Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 2. marca 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Voľný pohyb pracovníkov — Článok 45 ZFEÚ — Nariadenie (EÚ) č. 492/2011 — Článok 7 — Rovnosť zaobchádzania — Cezhraničný pracovník, ktorý má povinnosť platiť daň z príjmov v členskom štáte bydliska — Náhrada vyplácaná členským štátom zamestnania pri platobnej neschopnosti zamestnávateľa — Spôsoby výpočtu insolvenčnej náhrady — Fiktívne zohľadnenie dane z príjmov v členskom štáte zamestnania — Insolvenčná náhrada, ktorá je nižšia než predchádzajúca čistá mzda — Dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“

Vo veci C-496/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Krajinský súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia, Mainz, Nemecko) z 23. júla 2015 a doručený Súdnemu dvoru 22. septembra 2015, ktorý súvisí s konaním:

Alphonse Eschenbrenner

proti

Bundesagentur für Arbeit,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Prechal, A. Rosas (spravodajca), C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Bundesagentur für Arbeit, v zastúpení: B. Klug, splnomocnený zástupca,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a A. Lippstreu, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Kellerbauer, M. Wasmeier a D. Martin, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2016,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 45 ZFEÚ a článku 7 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 492/2011 z 5. apríla 2011 o slobode pohybu pracovníkov v rámci Únie (Ú. v. EÚ L 141, 2011, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Alphonsom Eschenbrennerom, francúzskym štátnym príslušníkom s bydliskom vo Francúzsku a pracujúcim v Nemecku, a Bundesagentur für Arbeit (Spolkový úrad práce, Nemecko, ďalej len „úrad práce“) vo veci fiktívneho zohľadnenia dane z nemeckého príjmu pri určení výšky insolvenčnej náhrady priznanej uvedenému pracovníkovi.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Podľa článku 13 zmluvy z 21. júla 1959 uzavretej v Paríži medzi Francúzskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov a majetku, ako aj daní z licencií a pozemkových daní v znení zmien a doplnení (ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom“):

„1. S výhradou ustanovení vyššie uvedených odsekov sú príjmy zo závislej činnosti zdaniteľné iba v štáte, v ktorom sa vykonáva pracovná činnosť, ktorá je zdrojom týchto príjmov. Za príjmy zo závislej pracovnej činnosti sa považujú najmä výplata, plat, mzda, odmena či ďalšie príjmy, ako aj všetky podobné výhody, ktoré vyplácajú alebo poskytujú iné osoby než osoby uvedené v článku 14.

…

5. a) Odchylne od [odseku 1] sa príjmy zo závislej činnosti osôb, ktoré pracujú v pohraničnej oblasti jedného zmluvného štátu a trvalé bydlisko majú v pohraničnej oblasti druhého zmluvného štátu, do ktorého sa obvykle denne vracajú, zdaňujú len v tomto druhom štáte;

…“

4 Článok 14 tejto zmluvy stanovuje:

„1. Platy, mzdy a iné podobné odmeny, ako aj starobné dôchodky, ktoré jeden zo zmluvných štátov, spolková krajina alebo právnická osoba verejného práva tohto štátu alebo spolkovej krajiny vypláca fyzickej osobe s bydliskom v druhom štáte za súčasnú alebo prechádzajúcu službu v štátnej správe alebo armáde, môžu byť zdanené iba v prvom uvedenom štáte. …

2. Ustanovenia odseku 1 prvej vety sa uplatnia okrem iného:

1. Na sumy vyplácané v rámci zákonného sociálneho poistenia;

…“

Právo Únie

Nariadenie č. 492/2011

5 Kapitola I nariadenia č. 492/2011 má názov „Zamestnanie, rovnaké zaobchádzanie a rodiny pracovníkov“. Článok 7 tohto nariadenia v oddiele 2, nazvanom „Zamestnanie a rovnosť zaobchádzania“, stanovuje:

„1. S pracovníkom, ktorý je štátnym príslušníkom členského štátu, sa na území iného členského štátu nesmie z dôvodu jeho štátnej príslušnosti zaobchádzať inak ako s vlastnými pracovníkmi, pokiaľ ide o podmienky zamestnania a pracovné podmienky, najmä odmeňovanie, prepustenie, a ak by sa stal nezamestnaným, opätovné začlenenie do práce alebo zamestnania.

