Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 7 września 2016 r.[1]

Sprawa C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
przeciwko
Bundesagentur für Arbeit

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (krajowy sąd spraw socjalnych kraju związkowego Nadrenii-Palatynat, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Swobodny przepływ pracowników — Artykuł 45 TFUE — Rozporządzenie (UE) nr 492/2011 — Artykuł 7 — Zasada niedyskryminacji — Pracownik przygraniczny podlegający obowiązkowi podatkowemu od całości dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania — Dyrektywa 2008/94/WE — Odprawa wypłacana przez państwo członkowskie miejsca zatrudnienia w wypadku niewypłacalności pracodawcy — Sposoby obliczania — Fikcyjne uwzględnienie podatku od wynagrodzeń obowiązującego w państwie członkowskim miejsca zatrudnienia

I – **Wprowadzenie**

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony w sekretariacie Trybunału w dniu 22 września 2015 r. przez Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (krajowy sąd spraw socjalnych kraju związkowego Nadrenii-Palatynat, Niemcy) dotyczy wykładni art. 45 TFUE i art. 7 rozporządzenia (UE) nr 492/2011 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii[2].

2. Powyższy wniosek został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Alphonsem Eschenbrennerem, obywatelem francuskim zamieszkałym we Francji a Bundesagentur für Arbeit (federalną agencją ds. zatrudnienia, Niemcy, zwaną dalej „agencją"). Spór ten dotyczy fikcyjnego uwzględnienia przez urząd podatkowy podatku od wynagrodzeń niemieckich przy ustalaniu wysokości odprawy pieniężnej należnej A. Eschenbrennerowi w związku z niewypłacalnością jego pracodawcy w Niemczech.

1 — Język oryginału: francuski.
2 — Dz.U. 2011, L 141, s. 1.

II – **Ramy prawne**

A – *Prawo międzynarodowe*

3. Artykuł 13 podpisanej w Paryżu w dniu 21 lipca 1959 r. między Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec umowy podatkowej o unikaniu podwójnego opodatkowania i wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz podatków od działalności gospodarczej i podatków gruntowych (zwanej dalej „umową podatkową") stanowi:

„(1) Z zastrzeżeniem poniższych postanowień, dochody uzyskane z pracy najemnej podlegają opodatkowaniu wyłącznie w umawiającym się państwie, w którym wykonywana jest własna działalność będąca źródłem tych dochodów. […]

[…]

(5) a) W drodze odstępstwa od [ust. (1)], dochody uzyskane z pracy najemnej osób pracujących w strefie przygranicznej umawiającego się państwa, które mają miejsce stałego zamieszkania w strefie przygranicznej innego umawiającego się państwa, do którego powracają zwykle każdego dnia, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym innym państwie;

[…]".

4. Artykuł 14 umowy podatkowej stanowi:

„(1) Uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, jak również emerytury, które jedno z umawiających się państw, kraj związkowy albo osoba prawna prawa publicznego tego państwa albo kraju związkowego wypłaca osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania w innym państwie za obecne lub wcześniejsze świadczenie pracy w administracji albo w siłach zbrojnych, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym państwie. […]

(2) Ustęp 1 zdanie pierwsze ma również zastosowanie:

1. Do kwot wypłaconych z tytułu ubezpieczeń społecznych;

[…]".

B – *Prawo Unii*

1. Rozporządzenie nr 492/2011

5. Artykuł 7 rozdziału I, zatytułowanego „Zatrudnienie, równość traktowania i rodziny pracowników" w sekcji 2, zatytułowanej „Zatrudnienie i równość traktowania" rozporządzenia nr 492/2011 ma następujące brzmienie:

„1. Pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego nie może być, na terytorium innego państwa członkowskiego, traktowany – ze względu na swą przynależność państwową – odmiennie niż pracownicy krajowi pod względem warunków zatrudnienia i pracy, w szczególności warunków wynagrodzenia, zwolnienia oraz, w przypadku utraty pracy, powrotu do pracy lub ponownego zatrudnienia.

2. Pracownik taki korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych, jak pracownicy krajowi.

[…]”.

3. Dyrektywa 2008/94

6. Artykuł 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/94/WE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ochrony pracowników na wypadek niewypłacalności pracodawcy[3] stanowi, co następuje:

„1. Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do roszczeń pracowników wynikających z umów o pracę lub stosunku pracy i istniejących wobec pracodawców, którzy są niewypłacalni w rozumieniu art. 2 ust. 1.

