Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 7. září 2016 [1]

Věc C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
proti
Bundesagentur für Arbeit

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Zemský sociální soud Porýní-Falc, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Volný pohyb pracovníků — Článek 45 SFEU — Nařízení (EU) č. 492/2011 — Článek 7 — Zásada zákazu diskriminace — Příhraniční pracovník podléhající dani z příjmů v členském státu bydliště — Směrnice 2008/94/ES — Peněžitá náhrada poskytovaná členským státem zaměstnání v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele — Způsob výpočtu — Fiktivní odečtení daně z příjmů ze závislé činnosti uplatňované v členském státě zaměstnání“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Zemský sociální soud Porýní-Falc, Německo) a jež došla kanceláři Soudního dvora dne 22. září 2015, 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 [2].

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Alphonsem Eschenbrennerem, francouzským státním příslušníkem s bydlištěm ve Francii, a Bundesagentur für Arbeit (Spolkový úřad práce, Německo, dále jen „Bundesagentur“). Tento spor se týká skutečnosti, že Bundesagentur při stanovení částky peněžité náhrady, jež měla být vyplácena A. Eschenbrennerovi v důsledku úpadku jeho zaměstnavatele v Německu, fiktivně započetl německou daň z příjmů ze závislé činnosti.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. 2011, L 141, s. 1.

II – Právní rámec

A – *Mezinárodní právo*

3. Článek 13 Dohody mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění a o stanovení pravidel vzájemné administrativní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů a z majetku, jakož i v oblasti profesních a pozemkových daní (dále jen „daňová dohoda“), podepsané v Paříži dne 21. července 1959, stanoví:

„(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. […]

[…]

(5) a) Odchylně od [odstavce (1)] podléhají příjmy ze závislé činnosti osob, jež pracují v příhraniční oblasti smluvního státu a které 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 daňové dohody 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 současné nebo dřívější služby ve správě nebo ozbrojených složkách podléhají dani pouze v prvním uvedeném státě. […]

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

1. částky vyplácené na základě zákonného sociálního pojištění;

[…]“

B – *Unijní právo*

1. Nařízení č. 492/2011

5. Článek 7 zařazený do kapitoly I, nadepsané „Zaměstnávání, rovné zacházení a rodiny pracovníků“, v oddíle 2, nadepsaném „Výkon zaměstnání a rovnost zacházení“ nařízení č. 492/2011, zní:

„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.

[…]“

2. Směrnice 2008/94/ES

6. Článek 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. října 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele [3] stanoví:

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

[…]“

7. Článek 2 odst. 1 této směrnice vymezuje podmínky, za nichž je zaměstnavatel pro účely této směrnice považován za platebně neschopného. V odstavci 2 tohoto článku se stanoví:

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

[…]“

8. Článek 3 směrnice 2008/94 stanoví:

„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. Článek 4 směrnice 2008/94 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 tři poslední měsíce pracovního poměru přede dnem uvedeným v čl. 3 druhém pododstavci nebo po něm.

[…]

3. Členské 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 směrnice.

[…]“

3 — Úř. věst. 2008, L 283, p. 36.

C – *Německé právo*

10. Ustanovení § 3 Einkommensteuergesetz (zákon o daních z příjmů) stanoví:

„Výjimka se vztahuje na […]

2. […]

b) peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, […]“

11. Sozialgesetzbuch (sociální zákoník, dále jen „SGB“) v § 165 odst. 1 jeho třetí knihy (dále jen „SGB III“) stanoví:

„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 nároky na odměnu za práci. […]“

12. Ustanovení § 167 SGB III, nadepsané „Výše částky“, stanoví:

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

(2) Pokud pracovník

[…]2. nemá povinnost k dani z příjmů v tuzemsku a jeho peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem nepodléhá podle právních předpisů, které jsou pro něj relevantní, dani, odečte se od odměny za práci daň, která by byla v případě existence povinnosti k dani z příjmu v tuzemsku vybírána srážkou z této odměny za práci.“

13. Ustanovení § 169 první věty SGB III nese název „Zákonný přechod pohledávky“ a stanoví:

„Mzdové pohledávky, jež zakládají nárok na peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, přecházejí na Bundesagentur okamžikem podání žádosti o vyplacení této peněžité náhrady.“

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

14. Alphonse Eschenbrenner je francouzským státním příslušníkem s bydlištěm ve Francii. Od roku 1996 vykonával práci v podniku, který se nachází v Německu, jakožto příhraniční pracovník ve smyslu daňové dohody. Příjmy, které pobíral v Německu, tak podléhaly dani ve Francii.