2. Takýto pracovník požíva rovnaké sociálne a daňové výhody ako vlastní pracovníci.

…“

Smernica 2008/94/ES

6 V kapitole I, nazvanej „Rozsah a definície“, smernica Európskeho parlamentu a Rady 2008/94/ES z 22. októbra 2008 o ochrane zamestnancov pri platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa (Ú. v. EÚ L 283, 2008, s. 36) v článku 1 ods. 1 stanovuje:

„Táto smernica sa uplatňuje na nároky zamestnancov vyplývajúce z pracovnoprávnych zmlúv alebo pracovnoprávnych vzťahov voči zamestnávateľom, ktorí sa nachádzajú v platobnej neschopnosti v zmysle článku 2 ods. 1.“

7 Článok 2 ods. 2 prvý pododsek uvedenej smernice uvádza:

„Táto smernica sa nedotýka vnútroštátnych predpisov v súvislosti s definíciou pojmov ‚zamestnanec‘, ‚zamestnávateľ‘, ‚odmena‘, ‚právo zakladajúce okamžitý nárok‘ a ‚právo zakladajúce budúci nárok‘.“

8 Článok 3 tejto smernice v kapitole II, nazvanej „Ustanovenia o záručných inštitúciách“, znie:

„Členské štáty prijmú potrebné opatrenia, ktorými zabezpečia, že záručné inštitúcie zaručia podľa článku 4 výplatu neuspokojených nárokov zamestnancov vyplývajúcich z pracovnoprávnych zmlúv alebo pracovnoprávnych vzťahov vrátane výplat odstupného pri skončení pracovnoprávnych vzťahov, ak to ustanovujú vnútroštátne predpisy.

Nároky, ktoré preberie záručná inštitúcia, sú neuspokojenými nárokmi na platby súvisiacimi s obdobím pred daným dátumom a/alebo, ako je to vhodné, po danom dátume, ktorý určia členské štáty.“

9 Článok 4 v tejto kapitole smernice 2008/94 stanovuje:

„1. Členské štáty majú možnosť obmedziť zodpovednosť záručných inštitúcií uvedených v článku 3.

2. Ak členské štáty využijú možnosť uvedenú v odseku 1, určia dĺžku obdobia, za ktoré má záručná inštitúcia splniť neuspokojené nároky. Toto obdobie však nesmie byť kratšie než obdobie zahŕňajúce odmenu za posledné tri mesiace pracovnoprávneho vzťahu pred a/alebo po dátume uvedenom v článku 3 druhom pododseku.

…

3. Členské štáty môžu okrem toho ustanoviť horné hranice platieb, ktoré vykoná záručná inštitúcia. Tieto horné hranice nesmú byť nižšie, než je úroveň, ktorá je sociálne zhodná so sociálnym cieľom tejto smernice.

…“

Nemecké právo

10 Ustanovenie § 3 ods. 2 písm. b) Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) oslobodzuje insolvenčnú náhradu od dane z príjmov.

11 Ustanovenie § 165, nazvané „Práva“, ktoré je uvedené v knihe III s názvom „Podpora zamestnania“ Sozialgesetzbuch (Sociálny zákonník, ďalej len „SGB III“), vo svojom odseku 1 prvej vete uvádza:

„Pracovníci majú nárok na insolvenčnú náhradu, ak boli zamestnaní v tuzemsku a v prípade vzniku platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa majú za predchádzajúce tri mesiace pracovného pomeru ešte nárok na mzdu.“

12 Podľa § 167 SGB III s názvom „Výška“:

„1. Insolvenčná náhrada sa vypláca vo výške čistého príjmu zo závislej činnosti, ktorý sa vypočíta tak, že sa hrubý príjem zo závislej činnosti až do výšky maximálneho mesačného vymeriavacieho základu pre príjmy stanoveného v § 341 ods. 4 SGB III zníži o zákonné zrážky.

2. Ak zamestnanec

…

(2) nepodlieha v tuzemsku dani z príjmov zo závislej činnosti a nie je ani povinný zaplatiť daň z insolvenčnej náhrady v zmysle ustanovení, ktoré sa naň vzťahujú,

odpočítajú sa z jeho príjmov dane, ktoré by sa vybrali zrážkou z týchto príjmov v prípade, že by podliehal dani z príjmov v tuzemsku.“

13 Prvá veta § 169 SGB III, nazvaného „Postúpenie nárokov“, znie:

„V prípade žiadosti o priznanie insolvenčnej náhrady sa mzdové nároky zakladajúce právo na insolvenčnú náhradu postúpia na [(úrad práce)].“