[…]”.

7. Artykuł 2 ust. 1 tej dyrektywy określa warunki, w jakich pracodawcę uważa się do celów tej dyrektywy za niewypłacalnego. Zgodnie z art. 2 ust. 2 tej dyrektywy:

„Niniejsza dyrektywa nie wpływa na przepisy prawa krajowego dotyczące definicji pojęć »pracownik«, »pracodawca«, »wynagrodzenie«, »prawo nabyte« i »prawo do nabycia uprawnień do świadczeń w przyszłości«.

[…]”.

8. Artykuł 3 dyrektywy 2008/94 stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie podejmują środki niezbędne, aby instytucje gwarancyjne zapewniły, z zastrzeżeniem art. 4, wypłatę należności z tytułu niezaspokojonych roszczeń pracowników, wynikających z umowy o pracę lub stosunku pracy, włączając w to, jeśli stanowi tak prawo krajowe, wypłatę odprawy w związku z ustaniem stosunku pracy.

Roszczenia przejmowane przez instytucję gwarancyjną to roszczenia z tytułu niewypłaconego wynagrodzenia za okres poprzedzający określony dzień ustalony przez państwa członkowskie lub, jeśli ma to zastosowanie, następujący po tym dniu”.

9. Artykuł 4 dyrektywy 2008/94 stanowi:

„1. Państwa członkowskie są uprawnione do ograniczania odpowiedzialności instytucji gwarancyjnych określonych w art. 3.

2. Jeżeli państwa członkowskie korzystają z prawa określonego w ust. 1, wskazują długość okresu, za który niezaspokojone roszczenia są zaspokajane przez instytucję gwarancyjną. Jednakże nie może to być okres krótszy niż okres obejmujący wynagrodzenie za trzy ostatnie miesiące stosunku pracy przed lub po dniu określonym w art. 3 akapit drugi.

[…]

3. Państwa członkowskie mogą ustalić pułapy wypłat dokonywanych przez instytucje gwarancyjne. Pułapy te nie mogą być ustalane poniżej poziomu zgodnego z celem społecznym niniejszej dyrektywy. Pułapy te nie mogą być ustalane poniżej poziomu zgodnego społecznie z celem społecznym niniejszej dyrektywy.

[…]”.

3 — Dz.U. 2008, L 283, s. 36.

C – *Prawo niemieckie*

10. Paragraf 3 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) stanowi, co następuje:

„Zwolnione są […]

2. […]

b) odprawa pieniężna, […]”.

11. Paragraf 165 ust. 1 księgi III Sozialgesetzbuch (kodeksu zabezpieczenia społecznego, zwanego dalej „SGB III”) ma następujące brzmienie:

„Pracownicy mają prawo do odprawy pieniężnej wówczas, gdy byli zatrudnieni na terytorium krajowym i gdy w wypadku zajścia niewypłacalności pracodawcy przysługuje im prawo wystąpienia z roszczeniami z tytułu wynagrodzenia za pracę za trzy ostatnie miesiące umowy o pracę. […]”.

12. Paragraf 167 SGB III, zatytułowany „Wysokość” ma następujące brzmienie:

„(1) Odprawa pieniężna jest wypłacana w wysokości wynagrodzenia netto za pracę, które odpowiada wynagrodzeniu za pracę brutto, w granicach pułapu naliczenia składek, o którym mowa w § 341 ust. 4 SGB III, pomniejszonemu o ustawowo przewidziane kwoty.

(2) Jeżeli pracownik

[…]2. nie podlega na terytorium krajowym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ani opodatkowaniu z tytułu odprawy pieniężnej zgodnie ze znajdującymi wobec niego zastosowanie przepisami, od kwoty wynagrodzenia należy potrącić podatki, które byłyby pobrane poprzez potrącenie z tego wynagrodzenia, gdyby podlegał na terytorium krajowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych”.

13. Paragraf 169 zdanie pierwsze SGB III, zatytułowany „Subrogacja”, stanowi:

„Roszczenia z tytułu niewypłaconego wynagrodzenia za pracę, które stoją u podstaw prawa do odprawy pieniężnej podlegają przeniesieniu w drodze subrogacji na [agencję], jeżeli złożony został wniosek o odprawę pieniężną”.