15. Dne 29. června 2012 bylo vůči zaměstnavateli A. Eschenbrennera zahájeno insolvenční řízení.

16. Mzdy a platy A. Eschenbrennera byly do března 2012 vypláceny v plné výši. Předběžný insolvenční správce vyplatil A. Eschenbrennerovi zálohu na odměnu za práci ve výši 3 550,24 eura za období od 1. dubna 2012 do 28. června 2012. Podle osvědčení insolvenčního správce o výši peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele měl A. Eschenbrenner za uvedené období nárok na celkovou částku 5 571,88 eura[4].

4 — Od této částky byly odečteny příspěvky na sociální pojištění ve výši 1 094,57 eura (duben 2012 379,11 eura; květen 2012 371,23 eura; červen 2012 344,23 eura). Za měsíc duben obdržel A. Eschenbrenner navíc zálohu ve výši 36,90 eura jako vyúčtování nákladů, která již byla obsažena v částce 5 571,88 eura.

17. Dne 13. července 2012 podal A. Eschenbrenner žádost o peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele. Rozhodnutím ze dne 18. července 2012 mu byla přiznána peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele v celkové výši 356,77 eura. Bundesagentur vypočetl tuto částku tak, že od hrubé odměny A. Eschenbrennera za práci odečetl příspěvky na sociální pojištění, zálohu poskytnutou v dubnu 2012 a zálohu vyplacenou předběžným insolvenčním správcem a fiktivní srážku daně z příjmu ze závislé činnosti podle německého práva.

18. Alphonse Eschenbrenner ve stížnosti, kterou podal proti tomuto rozhodnutí, tvrdil, že odečet německé fiktivní daně z příjmu ze závislé činnosti je v rozporu s unijním právem, protože nemá v Německu žádnou daňovou povinnost. Rozhodnutím ze dne 18. září 2012 Bundesagentur tuto stížnost zamítl, jelikož nárok byl podle německých právních předpisů podle něho vypočten správně.

19. Dne 18. října 2012 podal A. Eschenbrenner žalobu u Sozialgericht (sociální soud). Tvrdil, že výpočet peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele podle § 167 odst. 2 bodu 2 SGB III je v rozporu s článkem 45 SFEU, neboť má podle něj negativní dopad na jeho postavení příhraničního pracovníka. Němečtí pracovníci totiž podle A. Eschenbrennera dostávají jako peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele částku, která odpovídá 100 % jejich dosavadního čistého příjmu, zatímco on jakožto příhraniční pracovník, který za běžné situace podléhá zdanění ve Francii, obdržel částku, která je podstatně nižší než jeho dosavadní čistý příjem, a to z důvodu, že byl proveden odpočet německé fiktivní daně z příjmu ze závislé činnosti, která je podstatně vyšší než ve Francii.

20. Sozialgericht (sociální soud) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. října 2013. Proti tomuto rozsudku podal A. Eschenbrenner dne 9. prosince 2013 odvolání k předkládajícímu soudu.

21. Předkládající soud má za to, že výše peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele by měla být v zásadě rovna čisté mzdě. Při použití způsobu výpočtu stanoveného v § 167 odst. 2 bodu 2 SGB III však v případě vyplácení této peněžité náhrady zahraničním pracovníkům nedochází k dorovnání dosavadní čisté odměny za práci. Předkládající soud uvádí, že v rozsudcích 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), Soudní dvůr považoval v obou rozhodnutích za nepřímou diskriminaci, pokud byly stanoveny fiktivní německé odpočty daní pro případ příspěvku na přechodnou dobu pro bývalé civilní pracovníky spojeneckých ozbrojených sil v Německu nebo při výpočtu doplatků v rámci režimu částečného pracovního úvazku zaměstnance v předdůchodovém věku.

22. Předkládající soud však uvádí, že na rozdíl od situace, jež byla předmětem obou posledně uvedených věcí, nevede § 167 odst. 2 bod 2 SGB III ve skutečnosti ke dvojímu zdanění, neboť v projednávané věci je při výpočtu peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele fiktivně odečtena pouze německá daň.