Skutkový stav sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Pán Eschenbrenner, francúzsky štátny príslušník, býva v Rahlingu (Francúzsko), neďaleko nemeckých hraníc. Od roku 1996 bol zamestnaný vo firme Philipp’s Reisen v Pirmasense (Nemecko) ako vodič. Podľa potvrdenia príslušného riaditeľa francúzskeho daňového úradu spĺňal pán Eschenbrenner z dôvodu tohto zamestnania podmienky potrebné na to, aby mohol byť považovaný za cezhraničného pracovníka v zmysle článku 13 ods. 5 písm. a) zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom, a v dôsledku toho príjem, ktorý dosahoval v Nemecku, podliehal na základe ustanovení uvedenej zmluvy zdaneniu vo Francúzsku.

15 Dňa 29. júna 2012 bolo voči podniku Philipp's Reisen začaté konkurzné konanie. Hoci tento podnik v celom rozsahu vyplatil platy a mzdy do marca 2012, mal pán Eschenbrenner voči svojmu zamestnávateľovi ku dňu začatia uvedeného konkurzného konania pohľadávku vo výške 5 571,88 eura ako odmeny za mesiace apríl až jún 2012.

16 Z dôvodu týchto neuspokojených mzdových nárokov požiadal pán Eschenbrenner 13. júla 2012 o vyplatenie insolvenčnej náhrady. Na účely výpočtu tejto náhrady úrad práce znížil hrubý príjem pána Eschenbrennera o sumu 3 550,24 eura, ktorú mu priznal predbežný správca konkurznej podstaty ako preddavok za obdobie od 1. apríla do 28. júna 2012, ako aj o sumu zodpovedajúcu poistnému na sociálne zabezpečenie a preddavku podľa oznámenia o poplatkoch, ktorý mu bol vyplatený v apríli. Tento úrad okrem toho podľa § 167 ods. 2 SGB II znížil túto odmenu o sumu zodpovedajúcu dani z príjmov vypočítanú podľa nemeckého práva, ktorá sa za tri dotknuté mesiace pohybovala vo výške 185 eur, 175 eur, resp. 173 eur. V dôsledku toho bola pánovi Eschenbrennerovi rozhodnutím z 18. júla 2012 priznaná uvedená náhrada v celkovej výške 356,77 eura.

17 Pán Eschenbrenner vo svojej sťažnosti proti tomuto rozhodnutiu v podstate uviedol, že zohľadnenie dane podľa sadzby uplatniteľnej v Nemecku pri výpočte insolvenčnej náhrady je diskriminačné, a teda v rozpore s právom Únie, pretože pán Eschenbrenner nepodlieha daňovej povinnosti v Nemecku. Rozhodnutím z 18. septembra 2012 úrad práce túto sťažnosť zamietol.

18 Pán Eschenbrenner podal proti rozhodnutiu úradu práce žalobu, v ktorej tvrdí, že spôsob výpočtu výšky insolvenčnej náhrady je nezlučiteľný s právom Únie, pretože neumožňuje cezhraničným pracovníkom, akým je pán Eschenbrenner, získať insolvenčnú náhradu, ktorá zodpovedá ich predchádzajúcej čistej mzde. Na rozdiel od osôb, ktoré pracujú a majú bydlisko v Nemecku, je výška uvedenej náhrady pre cezhraničných pracovníkov nižšia než ich predchádzajúca čistá mzda najmä z dôvodu rozdielnych sadzieb dane uplatniteľných v Nemecku a vo Francúzsku. Pán Eschenbrenner podal v dôsledku tohto, že Sozialgericht Speyer (Sociálny súd Speyer, Nemecko) jeho žalobu zamietol, odvolanie na Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Krajinský súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia, Mainz, Nemecko).

19 Uvedený súd sa domnieval, že pán Eschenbrenner môže mať so svojím návrhom úspech len pod podmienkou, že požiadavka rovnosti zaobchádzania s nemeckými pracovníkmi, ako je stanovená v práve Únie, podľa § 167 ods. 2 SGB III pri výpočte výšky insolvenčnej náhrady vylučuje fiktívne zohľadnenie nemeckej dane z príjmov. Konštatovaním, že podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia s cezhraničnými pracovníkmi nemožno z dôvodu ich štátnej príslušnosti zaobchádzať rozdielne než s vnútroštátnymi pracovníkmi a cezhraniční pracovníci musia mať predovšetkým tie isté sociálne a daňové výhody ako vnútroštátni pracovníci, vnútroštátny súd uviedol, že insolvenčná náhrada je sociálna výhoda v zmysle článku 7 nariadenia č. 492/2011.