III – **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

14. Alphonse Eschenbrenner jest obywatelem francuskim zamieszkałym we Francji. Począwszy od 1996 r. był on zatrudniony w przedsiębiorstwie z siedzibą w Niemczech jako pracownik przygraniczny w rozumieniu umowy podatkowej. W rezultacie dochody uzyskiwane przez niego w Niemczech podlegały opodatkowaniu we Francji.

15. W dniu 29 czerwca 2012 r. wszczęto postępowanie upadłościowe wobec pracodawcy A. Eschenbrennera.

16. Alphonsowi Eschenbrennerowi wypłacono wynagrodzenia w całości do marca 2012 r. W ramach mechanizmu prefinansowania tymczasowy syndyk masy upadłościowej wypłacił A. Eschenbrennerowi za okres od 1 kwietnia do 28 czerwca 2012 r. wynagrodzenie w wysokości 3550,24 EUR. Zgodnie z zaświadczeniem na potrzeby odprawy pieniężnej, wystawionym przez syndyka masy upadłościowej,

A. Eschenbrennerowi przysługiwała za ww. okres łączna kwota w wysokości 5571,88 EUR [4].

17. W dniu 13 lipca 2012 r. A. Eschenbrenner złożył wniosek o przyznanie mu odprawy pieniężnej. Decyzją z dnia 18 lipca 2012 r. przyznano mu tę odprawę w łącznej wysokości 356,77 EUR. Przyjmując za punkt wyjścia wynagrodzenie za pracę brutto A. Eschenbrennera, agencja potrąciła składki na ubezpieczenie społeczne, wypłaconą w kwietniu 2012 r. kwotę oraz kwotę wypłaconą przez tymczasowego syndyka masy upadłościowej z tytułu prefinansowania, a także dokonała fikcyjnego uwzględnienia podatku od wynagrodzenia przewidzianego w prawie niemieckim.

18. W swoim odwołaniu od tej decyzji A. Eschenbrenner twierdził, że fikcyjne uwzględnienie niemieckiego podatku od wynagrodzeń jest sprzeczne z prawem Unii, ponieważ nie podlegał on w Niemczech obowiązkowi podatkowemu. Decyzją z dnia 18 września 2012 r. agencja oddaliła to odwołanie z tym uzasadnieniem, że wysokość odprawy została prawidłowo ustalona na podstawie obowiązujących przepisów niemieckich.

19. W dniu 18 października 2012 r. A. Eschenbrenner wniósł pozew do Sozialgericht (sądu pracy i ubezpieczeń społecznych). Podniósł on, że sposób obliczania wysokości odprawy pieniężnej przewidziany w § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III jest niezgodny z art. 45 TFUE, ponieważ negatywnie wpłynął na jego sytuację jako pracownika przygranicznego. Zdaniem A. Eschenbrennera niemieccy pracownicy otrzymują z tytułu odprawy pieniężnej kwotę odpowiadającą 100% ich wcześniejszego dochodu netto, podczas gdy posiadając status pracownika przygranicznego podlegającego normalnie opodatkowaniu we Francji otrzymał on kwotę, która jest znacząco niższa niż jego wcześniejszy dochód netto. Wynika to z faktu, iż fikcyjnie uwzględniono niemieckie stawki podatkowe, które są znacznie wyższe niż stawki obowiązujące we Francji.

20. Sozialgericht (sąd pracy i ubezpieczeń społecznych) oddalił pozew wyrokiem z dnia 16 października 2013 r. W dniu 9 grudnia 2013 r. A. Eschenbrenner wniósł do sądu odsyłającego apelację od tego wyroku.

21. Sąd odsyłający uważa, że wysokość odprawy pieniężnej powinna zasadniczo odpowiadać wysokości wynagrodzenia netto za pracę. Tymczasem zgodnie ze sposobem obliczania określonym w § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III odprawa ta nie pozwala pracownikom przygranicznym na uzyskanie kwoty równej dotychczasowemu wynagrodzeniu netto. Stwierdza on, że w wyrokach z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) oraz z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399) Trybunał uznał za pośrednią dyskryminację, odpowiednio, fikcyjne uwzględnienie podatku dochodowego należnego w Niemczech przy obliczaniu, po pierwsze, wysokości zasiłku pomostowego przyznawanego dawnym pracownikom cywilnym alianckich sił zbrojnych w Niemczech oraz, po drugie, dodatku wyrównawczego do wynagrodzenia wypłacanego pracownikom objętym systemem zatrudnienia w niepełnym wymiarze czasu pracy.