23. Předkládající soud má pochybnosti ohledně slučitelnosti výkladu Sozialgericht (sociální soud), podle něhož má příjemce peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele nadále vůči svému zaměstnavateli pohledávku týkající se té části hrubé mzdy, která podléhá dani, s unijním právem. I kdyby totiž příhraniční pracovník nadále měl pohledávku vůči svému zaměstnavateli, je od něho vyžadováno větší úsilí, a v konečném důsledku je méně chráněn než německý pracovník, neboť podle předkládajícího soudu není nepravděpodobné, že jeho pohledávka nebude při realizaci konkurzní podstaty splacena. Předkládající soud zdůrazňuje, že takový výklad by mohl být v rozporu se směrnicí 2008/94, jež v zásadě stanoví dorovnání nesplacených pohledávek v plné výši.

24. Za těchto podmínek se Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Zemský sociální soud Porýní-Falc) 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 příjmů v tuzemsku a jehož peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem nepodléhá podle právních předpisů, které jsou pro něj relevantní, dani – se v případě úpadku jeho zaměstnavatele fiktivně vybíraly z odměny za práci, která slouží jako základ pro výpočet jemu náležející peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, daně, které by byly v případě existence povinnosti k dani z příjmu v tuzemsku vybírány srážkou z odměny za práci, pokud pracovník již nemůže vůči svému zaměstnavateli uplatnit nárok na zbytek 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 vůči svému zaměstnavateli nárok na zbytek hrubé mzdy?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

25. Písemná vyjádření předložily německá vláda a Evropská komise. Výše uvedené přednesly ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 7. července 2016.

V – Analýza

26. Předkládající soud se prostřednictvím svých otázek, které je podle mého názoru vhodné posoudit společně, v podstatě táže, zda čl. 45 odst. 2 SFEU a článek 7 nařízení č. 492/2011 musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jakou je § 167 odst. 2 bod 2 SGB III, jež na rozdíl od situace platné pro pracovníky podléhající německé dani z příjmů [5] nezaručuje příhraničním pracovníkům, kteří nepodléhají dani z příjmů v Německu a jejichž peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele nepodléhá ve Francii dani, peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, která by odpovídala jejich dosavadní čisté odměně za práci.

27. Předkládající soud se rovněž táže, zda skutečnost, jestli má příhraniční pracovník možnost uplatnit vůči svému zaměstnavateli nárok na zbytek hrubé mzdy, má vliv na rozhodnutí v projednávané věci.

A – *Úvodní poznámky*

28. Peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem, kterou A. Eschenbrennerovi vyplácel Bundesagentur, má spojitost s mzdovými pohledávkami, jež vyplývají z pracovního vztahu za období od 1. dubna do 28. června 2012, tedy za dobu tří měsíců.

29. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že podle § 167 odst. 1 SGB III se peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele vyplácí ve výši čisté odměny za práci, která je rovna výši hrubé odměny za práci [6] po odpočtu německé daně z příjmů.

5 — Viz § 167 odst. 1 SGB III.

6 — Až do výše maximálního vyměřovacího základu pro příspěvky stanoveného v § 341 odst. 4 SGB III. O tuto horní mez se podle všeho ve věci v původním řízení nejedná.

30. Podle § 167 odst. 2 bodu 2 SGB III[7] se však v případě příhraničního pracovníka, jakým je A. Eschenbrenner, který nemá povinnost k dani z příjmů v Německu a jehož peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem nepodléhá podle ustanovení, jež se na A. Eschenbrennera vztahují ve Francii, dani, tato peněžitá náhrada sníží o fiktivní německou daň z příjmů.

31. Z toho vyplývá, že pokud se dotčení příhraniční pracovníci nacházejí ve stejné situaci jako pracovníci podléhající německé dani z příjmů, pokud jde o *výši* přiznané peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, neobdrží – na rozdíl od pracovníků, kteří mají daňovou povinnost v Německu – peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem ve výši odpovídající dosavadnímu čistému příjmu.

32. Peněžitá náhrada, kterou obdrží příhraniční pracovníci, jako je A. Eschenbrenner, tedy neumožňuje dorovnání jejich dosavadního čistého příjmu, neboť fiktivní část odpovídající německé dani z příjmů je vyšší, než kolik činí daň z příjmů, jež byla dosud[8] uplatňována ve Francii na základě daňové dohody.

B – *Neexistence dvojího zdanění a daňová pravomoc Spolkové republiky Německo*

33. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že opatření k zabránění dvojímu zdanění peněžitých náhrad v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele byla v německém právním řádu zavedena ustanovením čl. 14 odst. 2 bodu 1 daňové dohody, jež stanoví, že právo na zdanění peněžitých náhrad v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, vyplácených příhraničním pracovníkům, jako je A. Eschenbrenner, náleží výlučně Spolkové republice Německo, a dále že § 167 odst. 2 bod 2 SGB III[9] nevede ani k nebezpečí faktického dvojího zdanění.