20 Súdny dvor v tejto súvislosti už rozhodol, že fiktívne zohľadnenie nemeckej dane z príjmov je nepriamou diskrimináciou jednak v kontexte výpočtu dočasného dodatočného príspevku pre bývalých civilných pracovníkov spojeneckých ozbrojených síl v Nemecku (rozsudok zo 16. septembra 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) a jednak pri výpočte doplatku ku mzde vyplácanému pracovníkom v pracovnom pomere na kratší pracovný čas pred odchodom do dôchodku (rozsudok z 28. júna 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Na rozdiel od situácií dotknutých v týchto dvoch vyššie uvedených veciach § 167 ods. 2 SGB III nevedie k dvojitému zdaneniu za okolností, ako sú tie vo veci samej, pretože podľa článku 14 ods. 2 bodu 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom insolvenčná náhrada podlieha zdaneniu v štáte, ktorý ju poskytuje, a keďže táto náhrada je podľa § 3 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov v Nemecku oslobodená od dane, dochádza pri výpočte insolvenčnej náhrady v dôsledku toho len k zohľadneniu fiktívnej nemeckej splatnej dane.

22 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že insolvenčná náhrada sa má v zásade rovnať predchádzajúcej čistej mzde pracovníka. Hoci sú podľa spôsobu výpočtu stanoveného v § 167 ods. 2 SGB III cezhraniční pracovníci v identickej situácii ako osoby, ktoré majú bydlisko a pracujú v Nemecku, pokiaľ ide o výšku poberanej insolvenčnej náhrady, tento spôsob neumožňuje práve cezhraničným pracovníkom získať kompenzáciu zodpovedajúcu ich predchádzajúcej čistej mzde.

23 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či taký výsledok je v súlade so smernicou 2008/94. Uvedený súd s odkazom najmä na rozsudky zo 4. marca 2004, Barsotti a i. (C-19/01, C-50/01 a C-84/01, EU:C:2004:119), ako aj zo 17. novembra 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751), konštatoval, že hoci uvedená smernica umožňuje členským štátom určiť horné hranice platieb, ktoré vykoná záručná inštitúcia, stanovuje úplnú kompenzáciu neuspokojených mzdových nárokov pod týmito hornými hranicami. Za okolností vo veci samej z uplatnenia predmetných zákonných ustanovení vyplýva, že neuspokojené mzdové nároky neboli nahradené v celom rozsahu.

24 Uvedený súd tiež spresnil, že na rozdiel od toho, čo vo svojom rozhodnutí konštatoval prvostupňový súd, sa nezdá zrejmé, že pán Eschenbrenner má podľa nemeckého práva možnosť uplatniť si voči svojmu zamestnávateľovi nárok zodpovedajúci rozdielu medzi sumou insolvenčnej náhrady, vypočítanou podľa § 167 ods. 2 SGB III, a jeho predchádzajúcou hrubou mzdou.

25 Za týchto okolností Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Odvolací súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia, Mainz) rozhodol prerušiť konanie a podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Je zlučiteľné s ustanoveniami primárneho a/alebo sekundárneho práva Európskej únie [najmä s článkom 45 ZFEÚ a článkom 7 nariadenia č. 492/2011], že sa pri pracovníkovi, ktorý bol najprv zamestnaný v Nemecku a býva v inom členskom štáte, ktorý v Nemecku nie je povinný platiť daň z príjmov a pri ktorom insolvenčná náhrada podľa pre neho relevantných právnych predpisov nepodlieha dani, v prípade platobnej neschopnosti jeho zamestnávateľa fiktívne zrazia zo mzdy slúžiacej ako základ pre výpočet insolvenčnej náhrady, na ktorú má nárok, dane, ktoré by sa pri daňovej povinnosti pre daň z príjmov v Nemecku odviedli fiktívnou zrážkou z príjmu zo závislej činnosti, ak si tento pracovník už nemôže uplatňovať voči svojmu zamestnávateľovi nárok na zvyšok hrubého príjmu?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku je s ustanoveniami primárneho a/alebo sekundárneho práva Európskej únie zlučiteľné, ak si pracovník za daných okolností naďalej môže uplatňovať voči svojmu zamestnávateľovi nárok na zvyšok hrubého príjmu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či za okolností, ako sú tie vo veci samej, sa článok 45 ZFEÚ a článok 7 nariadenia č. 492/2011 majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa výška insolvenčnej náhrady, ktorú poskytuje členský štát cezhraničnému pracovníkovi, ktorý nie je platiteľ dane z príjmov v tomto štáte, ani nie je povinný platiť daň z tejto náhrady, určila odpočítaním zo mzdy, slúžiacej ako základ na výpočet uvedenej náhrady, dane z príjmov, ako sa uplatňuje v uvedenom štáte, čo vedie k tomu, že tento cezhraničný pracovník na rozdiel od osôb, ktoré majú bydlisko a pracujú v tom istom štáte, nedostane náhradu zodpovedajúcu jeho predchádzajúcej čistej mzde. Okrem toho sa tento súd pýta na vplyv, aký na túto analýzu má okolnosť, že taký cezhraničný pracovník si voči svojmu zamestnávateľovi nemôže uplatniť nárok zodpovedajúci časti jeho predchádzajúcej hrubej mzdy, ktorú nedostal z dôvodu tohto odpočtu.