22. Sąd odsyłający zauważa jednak, że w odróżnieniu do sytuacji rozpatrywanej w tych dwóch sprawach, § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III nie prowadzi do faktycznego podwójnego opodatkowania, z uwagi na to, że wyłącznie podatek, jaki byłby należny w Niemczech podlega fikcyjnemu uwzględnieniu przy obliczaniu odprawy pieniężnej.

23. Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności z prawem Unii interpretacji przyjętej przez Sozialgericht (sąd pracy i ubezpieczeń społecznych), zgodnie z którą uprawniony do odprawy pieniężnej zachowuje roszczenie wobec pracodawcy w odniesieniu do reszty wynagrodzenia brutto podlegającej podatkowi. Nawet jeśli bowiem pracownik przygraniczny zachowuje roszczenie wobec pracodawcy, musi on ponieść wyższe koszty i w porównaniu z pracownikiem niemieckim jest

4 — Od wskazanej kwoty odliczono kwotę w wysokości 1094,57 EUR odpowiadającą składkom na ubezpieczenie społeczne, czyli odpowiednio 379,11 EUR za kwiecień, 371,23 EUR za maj, 344,23 EUR za czerwiec). Alphonse Eschenbrenner otrzymał dodatkowo zaliczkę w wysokości 36,90 EUR z tytułu zwrotu poniesionych kosztów, która to kwota została ujęta w kwocie 5571,88 EUR.

w mniejszym zakresie chroniony, ze względu na niewykluczoną – zdaniem sądu odsyłającego – możliwość niedojścia do skutku wypłaty z masy upadłości. Sąd odsyłający wskazuje, że taka interpretacja mogłaby być sprzeczna z dyrektywą 2008/94, która przewiduje, co do zasady, pełne wyrównanie niezaspokojonych roszczeń o wynagrodzenie za pracę.

24. W tych okolicznościach Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (krajowy sąd spraw socjalnych kraju związkowego Nadrenii-Palatynat) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy jest to zgodne z przepisami prawa pierwotnego lub wtórnego Unii Europejskiej [w szczególności z art. 45 TFUE […] i art. 7 rozporządzenia nr 492/2011], że w przypadku pracownika, który był zatrudniony w Niemczech, lecz zamieszkiwał w innym państwie członkowskim i zgodnie z obowiązującymi go przepisami nie podlegał w Niemczech opodatkowaniu podatkiem dochodowym ani w zakresie odprawy pieniężnej, podatki, które byłyby potrącane z wynagrodzenia, gdyby ten pracownik podlegał obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech są fikcyjnie odliczane od wynagrodzenia służącego za podstawę obliczenia wysokości należnej mu odprawy pieniężnej w razie niewypłacalności jego pracodawcy, jeżeli pracownik ten nie może już dochodzić od swojego pracodawcy wierzytelności odpowiadającej pozostałej należnej mu części wynagrodzenia brutto?

2) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy zgodność z przepisami prawa pierwotnego lub wtórnego Unii Europejskiej wymaga, by we wskazanej sytuacji pracownik mógł nadal dochodzić od swojego pracodawcy reszty wynagrodzenia brutto?”.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

25. Uwagi na piśmie zostały złożone przez rząd niemiecki oraz Komisję Europejską. Uwagi ustne zostały przez nich przedstawione na rozprawie, która odbyła się w dniu 7 lipca 2016 r.

V – **Analiza**

26. Poprzez swoje pytania, które uważam za stosowne zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 45 ust. 2 TFUE i art. 7 rozporządzenia (UE) nr 492/2011 należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III, które w odróżnieniu od sytuacji pracowników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Niemczech [5], nie zapewniają pracownikom przygranicznym – którzy nie podlegają w Niemczech opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ani opodatkowaniu w zakresie odprawy pieniężnej – odprawy pieniężnej odpowiadającej ich dotychczasowemu wynagrodzeniu netto.

27. Sąd odsyłający docieka również, czy istnienie lub brak możliwości dochodzenia przez pracownika przygranicznego od pracodawcy roszczenia w postaci reszty wynagrodzenia brutto ma wpływ na wynik niniejszej sprawy.