34. Vzhledem k neexistenci dvojího zdanění si předkládající soud pokládá otázku, zda předmětná vnitrostátní právní úprava představuje diskriminační opatření vůči dotčeným příhraničním pracovníkům, které je neslučitelné s čl. 45 odst. 2 SFEU a článkem 7 nařízení č. 492/2011.

35. Ve věcech, v nichž byl vydán rozsudek ze dne 16. září 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 37)[10], a rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], vycházela úvaha Soudního dvora přinejmenším částečně ze skutečnosti, že příhraničním pracovník byl vystaven riziku dvojího zdanění.

7 — Podle německé vlády toto ustanovení představuje výjimku z pravidla stanoveného v § 167 odst. 1 SGB III.

8 — Tedy před platební neschopností jeho zaměstnavatele.

9 — Je třeba podotknout, že § 167 odst. 2 bod 2 SGB III, který stanoví zejména fiktivní srážku daní, není obsažen v německém daňovém zákoníku.

10 — Soudní dvůr v této věci v podstatě konstatoval, že zásada zákazu diskriminace brání vnitrostátní právní úpravě stanovené v kolektivní smlouvě, podle níž se částka sociální dávky, jako je částka dodatečné dočasné podpory, která doplňuje dávky poskytované z důvodu nezaměstnanosti, je přiznávána zaměstnancům v případě propuštění a vyplácí ji členský stát, ve kterém byl dotyčný zaměstnán, pracovníkovi, který má bydliště a podléhá dani v jiném členském státě, vypočítá tím způsobem, že daň z příjmu, jež má být odvedena v tomto státě, je při stanovení vyměřovacího základu této podpory fiktivně odečtena, zatímco podle dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou platy, mzdy a obdobné odměny zaměstnanců s bydlištěm mimo členský stát, v němž vykonávají pracovní činnost, zdaněny pouze v členském státě jejich bydliště.

11 — Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), byla dorovnávací částka, která je vyplácena zaměstnavatelem v rámci režimu práce na částečný pracovní úvazek zaměstnance v předdůchodovém věku, vypočítána tak, že se při určení vyměřovacího základu této dorovnávací částky fiktivně odečte daň ze mzdy pracovníka, kterou by odvedl v členském státě zaměstnání, kdežto podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění platy, mzdy a odměny, jež jsou obdobné těm, jež jsou vypláceny příhraničním pracovníkům, podléhají daňové povinnosti v členském státě jejich bydliště. V bodě 45 tohoto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že „[v] případě příhraničních pracovníků […] fiktivní použití sazby německé daně z příjmu brání tomu, aby vyplacená částka odpovídala přibližně 85 % čisté odměny za práci, kterou dosud pobírali za práci na plný pracovní úvazek, jak je tomu obecně v případě pracovníků s bydlištěm v Německu“.

36. Neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy podle ustálené judikatury i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím smluv či jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění. Přísluší jim přijmout opatření nezbytná k zamezení situacím dvojího zdanění zejména tím, že uplatní kritéria používaná v mezinárodní daňové praxi [12].

37. Domnívám se tudíž, že právo Spolkové republiky Německo zdanit peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem, vyplácenou příhraničním pracovníkům, jako je A. Eschenbrenner, v souladu s daňovou dohodou a vnitrostátními právními přepisy Spolkové republiky Německo nesmí být zpochybněno [13]. Z tohoto závěru (a zejména ze skutečnosti, že daňová dohoda byla v projednávané věci dodržena a že nedochází ke dvojímu zdanění) však automaticky nevyplývá, že je německá právní úprava v souladu s unijním právem [14].

C – *Zásada zákazu diskriminace, která je zakotvena v ustanoveních unijního práva a jež je předmětem první předběžné otázky*

38. V článku 45 odst. 2 SFEU se zakazuje jakákoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky. Ustanovení čl. 7 odst. 1 a 2 nařízení č. 492/2011 představuje pouze konkretizaci zásady zákazu diskriminace zakotvené v čl. 45 odst. 2 SFEU v oblastech týkajících se podmínek zaměstnávání, pracovních podmínek a přiznávání sociálních výhod. Ustanovení čl. 7 odst. 1 a 2 nařízení č. 492/2011 je tudíž nutno vykládat stejným způsobem jako ustanovení čl. 45 odst. 2 SFEU [15].