27 Na úvod treba ozrejmiť daňové zaobchádzanie s insolvenčnou náhradou v prípade cezhraničných pracovníkov, ako je pán Eschenbrenner.

28 Podľa vnútroštátneho súdu je nesporné, že podľa článku 14 ods. 2 bodu 1 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom právomoc zdaniť sociálne výhody poskytnuté príslušnými orgánmi Spolkovej republiky Nemecko, ako je predmetná insolvenčná náhrada, má tento posledný uvedený štát. Rovnako tak z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že pán Eschenbrenner v prejednávanej veci nie je povinný platiť daň z insolvenčnej náhrady vo Francúzsku.

29 Navyše nemecká daňová úprava podľa § 3 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov oslobodzuje túto insolvenčnú náhradu od dane z príjmov.

30 Poskytnutie insolvenčnej náhrady tak za okolností, ako sú tie vo veci samej, nepodlieha dvojitému zdaneniu ani nemeckej dani z príjmov vo formálnom zmysle. Podlieha naopak fiktívnemu zohľadneniu dane vyberanej zrážkou z platu pána Eschenbrennera za predpokladu, že by bol v období pred vznikom platobnej neschopnosti svojho zamestnávateľa platiteľom dane z príjmov v Nemecku.

31 V tejto súvislosti sa okolnosti sporu vo veci samej líšia od okolností vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky zo 16. septembra 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), a z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), na ktoré odkazuje vnútroštátny súd a ktoré sa týkali situácií, v ktorých dotknuté dávky skutočne podliehali dani v dvoch členských štátoch. Na rozdiel od situácie dotknutej vo veci samej, právomoc zdaniť dávky, ktoré sú predmetom vecí, v ktorých boli vydané posledné uvedené rozsudky, totiž podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom, prislúcha jednému členskému štátu, zatiaľ čo uvedené dávky podliehali fiktívnemu odpočtu dane v inom členskom štáte (pozri rozsudky zo 16. septembra 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, body 11 a 24, ako aj z 28. júna 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, bod 34).

32 Ďalej v súvislosti s rovnosťou zaobchádzania článok 45 ods. 2 ZFEÚ uvádza, že voľný pohyb pracovníkov zahŕňa odstránenie akejkoľvek diskriminácie medzi pracovníkmi členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a iné pracovné podmienky. Toto ustanovenie je konkretizované v článku 7 ods. 2 nariadenia č. 492/2011, ktorý spresňuje, že pracovník, ktorý je štátnym príslušníkom členského štátu, požíva na území ostatných členských štátov rovnaké sociálne a daňové výhody ako vnútroštátni pracovníci.

33 Na úvod treba konštatovať, že spôsob výpočtu uvedený v § 167 ods. 2 SGB III nestanovuje rozdielne zaobchádzanie podľa štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov, pretože rozlíšenie medzi rozličnými kategóriami pracovníkov sa vykonáva najmä v závislosti od toho, či pracovník podlieha alebo nepodlieha zdaneniu v Nemecku.

34 Pán Eschenbrenner pred vnútroštátnym súdom v podstate tvrdí, že § 167 ods. 2 SGB III bez toho, aby bol priamou diskrimináciou založenou na štátnej príslušnosti, má voči nemu predsa nepriaznivý účinok v porovnaní so situáciou osôb, ktoré pracujú a majú bydlisko v Nemecku a dostávajú tú istú náhradu.