A – *Uwagi wstępne*

28. Odprawa pieniężna wypłacana A. Eschenbrennerowi przez agencję jest związana z roszczeniami o wynagrodzenie za pracę za okres od 1 kwietnia do 28 czerwca 2012 r., a więc okres trzech miesięcy.

5 — Zobacz § 167 ust. 1 SGB III.

29. Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że zgodnie z § 167 ust. 1 SGB III odprawa pieniężna jest wypłacana w wysokości wynagrodzenia netto za pracę, które odpowiada wynagrodzeniu za pracę brutto [6], pomniejszonemu o kwotę podatku dochodowego obowiązującego w Niemczech.

30. Tymczasem, zgodnie z § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III [7], w przypadku pracownika przygranicznego, takiego jak A Eschenbrenner, niepodlegającego w Niemczech opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ani opodatkowaniu w zakresie odprawy pieniężnej zgodnie z obowiązującymi go przepisami we Francji, odprawa ta podlega fikcyjnemu pomniejszeniu o kwotę podatku dochodowego obowiązującego w Niemczech.

31. Z powyższego wynika, że chociaż rozpatrywani pracownicy przygraniczni znajdują się w takiej samej sytuacji jak pracownicy podlegający podatkowi dochodowemu w Niemczech, jeśli chodzi o *wysokość* przyznawanej odprawy pieniężnej, to nie otrzymują oni, w odróżnieniu od pracowników podlegających podatkowi w Niemczech, odprawy pieniężnej odpowiadającej ich dotychczasowemu wynagrodzeniu netto za pracę.

32. Odprawa, którą pobierają nie umożliwia zatem wyrównania dotychczasowego wynagrodzenia netto za pracę pracownika przygranicznego, takiego jak A. Eschenbrenner, ponieważ fikcyjna składka odpowiadająca podatkowi dochodowemu obowiązującemu w Niemczech jest wyższa od składki odpowiadającej podatkowi dochodowemu obowiązującemu przedtem we Francji [8], zgodnie z umową podatkową.

B – *W przedmiocie braku podwójnego opodatkowania oraz właściwości podatkowej Republiki Federalnej Niemiec*

33. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika po pierwsze, że środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu odprawy pieniężnej zostały wprowadzone do niemieckiego porządku prawnego za pomocą art. 14 ust. 2 pkt 1 umowy podatkowej, która przewiduje, że prawo do opodatkowania odprawy pieniężnej pracowników przygranicznych, takich jak A. Eschenbrenner przysługuje wyłącznie Republice Federalnej Niemiec oraz po drugie, że § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III [9] nie pociąga za sobą tym bardziej ryzyka podwójnego opodatkowania z tego względu.

34. W świetle braku podwójnego opodatkowania sąd odsyłający stawia sobie pytanie, czy przepisy krajowe, takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego, są dyskryminujące względem pracowników przygranicznych, niezgodnie z art. 45 ust. 2 TFUE oraz art. 7 rozporządzenia nr 492/2011.

6 — W granicach pułapu obliczania składek, o którym mowa w § 341 ust. 4 SGB III. Nie wydaje się, aby ten pułap stanowił przedmiot sporu w postępowaniu głównym.

7 — Zgodnie z rządem niemieckim przepis ten stanowi wyjątek od zasady przewidzianej w § 167 ust. 1 SGB III.

8 — A więc przed wystąpieniem niewypłacalności jego pracodawcy.

9 — Należy zauważyć, że § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III, który przewiduje w szczególności fikcyjne odliczenie podatku, nie został zawarty w niemieckim kodeksie podatkowym.

35. W sprawach zakończonych wyrokami z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, pkt 37)[10] oraz z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11] rozumowanie Trybunału opierało się bowiem, przynajmniej w części, na okoliczności, że pracownik przygraniczny był narażony na ryzyko podwójnego opodatkowania.

36. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w braku unijnych przepisów ujednolicających lub harmonizujących państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania. To do państw członkowskich należy przyjęcie przepisów koniecznych do unikania przypadków podwójnego opodatkowania, w szczególności przy wykorzystaniu kryteriów, które zostały przyjęte w międzynarodowej praktyce podatkowej[12].