39. Zásada rovného zacházení stanovená jak článkem 45 SFEU, tak článkem 7 nařízení č. 492/2011 zakazuje nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace, které v důsledku použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku. Ustanovení vnitrostátního práva, byť se uplatňuje nezávisle na státní příslušnosti, musí být považováno za nepřímo diskriminační, pokud se může ve své podstatě dotýkat migrujících pracovníků více než tuzemských pracovníků, a pokud v důsledku toho existuje riziko, že prvně uvedení budou obzvláště znevýhodněni, ledaže by takové ustanovení bylo objektivně odůvodněné a přiměřené sledovanému cíli [16]. Aby opatření mohlo být kvalifikováno jako nepřímo diskriminační, není nutné, aby mělo za účinek upřednostňování všech tuzemských státních příslušníků nebo aby znevýhodňovalo pouze státní příslušníky jiných členských států s vyloučením tuzemských státních příslušníků [17].

40. Kromě toho zásada zákazu diskriminace nejen vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno různě, ale rovněž aby s rozdílnými situacemi nebylo zacházeno stejně [18].

12 — Viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, body 28, 29, 31 a 32 a zde citovaná judikatura).

13 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30).

14 — Kladu si ostatně otázku, zda Spolková republika Německo skutečně vykonala svou daňovou pravomoc ohledně peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, jež byla vyplacena A. Eschenbrennerovi, neboť v § 3 odst. 2 písm. b) Einkommensteuergesetz (zákon o daních z příjmů) jsou tyto náhrady osvobozeny od jakéhokoli zdanění, a protože cílem fiktivní srážky daně by ve skutečnosti mohlo být zajištění, aby příjemce neobdržel částku vyšší, než kolik činí čistá mzda, kterou by tento příjemce obdržel, pokud by se jeho zaměstnavatel nedostal do platební neschopnosti, byť to německá vláda na jednání nepřipustila. Je ostatně paradoxní odečítat od dávky, která podléhá dani, avšak která je osvobozena od daně v Německu, částku odpovídající dani ze mzdy stanovené podle německých předpisů (totiž pouhou obecnou sazbu bez případných odpočtů s ohledem na osobní a rodinnou situaci poplatníka), zatímco kdyby pracovník obdržel mzdu, podléhala by dani ve Francii!

15 — Viz rozsudky ze dne 20. června 2013, Giersch a další (C-20/12, EU:C:2013:411, bod 35), a ze dne 5. prosince 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 23 a citovaná judikatura).

16 — Viz rozsudek ze dne 5. prosince 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, body 25 a 26).

17 — Viz rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41).

18 — Viz rozsudek ze dne 16. září 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 22).

41. Je třeba podotknout, že předkládající soud nevyřešil jednoznačně otázku, zda peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem představuje „odměňování“ ve smyslu čl. 7 odst. 1 nařízení č. 492/2001 či „sociální výhodu“ ve smyslu čl. 7 odst. 2 téhož nařízení [19]. Avšak vzhledem k tomu, že podle této judikatury a v souladu s čl. 14 odst. 2 bodem 1 daňové dohody podléhá peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele zdanění v zemi, která tuto náhradu vyplácí [20], je podle mého názoru namístě z toho dovodit, že podle názoru tohoto soudu je tato náhrada vyplácena „na základě zákonného sociálního pojištění“ a představuje sociální výhodu. Je třeba rovněž uvést, že německá vláda ve svém vyjádření tvrdí, že peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem představuje sociální výhodu poskytovanou za účelem podpory zaměstnanosti.

42. Jak uvádí Komise ve svém písemném vyjádření, je v každém případě nerozhodné, zda peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem spadá pod ustanovení odstavce 1 nebo 2 článku 7 nařízení č. 492/2011, neboť obě tato ustanovení uplatňují zásadu rovného zacházení, která je zakotvena v čl. 45 odst. 2 SFEU.

43. Vedle článku 45 SFEU a článku 7 nařízení č. 492/2011 považuji za vhodné začlenit do úvah směrnici 2008/94, byť v předběžných otázkách není citována.

D – *Směrnice 2008/94*

44. Vzhledem k tomu, že směrnice 2008/94 zavádí v článku 3 povinnost uhradit nesplacené pohledávky zaměstnanců [21], je nutno otázku diskriminace, kterou pokládá předkládající soud ohledně peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem, která byla vyplácena A. Eschenbrennerovi, posoudit ve světle sociálního cíle zmíněné směrnice.