35 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zásada rovnosti zaobchádzania stanovená v článku 45 ZFEÚ, ako aj v článku 7 nariadenia č. 492/2011 zakazuje nielen priamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akékoľvek nepriame formy diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2016, Bragança Linares Verruga a i., C-238/15, EU:C:2016:949, bod 41, ako aj citovanú judikatúru).

36 Vnútroštátne ustanovenie treba napriek jeho uplatňovaniu bez ohľadu na štátnu príslušnosť považovať za nepriamo diskriminačné, ak je samotnou svojou povahou spôsobilé dotknúť sa viac migrujúcich pracovníkov než vnútroštátnych pracovníkov, pričom v dôsledku toho hrozí, že podstatnejšie

znevýhodní migrujúcich pracovníkov, pokiaľ nie je objektívne odôvodnené a primerané sledovanému cieľu (rozsudok z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26 a citovaná judikatúra).

37 Na určenie, či spôsob výpočtu insolvenčnej náhrady stanovený v § 167 ods. 2 SGB III je rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je v rozpore s článkom 45 ZFEÚ a článkom 7 nariadenia č. 492/2011, treba teda preskúmať, či cezhraničný pracovník, ako je pán Eschenbrenner, je pri zachovaní rovnakých podmienok v nevýhodnejšom postavení v porovnaní s osobou, ktorá pracuje a má bydlisko v Nemecku.

38 Podľa vnútroštátneho súdu osoby, ktoré pracujú a majú bydlisko v Nemecku, podľa § 167 ods. 1 SGB III dostávajú insolvenčnú náhradu, ktorá v zásade zodpovedá ich predchádzajúcej čistej mzde.

39 Naopak, pokiaľ ide o cezhraničných pracovníkov, ktorí nie sú platiteľmi dane z príjmov v Nemecku, rovnako ako pán Eschenbrenner, je uplatniteľný spôsob výpočtu insolvenčnej náhrady stanovený v § 167 ods. 2 SGB III, podľa ktorého treba na tento účel odpočítať z predchádzajúcej mzdy uvedeného pracovníka dane, ktorým by táto mzda podliehala, keby pracovník bol platiteľom dane z príjmov v Nemecku.

40 Podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom podliehala mzda pána Eschenbrennera, kým bol aktívny na trhu práce, dani z príjmov vo Francúzsku, pričom sadzba dane uplatniteľná v tomto členskom štáte bola ku dňu vzniku skutkových okolností vo veci samej nižšia než sadzba uplatniteľná v Nemecku. V prípade tohto cezhraničného pracovníka spôsob výpočtu uvedený v predchádzajúcom bode teda vedie nevyhnutne k tomu, že insolvenčná náhrada, ktorú dostal, nezodpovedá jeho predchádzajúcej čistej mzde.

41 Pokiaľ ide o zlučiteľnosť takého výsledku s článkom 45 ZFEÚ a s článkom 7 nariadenia č. 492/2011, treba pripomenúť, že ako bolo konštatované v bode 28 tohto rozsudku, právomoc zdaniť insolvenčnú náhradu v prejednávanej veci podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Francúzskom prislúcha Spolkovej republike Nemecko. Okolnosť, že tento štát oslobodzuje uvedenú náhradu od dane, pričom pre výpočet jej výšky stanovuje zrážku zodpovedajúcu dani z príjmov podľa sadzby dane uplatniteľnej v tomto štáte, nemení nič na závere, podľa ktorého vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej v zásade patrí do výkonu daňových právomocí tohto štátu.

42 Ako totiž na pojednávaní uviedla nemecká vláda, toto oslobodenie a fiktívna zrážka sú stanovené predovšetkým na ten účel, aby sa vzhľadom na veľké množstvo žiadostí o takú náhradu v prípade platobnej neschopnosti podniku, zabránilo dvojstupňovému postupu zdanenia spočívajúcemu v prvej fáze v zohľadnení hrubej mzdy na účely výpočtu uvedenej náhrady a v druhej fáze v zaťažení insolvenčnej náhrady daňou z príjmov.

43 Hoci je spôsob výpočtu výšky insolvenčnej náhrady cezhraničných pracovníkov, akým je pán Eschenbrenner, stanovený v § 167 ods. 2 SGB III, teda v ustanovení sociálneho práva, nemení to nič na tom, že uvedené ustanovenie odkazuje na daň z príjmov a že stanovuje povinnosť zohľadniť ju pri výpočte výšky uvedenej náhrady.