37. W związku z tym uważam, że przysługujące Republice Federalnej Niemiec prawo do opodatkowania odprawy pieniężnej pracowników przygranicznych, takich jak A. Eschenbrenner, zgodnie z umową podatkową oraz jej prawem krajowym, nie powinno być kwestionowane[13]. Wniosek ten (a w szczególności fakt, że w niniejszej sprawie umowa podatkowa jest przestrzegana oraz że nie występuje podwójne opodatkowanie) nie oznacza jednak automatycznie, że niemieckie przepisy krajowe są zgodne z prawem Unii[14].

C – *W przedmiocie zasady niedyskryminacji ustanowionej w przepisach prawa Unii wymienionych w pierwszym pytaniu prejudycjalnym*

38. Artykuł 45 ust. 2 TFUE zakazuje wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Artykuł 7 ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 492/2011 stanowi jedynie szczególne wyrażenie zasady niedyskryminacji zagwarantowanej w art. 45 ust. 2 TFUE w konkretnym obszarze warunków zatrudnienia i pracy. W konsekwencji wykładni art. 7 ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 492/2011 należy dokonywać w ten sam sposób, jak wykładni art. 45 ust. 2 TFUE[15].

10 — W sprawie tej Trybunał orzekł, że zasada niedyskryminacji stoi na przeszkodzie krajowej regulacji w postaci porozumienia zbiorowego, zgodnie z którą kwota świadczenia socjalnego, takiego jak zasiłek pomostowy („Überbrückungsbeihilfe"), przyznawanego z powodu bezrobocia pracownikom w przypadku zwolnienia i wypłacanego przez państwo członkowskie miejsca zatrudnienia pracownikowi, który ma miejsce zamieszkania i podlega opodatkowaniu w innym państwie członkowskim, obliczana jest w ten sposób, że należny w tym kraju podatek od wynagrodzenia jest fikcyjnie odliczany przy ustalaniu podstawy wymiaru tego zasiłku, podczas gdy zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania wynagrodzenia i podobne świadczenia na rzecz pracowników, którzy nie mają miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, opodatkowane są tylko w tym państwie członkowskim, w którym mają oni miejsce zamieszkania.

11 — W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), dodatek wyrównawczy wypłacany przez pracodawcę w ramach systemu stopniowego przechodzenia na emeryturę był obliczany w taki sposób, że podatek od wynagrodzeń należny w państwie członkowskim zatrudnienia był w sposób fikcyjny odejmowany przy określaniu podstawy obliczania tego dodatku, podczas gdy zgodnie z umową podatkową o unikaniu podwójnego opodatkowania uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia wypłacane pracownikom, którzy nie mieszkają w państwie członkowskim zatrudnienia, podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania tych pracowników. W pkt 45 tego wyroku Trybunał orzekł, że „w przypadku pracowników przygranicznych fikcyjne zastosowanie stawek niemieckiego podatku od wynagrodzeń uniemożliwia, by wypłacana kwota odpowiadała w przybliżeniu 85% uprzednio uzyskiwanego wynagrodzenia netto z tytułu zatrudnienia w pełnym wymiarze czasu pracy – przeciwnie niż ma to miejsce w przypadku pracowników mieszkających w Niemczech".

12 — Zobacz wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 28, 29, 31, 32 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

13 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 maja 1998 r., Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30).

14 — Zastanawiam się zresztą, czy Republika Federalna Niemiec faktycznie wykonywała kompetencje podatkowe w odniesieniu do odprawy pieniężnej wypłaconej A. Eschenbrennerowi, skoro § 3 pkt 2 lit. b) Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) zwalnia ten zasiłek z wszelkiego opodatkowania, a fikcyjne odliczenie podatku może mieć w rzeczywistości na celu zapewnienie, że uprawniony do odprawy nie otrzyma kwoty przekraczającej wynagrodzenie netto, jakie uzyskałby on gdyby jego pracodawca nie stał się niewypłacalny, i to nawet jeśli rząd niemiecki nie podniósł tego na rozprawie. Paradoksalne byłoby zresztą, aby móc odliczyć z odprawy podlegającej opodatkowaniu, lecz zwolnionej z podatku w Niemczech kwotę odpowiadającą podatkowi od wynagrodzeń obowiązującego w Niemczech (a więc wyłącznie ogólnej stawce bez uwzględnienia ewentualnych odliczeń związanych z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika), gdy tymczasem w przypadku wypłaty wynagrodzenia, podlegałby on opodatkowaniu we Francji!