45. Soudní dvůr v tomto ohledu zdůraznil, že úhrada pohledávek týkajících se mzdy má ze své podstaty velký význam pro dotčené osoby [22].

46. V rozsudku ze dne 17. prosince 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, body 27 a 28), Soudní dvůr kromě toho konstatoval, že sociálním cílem směrnice Rady 80/987/EHS ze dne 20. října 1980 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele [23], jejíž ustanovení v podstatě odpovídají ustanovením směrnice 2008/94 [24], je zajistit všem zaměstnancům – na unijní úrovni – *minimální ochranu* [25] v případě platební neschopnosti zaměstnavatele, a to úhradou nesplacených pohledávek – odměny za práci – které vyplývají z pracovních smluv nebo pracovních poměrů a jež za dané období nebyly splaceny. Právě pro tyto účely článek 3 směrnice 2008/94 ukládá členským státům, aby přijaly opatření nezbytná k tomu, aby záruční instituce zajišťovaly, s výhradou článku 4 uvedené směrnice, úhradu uvedených nesplacených pohledávek zaměstnanců.

19 — V bodě 29 rozsudku ze dne 16. července 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), Soudní dvůr konstatoval, že je na vnitrostátním právu definovat právní povahu takových pohledávek, jako jsou pohledávky dotčené ve věci v původním řízení.

20 — Tedy v projednávané věci v Německu.

21 — Viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, bod 22).

22 — Viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, bod 44).

23 — Úř. věst. 1980, L 283, s. 23; Zvl. vyd. 05/01, s. 217, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/74/ES ze dne 23. září 2002 (Úř. věst. L 270, s. 10).

24 — V bodě 20 rozsudku ze dne 10. února 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), totiž Soudní dvůr konstatoval, že směrnice 2008/94 kodifikuje směrnici 80/987 a obsahuje v podstatě tatáž ustanovení jako posledně uvedená směrnice.

25 — V bodě 3 odůvodnění směrnice 2008/94 se stanoví, že „[j]e nezbytné přijmout předpisy na ochranu zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele a pro zaručení jejich minimální ochrany, především pro zaručení úhrady jejich nesplacených pohledávek, s ohledem na nezbytnost vyrovnaného hospodářského a sociálního rozvoje ve Společenství. Za tím účelem by členské státy měly zřídit instituce zajišťující úhradu nesplacených pohledávek zaměstnanců“.

47. Článek 4 směrnice 2008/94 poskytuje členským státům možnost omezit povinnost uhradit pohledávky stanovením referenčního období nebo záručního období anebo stanovením horní meze pro úhrady [26].

48. Členské státy mají v důsledku toho možnost omezit na základě čl. 4 odst. 1 směrnice 2008/94 povinnost uhradit pohledávky na určité období, stanovené v souladu s podmínkami uvedenými v čl. 4 odst. 2 této směrnice [27]. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru v tomto ohledu vyplývá, že peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem se v souladu s § 165 odst. 1 SGB III vztahuje na poslední tři měsíce pracovního poměru.

49. Podle čl. 4 odst. 3 prvního pododstavce směrnice 2008/94 mohou kromě toho členské státy stanovit horní mez pro záruky za úhradu nesplacených pohledávek zaměstnanců, aby se tak zabránilo vyplácení částek nad rámec sociálního cíle této směrnice. Soudní dvůr však konstatoval, že ačkoli jsou členské státy oprávněny stanovit horní mez pro záruky za úhradu nesplacených pohledávek, *mají povinnost zajistit, aby v rámci těchto mezí byly předmětné nesplacené pohledávky uhrazeny v plné výši* [28].

50. Článek 3 směrnice 2008/94 přitom sice stanoví, že záruční instituce zajišťují úhradu nesplacených pohledávek zaměstnanců, avšak souhlasím s vyjádřením německé vlády, podle něhož „[t]ato směrnice […] neobsahuje žádné ustanovení, jež by upravovalo otázku, zda se v tomto případě jedná o hrubou nebo čistou částku, a otázku, jakým způsobem má být případně s peněžitými náhradami v souvislosti s úpadkem zacházeno z daňového hlediska“. Směrnice 2008/94 totiž neupravuje daňový režim předmětných pohledávek. Vzhledem k chybějící harmonizaci na základě unijního práva tedy členské státy mají právo rozhodnout, zda peněžitou náhradu odpovídající nesplaceným pohledávkám zaměstnanců podrobí dani či nikoli.