44 Z toho vyplýva, že účinok tejto vnútroštátnej právnej úpravy v oblasti voľného pohybu pracovníkov treba posudzovať s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa daňových opatrení.

45 Hoci je pravda, že členské štáty musia vykonávať svoju právomoc v oblasti priamych daní pri rešpektovaní práva Únie, a najmä základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ (pozri rozsudok z 23. februára 2016, Komisia/Maďarsko, C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171 a citovanú judikatúru), z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo Únie nebráni nepriaznivým dôsledkom na voľný pohyb pracovníkov vyplývajúcim z rozdielov medzi daňovými sadzbami v členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, body 47 a 53).

46 So zreteľom na rozdiely v právnych úpravách členských štátov v tejto oblasti môže byť rozhodnutie pracovníka odvolávať sa na voľný pohyb najmä podľa článku 45 ZFEÚ v jednotlivých prípadoch pre takého pracovníka z daňového hľadiska viac alebo menej výhodné či nevýhodné (pozri analogicky v súvislosti so zásadou zákazu diskriminácie rozsudky z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, bod 34, a z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 45; v súvislosti so slobodou usadiť sa rozsudky zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51, a z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, bod 43, a napokon v súvislosti s voľným pohybom kapitálu rozsudok zo 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 80).

47 Ak je v prejednávanej veci insolvenčná náhrada, ktorú dostal pán Eschenbrenner, nižšia než čistá mzda, ktorú poberal pred vznikom platobnej neschopnosti jeho zamestnávateľa, tento nepriaznivý dôsledok vyplýva iba z okolnosti, že sadzba dane v členskom štáte, ktorý priznáva insolvenčnú náhradu a ktorému prislúcha právomoc zdaniť túto náhradu, bola ku dňu určenia výšky tejto náhrady vyššia než sadzba uplatniteľná v členskom štáte, v ktorom mal pracovník bydlisko, keď bol aktívny na trhu práce.

48 Vplyv rozdielnych právnych úprav v oblasti daní, ako sú tie dotknuté vo veci samej, na výšku insolvenčnej náhrady, ktorú dostal cezhraničný pracovník, ako je pán Eschenbrenner, je náhodný v rozsahu, v akom závisí od osobitostí každého jednotlivého prípadu. Táto suma totiž môže byť vyššia alebo nižšia než predchádzajúca čistá mzda uvedeného pracovníka v závislosti od sadzby dane platnej v dotknutých členských štátoch.

49 V dôsledku toho v rozsahu, v akom nepriaznivý následok dotknutý vo veci samej vyplýva iba z rozdielov medzi sadzbami dane v dotknutých členských štátoch, nebráni článok 45 ZFEÚ a článok 7 nariadenia č. 492/2011 právnej úprave, ako je tá vo veci samej.

50 Tento záver nespochybňujú úvahy týkajúce sa smernice 2008/94, ktoré uviedol vnútroštátny súd.

51 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2008/94 sa táto smernica vzťahuje na nároky zamestnancov vyplývajúce z pracovných zmlúv alebo pracovnoprávnych vzťahov voči zamestnávateľom, ktorí sa nachádzajú v stave platobnej neschopnosti.

52 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je sociálnym cieľom tejto smernice zabezpečiť všetkým zamestnancom minimálnu ochranu na úrovni Európskej únie v prípade platobnej neschopnosti zamestnávateľa úhradou neuspokojených nárokov vyplývajúcich z pracovných zmlúv alebo pracovnoprávnych vzťahov a týkajúcich sa odmeny za stanovené obdobie (pozri rozsudok zo 17. novembra 2011, van Ardennen, C-435/10, EU:C:2011:751, bod 27 a citovanú judikatúru, ako aj v tomto zmysle rozsudok z 24. novembra 2016, Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, body 32 a 35).

53 Členské štáty sú teda oprávnené stanoviť hornú hranicu pre záruku vyplatenia neuspokojených nárokov a sú povinné zabezpečiť v rozsahu tejto hranice vyplatenie všetkých uvedených nárokov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2004, Barsotti a i., C-19/01, C-50/01 a C-84/01, EU:C:2004:119, bod 36).