15 — Zobacz wyroki: z dnia 20 czerwca 2013 r., Giersch i in. (C-20/12, EU:C:2013:411, pkt 35) oraz z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 23 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

39. Zasada równego traktowania, wpisana zarówno do art. 45 TFUE, jak i do art. 7 rozporządzenia nr 492/2011, zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej ze względu na przynależność państwową, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia wywierają w rzeczywistości ten sam skutek. Z wyjątkiem sytuacji, w której przepis prawa krajowego jest obiektywnie uzasadniony i proporcjonalny do realizowanego celu, to mimo że jest stosowany bez rozróżnienia ze względu na przynależność państwową należy uznać go za pośrednio dyskryminujący, gdy ze swej natury dotyka on bardziej pracowników migrujących niż pracowników krajowych i w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji [16]. Aby przepis można było zakwalifikować jako pośrednio dyskryminujący, nie jest konieczne, by skutkował on uprzywilejowaniem wszystkich obywateli danego państwa lub stawianiem w niekorzystnym położeniu jedynie obywateli innych państw członkowskich, z wyjątkiem własnych obywateli [17].

40. Ponadto, zasada niedyskryminacji wymaga nie tylko, by porównywalne sytuacje nie były traktowane w różny sposób, lecz również, by różne sytuacje nie były traktowane w identyczny sposób [18].

41. Należy zauważyć, że sąd odsyłający nie rozstrzyga w sposób jednoznaczny kwestii, czy odprawa pieniężna stanowi „wynagrodzenie" w rozumieniu art. 7 ust. 1 rozporządzenia nr 492/20[11] czy też „przywilej socjalny" w rozumieniu art. 7 ust. 2 tego rozporządzenia [19]. Zważywszy jednak, że zdaniem tego sądu i zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 umowy podatkowej odprawa pieniężna podlega opodatkowaniu w państwie, w którym została przyznana [20], należy moim zdaniem wywnioskować, że dla tego sądu odprawa jest wypłacana „z tytułu ubezpieczeń społecznych" i stanowi przywilej socjalny. Pragnę również zauważyć, że rząd niemiecki podniósł w swoich uwagach, że odprawa pieniężna stanowi przywilej socjalny przyznawany w celu promowania zatrudnienia.

42. W każdym razie, jak podniosła Komisja w swoich uwagach na piśmie, małe znaczenie ma kwestia, czy odprawa pieniężna jest objęta zakresem stosowania art. 7 ust. 1 rozporządzenia nr 492/2011, czy art. 7 ust. 2 tego rozporządzenia, ponieważ w obydwóch przepisach ma zastosowanie zasada równego traktowania ustanowiona w art. 45 ust. 2 TFUE.

43. Oprócz art. 45 TFUE i art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 uważam za stosowne włączyć do rozumowania dyrektywę 2008/94, nawet jeśli nie została ona przytoczona w pytaniach prejudycjalnych.

D – *Dyrektywa 2008/94*

44. Jako że dyrektywa 2008/94 w art. 3 wprowadza obowiązek wypłaty należności z tytułu niezaspokojonych roszczeń pracowników najemnych [21], kwestia dyskryminacji poruszona przez sąd odsyłający w odniesieniu do odprawy pieniężnej wypłaconej A. Eschenbrennerowi powinna być oceniana w świetle społecznego celu tej dyrektywy.

45. W tym względzie Trybunał podkreślił, że zaspokojenie wierzytelności płacowych ma ze swojej natury bardzo duże znaczenie dla zainteresowanych [22].

16 — Zobacz wyrok z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 25 i 26).

17 — Zobacz wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r. Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41).

18 — Zobacz wyrok z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537).

19 — W pkt 29 wyroku z dnia 16 lipca 2009 r., Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), Trybunał orzekł, że do prawa krajowego należy zdefiniowanie prawnego charakteru roszczeń, takich jak roszczenie stanowiące przedmiot postępowania głównego.

20 — A mianowicie, w niniejszym przypadku, w Niemczech.

21 — Zobacz wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, pkt 22).

22 — Zobacz wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, pkt 44).