51. Pokud jde o pracovníky, kteří mají bydliště v Německu, je peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem vyplácena ve výši čisté odměny za práci. Z toho vyplývá, že u těchto pracovníků peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem v zásadě odpovídá jejich čisté mzdě, kterou dosud pobírali jako činní pracovníci. Pro předmětné období jsou tudíž zpětně vytvořeny mzdové poměry těchto pracovníků v čistém vyjádření, neboť obdrží svou dosavadní čistou mzdu.

52. Pokud jde naproti tomu o příhraniční pracovníky, kteří se nacházejí v situaci A. Eschenbrennera, nelze v případě fiktivního odpočtu německé daně ze mzdy dosáhnout téhož výsledku při stanovení peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem podle § 167 odst. 2 bodu 2 SGB III [29].

53. Odečet německé fiktivní daně z příjmu ze závislé činnosti má totiž nepříznivé dopady na situaci příhraničních pracovníků, jako je A. Eschenbrenner, a znevýhodňuje tyto pracovníky vůči pracovníkům s bydlištěm v Německu. Ke zpětnému nastolení mzdových poměrů příhraničních pracovníků v čistém vyjádření na rozdíl od situace výše uvedených pracovníků nedochází [30].

26 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, Gomes Viana Novo a další (C-309/12, EU:C:2013:774, bod 22).

27 — Viz rozsudek ze dne 14. července 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, bod 20).

28 — 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). Vyplývá z něj, že článek 4 směrnice 2008/94 musí být vykládán restriktivně a v souladu se sociálním účelem směrnice, jímž je zajištění *minimální ochrany všem zaměstnancům*. Viz obdobně také rozsudek ze dne 14. července 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, bod 20).

29 — Viz obdobně rozsudek ze dne 16. září 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 28).

30 — Komise má za to, že je zneužívající uplatňovat srážky, jež by se neuplatnily v případě, kdyby k úpadku zaměstnavatele nedošlo.

54. Předmětná vnitrostátní právní úprava tedy podle všeho zachází s příhraničními pracovníky stejným způsobem jako s pracovníky s bydlištěm v Německu, ačkoli se tyto skupiny pracovníků nacházejí v situaci, která není srovnatelná [31]. Alphonse Eschenbrenner totiž před úpadkem svého zaměstnavatele podléhal dani ve Francii a jeho čistý příjem byl vyšší než čistý příjem zaměstnance, který se nacházel ve stejné situaci, avšak měl bydliště v Německu.

55. Německá vláda se domnívá, že hlavním účinkem ustanovení § 167 odst. 2 bodu 2 SGB III není znevýhodnění migrujících a příhraničních pracovníků. V závislosti na konkrétní situaci jednotlivých případů, a zejména na individuálních sazbách, jimž podléhají pracovníci v různých členských státech Unie, tak podle této vlády může mít toto ustanovení případ od případu příznivé či nepříznivé dopady na situaci příhraničního pracovníka podle toho, zda je vyšší daň německá či daň druhého členského státu.

56. Je nutno zdůraznit, že nepříznivé – či dokonce příznivé – dopady, jež mohou mít rozdíly v daňových sazbách členských států, jejichž stanovení spadá při neexistenci unijní právní úpravy v dané oblasti do pravomoci členských států, nemohou samy o sobě představovat diskriminaci zakázanou unijním právem [32].

57. Pokud však peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem, kterou vyplácí členský stát pracovníkovi-rezidentovi, odpovídá jeho čisté odměně za práci, kterou dosud v tomto zaměstnání pobíral, a jejím cílem je tudíž obnovit *status quo* z doby před úpadkem zaměstnavatele, což je v souladu s cílem směrnice 2008/94, musí tento členský stát zajistit stejné zacházení s příhraničními pracovníky [33].

58. V případě příhraničních pracovníků tedy fiktivní uplatnění německé daně z příjmu brání tomu, aby částka peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem odpovídala čisté odměně za práci, kterou pobírali dříve, na rozdíl od toho, jak je tomu v případě pracovníků s bydlištěm v Německu [34], a představuje diskriminaci v rozporu s článkem 45 SFEU a článkem 7 nařízení č. 497/2011 [35] [36].

