tedy povinny zajistit, aby v rámci určitých mezí, které mohou stanovit pro zajištění nesplacených pohledávek, byly uvedené pohledávky uhrazeny v plné výši (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2004, Barsotti a další, C-19/01, C-50/01 a C-84/01, EU:C:2004:119, bod 36).

54 Ovšem i když záruční instituce musí zajistit úhradu uvedených nesplacených mzdových pohledávek, zejména podle článku 3 směrnice 2008/94, je na vnitrostátním právu, aby podle čl. 2 odst. 2 uvedené směrnice upřesnilo pojem „odměna“ a vymezilo jeho obsah (viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, bod 28 a citovaná judikatura).

55 Proto přísluší vnitrostátnímu právu členských států, aby upřesnilo daňové zacházení s nesplacenými mzdovými pohledávkami, jestliže jsou hrazeny záručními institucemi podle směrnice 2008/94. Takto upřesněný režim však nemůže být na újmu sociálnímu cíli uvedené směrnice, jak je připomenut v bodě 52 tohoto rozsudku, a obecně dodržování unijního práva.

56 Z výše uvedeného vyplývá, že směrnice 2008/94 nevyžaduje, aby členské státy zajistily pracovníku v případě úpadku zaměstnavatele náhradu ve výši dosavadní hrubé odměny za práci tohoto pracovníka, zejména v etně části této náhrady připadající na daň.

57 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že směrnice 2008/94 ani nevyžaduje, aby pracovník měl vzhledem k svému zaměstnavateli pohledávku odpovídající části jeho dosavadní hrubé mzdy připadající na daň, která není kryta příslušnou penzijní náhradou v souvislosti s úpadkem.

58 Tato okolnost rovněž nemá vliv na odpověď, kterou je třeba podat předkládajícímu soudu stran slučitelnosti dotčené vnitrostátní právní úpravy s článkem 45 SFEU a článkem 7 nařízení č. 492/2011. Tato poslední uvedená ustanovení totiž nevyžadují, aby takový příhraniční pracovník, jako je A. Eschenbrenner, obdržel penzijní náhradu v souvislosti s úpadkem odpovídající jeho dosavadní hrubé mzdě, jak vyplývá ze závěru uvedeného v bodě 49 tohoto rozsudku, a v důsledku toho ani nevyžadují, aby měl tento pracovník za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, pohledávku vzhledem k svému zaměstnavateli odpovídající té části jeho dosavadní hrubé mzdy, která není kryta příslušnou penzijní náhradou v souvislosti s úpadkem.

59 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na první otázku tak, že článek 45 SFEU a článek 7 nařízení č. 492/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, byla částka penzijní náhrady v souvislosti s úpadkem, příslušná členským státem příhraničnímu pracovníkovi, který nepodléhá dani z příjmu v tomto státě ani není povinen k dani z této náhrady, stanovena tak, že se od odměny za práci, která slouží jako základ pro výpočet uvedené penzijní náhrady v souvislosti s úpadkem, odečte daň z příjmu použitelná v uvedeném státě, což má za následek, že tento příhraniční pracovník neobdrží na rozdíl od osob bydlících a pracujících v tomtéž státě

náhradu odpovídající jeho dosavadní čistě odměn? za práci. Okolnost, že tento pracovník nemá v?i svému zaměstnavateli pohledávku odpovídající části jeho dosavadní hrubé mzdy, kterou neobdržel z důvodu tohoto odporu, není v tomto ohledu relevantní.

K druhé otázce

60 S ohledem na odpově? podanou na první otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku.

K náklad?m řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky p?vodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 45 SFEU a Článek 7 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) ?. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnit? Unie musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v p?vodním řízení, byla částka pen?žité náhrady v souvislosti s úpadkem, p?iznaná členským státem p?íhraničnímu pracovníkovi, který nepodléhá dani z příjmu v tomto stát? ani není povinen k dani z této náhrady, stanovena tak, že se od odměny za práci, která slouží jako základ pro výpočet uvedené pen?žité náhrady v souvislosti s úpadkem, ode?te da? z příjmu použitelná v uvedeném stát?, což má za následek, že tento p?íhraniční pracovník neobdrží na rozdíl od osob bydlících a pracujících v tomtéž stát? náhradu odpovídající jeho dosavadní čistě odměn? za práci. Okolnost, že tento pracovník nemá v?i svému zaměstnavateli pohledávku odpovídající části jeho dosavadní hrubé mzdy, kterou neobdržel z důvodu tohoto odporu, není v tomto ohledu relevantní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: něm?ina.