54 Pokiaľ však záručné inštitúcie musia prevziať uvedené neuspokojené nároky najmä podľa článku 3 smernice 2008/94, prislúcha podľa článku 2 ods. 2 uvedenej smernice vnútroštátnemu právu vymedziť pojem „odmena“ a definovať jeho obsah (pozri rozsudok zo 16. júla 2009, Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, bod 28 a citovanú judikatúru).

55 V dôsledku toho je vecou vnútroštátneho práva členských štátov spresniť daňové zaobchádzanie s nevyplatenými odmenami, ak ich vyplatenie prevezmú záručné inštitúcie podľa smernice 2008/94. Takto spresnený režim však nemôže zasahovať do sociálneho cieľa uvedenej smernice, ako bol pripomenutý v bode 52 tohto rozsudku, a všeobecnejšie, nemôže byť v rozpore s právom Únie.

56 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že smernica 2008/94 nevyžaduje, aby členské štáty v prípade platobnej neschopnosti zamestnávateľa zabezpečili pracovníkovi kompenzáciu vo výške predchádzajúcej hrubej mzdy tohto pracovníka, vrátane predovšetkým časti tejto mzdy podliehajúcej zdaneniu.

57 Za týchto podmienok treba konštatovať, že smernica 2008/94 nevyžaduje, aby pracovník mal voči svojmu zamestnávateľovi nárok zodpovedajúci časti jeho predchádzajúcej hrubej mzdy podliehajúcej zdaneniu, ktorá nie je zahrnutá v poskytnutej insolvenčnej náhrade.

58 Táto okolnosť tak nemá vplyv na odpoveď, ktorú treba dať vnútroštátnemu súdu v súvislosti so súladom dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy s článkom 45 ZFEÚ a článkom 7 nariadenia č. 492/2011. Tieto posledné uvedené ustanovenia totiž nevyžadujú, aby cezhraničný pracovník, ako pán Eschenbrenner, dostal insolvenčnú náhradu zodpovedajúcu jeho predchádzajúcej hrubej mzde, ako to vyplýva z bodu 49 tohto rozsudku, a v dôsledku toho ani nevyžadujú, aby tento pracovník za okolností, ako sú tie vo veci samej, mal voči svojmu zamestnávateľovi nárok zodpovedajúci časti jeho predchádzajúcej hrubej mzdy, ktorá nie je zahrnutá v poskytnutej insolvenčnej náhrade.

59 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 45 ZFEÚ a článok 7 nariadenia č. 492/2011 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa za okolností, ako sú tie vo veci samej, výška insolvenčnej náhrady, ktorú poskytuje členský štát cezhraničnému pracovníkovi, ktorý nie je platiteľ dane z príjmov v tomto štáte, ani nie je povinný platiť daň z tejto náhrady, určila tak, že zo mzdy, slúžiacej ako základ na výpočet uvedenej náhrady, sa odpočíta daň z príjmov, ako sa uplatňuje v uvedenom štáte, čo vedie k tomu, že tento cezhraničný pracovník na rozdiel od osôb, ktoré majú bydlisko a pracujú v tom istom štáte, nedostane náhradu zodpovedajúcu jeho predchádzajúcej čistej mzde. V tejto súvislosti nie je relevantná okolnosť, že tento pracovník nemá voči svojmu zamestnávateľovi nárok zodpovedajúci časti jeho predchádzajúcej hrubej mzdy, ktorú nedostal z dôvodu tohto odpočtu.

O druhej otázke

60 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú položenú otázku.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 45 ZFEÚ a článok 7 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 492/2011 z 5. apríla 2011 o slobode pohybu pracovníkov v rámci Únie sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa za okolností, ako sú tie vo veci samej, výška insolvenčnej náhrady, ktorú poskytuje členský štát cezhraničnému pracovníkovi, ktorý nie je platiteľ dane z príjmov v tomto štáte, ani nie je povinný platiť daň z tejto náhrady, určila tak, že zo mzdy, slúžiacej ako základ na výpočet uvedenej náhrady, sa odpočíta daň z príjmov, ako sa uplatňuje v uvedenom štáte, čo vedie k tomu, že tento cezhraničný pracovník na rozdiel od osôb, ktoré majú bydlisko a pracujú v tom istom štáte, nedostane náhradu zodpovedajúcu jeho predchádzajúcej čistej mzde. V tejto

súvislosti nie je relevantná okolnosť, že tento pracovník nemá voči svojmu zamestnávateľovi nárok zodpovedajúci časti jeho predchádzajúcej hrubej mzdy, ktorú nedostal z dôvodu tohto odpočtu.

Podpisy