59. Mám rovněž za to, že předmětná vnitrostátní právní úprava je v rozporu s článkem 3 směrnice 2008/94, neboť nezajišťuje, aby v rámci mezí stanovených v souladu s čl. 4 odst. 3 této směrnice byly předmětné nesplacené pohledávky uhrazeny v plné výši. Ačkoli totiž nelze zpochybnit existenci práva Spolkové republiky Německo na zdanění náhrady vyplacené z titulu těchto pohledávek, je výkon tohoto práva fiktivním uplatněním německé daně, která je v projednávané věci vyšší než dosud uplatňovaná daň francouzská, v rozporu s článkem 3 směrnice 2008/94 a režimem minimální ochrany stanoveným v této směrnici.

31 — Německá vláda se naopak domnívá, že příhraniční pracovníci a pracovníci s bydlištěm v Německu se nacházejí ve srovnatelné situaci.

32 — Viz obdobně rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, body 47 až 50).

33 — V tomto ohledu zdůrazňuji, že vzhledem k tomu, že smyslem peněžité náhrady v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, kterou Spolková republika Německo pracovníkovi vyplácí, je dorovnat mu jeho čistou mzdu, kterou dostával před vznikem úpadku zaměstnavatele, má tento členský stát při stanovení této náhrady právo odečíst od hrubé mzdy příhraničního pracovníka částku daně, kterou tento pracovník předtím platil. Proto se domnívám, že Spolková republika Německo je oprávněna odečíst od hrubé mzdy A. Eschenbrennera částku daně, kterou by tento pracovník odvedl ve Francii z téže mzdy před tím, než byl vyhlášen úpadek jeho zaměstnavatele.

34 — Viz obdobně rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 45).

35 — Je třeba zdůraznit, že předkládající soud neuvedl nic pro odůvodnění této diskriminace. Německá vláda se však domnívá, že „povinnost – byť nepřímá – uplatňovat daňová ustanovení jiných členských států by mohla vést k zamítavým rozhodnutím a nepřiměřenému zvýšení administrativních nákladů“. Mám za to, že je namístě tyto námitky zamítnout. V bodě 30 rozsudku ze dne 16. září 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), totiž Soudní dvůr rozhodl, že „[t]akovéto důvody […] nemohou v žádném případě odůvodnit nedodržování povinností vyplývajících ze Smlouvy o [FEU] Spolkovou republikou Německo“. Viz rovněž rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 48), a obdobně rozsudek ze dne 19. června 2014, Specht a další (C-501/12 až C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 77).

36 — Platí to tím spíše, pokud je cílem německé právní úpravy, která nezdaňuje peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, zajistit, aby tato náhrada nepřesahovala příjem, který by pracovník obdržel jako mzdu. Viz poznámka pod čarou 14 tohoto stanoviska. Z toho vyplývá, že Spolková republika Německo může fiktivně odečíst daň, kterou by dotčený pracovník musel zaplatit ve Francii. Viz poznámka pod čarou 33 tohoto stanoviska.

60. Navíc vzhledem k tomu, že na základě článku 3 směrnice 2008/94 musí úhradu nesplacených pohledávek zajišťovat *záruční instituce*, musí Bundesagentur zajistit vyplacení čisté odměny za práci jak pracovníkům-rezidentům, tak pracovníkům příhraničním. Z toho vyplývá, že skutečnost, že příjemce peněžní náhrady v souvislosti s úpadkem má nadále vůči svému zaměstnavateli pohledávku týkající se té části hrubé mzdy, která podléhá dani [37], není podle mého názoru relevantní a nemá vliv na rozhodnutí v projednávané věci.

VI – Závěry

61. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Zemský sociální soud Porýní-Falc) odpověděl takto:

„Článek 45 SFEU, článek 7 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie a článek 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. října 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele brání takové vnitrostátní právní úpravě, jež na rozdíl od situace platné pro pracovníky podléhající dani z příjmů v dotčeném členském státě nezaručuje příhraničním pracovníkům, kteří nepodléhají dani z příjmů v tomto členském státě a jejichž peněžitá náhrada v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele nepodléhá na základě ustanovení platných pro tyto pracovníky dani v jiném členském státě, peněžitou náhradu v souvislosti s úpadkem zaměstnavatele, která by byla rovnocenná jejich dosavadní čisté odměně za práci.“

37 — Zdůrazňuji, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že senáty Bundesarbeitsgericht (Spolkový pracovní soud, Německo) jsou rozděleny v otázce, zda má příhraniční pracovník nadále v tomto ohledu pohledávku vůči svému zaměstnavateli.