46. Ponadto, w wyroku z dnia 17 listopada 2011 r., van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, pkt 27, 28), Trybunał orzekł, że cel dyrektywy Rady 80/987/EWG z dnia 20 października 1980 r. w sprawie ochrony pracowników na wypadek niewypłacalności pracodawcy[23], której przepisy odpowiadają co do zasady treści przepisów dyrektywy 2008/94[24] polega na zagwarantowaniu na szczeblu Unii Europejskiej wszystkim pracownikom najemnym *minimalnego poziomu ochrony*[25] w wypadku niewypłacalności pracodawcy, w postaci zaspokojenia roszczeń wynikających z umów o pracę lub ze stosunków pracy i dotyczących zapłaty należnego wynagrodzenia za dany okres. W tym właśnie celu art. 3 dyrektywy 80/987 zobowiązuje państwa członkowskie do podjęcia środków niezbędnych, aby instytucje udzielające gwarancji zapewniły, z zastrzeżeniem art. 4 tej dyrektywy, zaspokojenie omawianych roszczeń pracowników najemnych.

47. Artykuł 4 dyrektywy 2008/94 przyznaje państwom członkowskim prawo do ograniczania odpowiedzialności w zakresie wypłat poprzez ustalenie okresu referencyjnego albo gwarancyjnego lub pułapów wypłat[26].

48. W związku z tym, na mocy art. 4 ust. 1 dyrektywy 2008/94, państwa członkowskie mają prawo do ograniczania odpowiedzialności w zakresie wypłat za dany okres, ustalany zgodnie z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy[27]. W tym względzie z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że odprawa pieniężna obejmuje trzy ostatnie miesiące umowy o pracę, zgodnie z § 165 ust. 1 SGB III.

49. Ponadto, art. 4 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2008/94 przewiduje po stronie państw członkowskich prawo ustalania pułapu odpowiedzialności zaspokojenia roszczeń pracowników najemnych, aby uniknąć zapłaty kwot przekraczających społeczny cel tej dyrektywy. Trybunał orzekł jednak, że chociaż państwa członkowskie mają prawo ustalania pułapu odpowiedzialności zaspokojenia roszczeń pracowniczych, to *są one zobowiązane zapewnić, w granicach tego pułapu, zaspokojenie wszystkich przedmiotowych roszczeń*[28].

50. Tymczasem o ile art. 3 dyrektywy 2008/94 stanowi, że instytucje gwarancyjne zapewniają wypłatę należności z tytułu niezaspokojonych roszczeń pracowników najemnych, o tyle pragnę się przyłączyć do uwag rządu niemieckiego, zgodnie z którymi „[d]yrektywa ta nie zawiera jednak żadnego przepisu odnośnie do tego, czy chodzi w tym przypadku o kwotę brutto, czy też netto oraz w przedmiocie warunków opodatkowania, w stosownym przypadku, odprawy pieniężnej". Dyrektywa 2008/94 nie reguluje bowiem opodatkowania przedmiotowych roszczeń. Wobec braku harmonizacji w zastosowaniu prawa Unii, państwa członkowskie mają prawo opodatkować lub zaniechać opodatkowania odprawy odpowiadającej należnościom z tytułu niezaspokojonych roszczeń pracowników najemnych.

51. Jeżeli chodzi o pracowników mających miejsce zamieszkania w Niemczech, odprawa pieniężna jest wypłacana w wysokości wynagrodzenia netto za pracę. Oznacza to, że odprawa pieniężna stanowi co do zasady równowartość wynagrodzenia za pracę netto otrzymywanego dotychczas w charakterze pracowników czynnych zawodowo. W konsekwencji, sytuacja dotycząca wynagrodzeń netto tych pracowników w rozpatrywanym okresie została odtworzona z mocą wsteczną, ponieważ otrzymują oni wcześniejsze wynagrodzenie netto.

23 — Dz.U. 1980, L 283, s. 23, zmieniona dyrektywą 2002/74/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 września 2002 r. (Dz.U. L 270, s. 10).

24 — W pkt 20 wyroku z dnia 10 lutego 2011 r., Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66) Trybunał orzekł bowiem, że dyrektywa 2008/94 kodyfikuje dyrektywę 80/97 i co do zasady zawiera te same przepisy.

25 — Motyw 3 dyrektywy 2008/94 stanowi, że „[k]onieczne jest zapewnienie ochrony pracowników w przypadku niewypłacalności pracodawcy oraz w celu zapewnienia pracownikom minimalnego stopnia ochrony w szczególności dla zagwarantowania zaspokojenia roszczeń, biorąc pod uwagę konieczność zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznego we Wspólnocie. W tym celu państwa członkowskie powinny ustanowić instytucję, która gwarantuje płatność kwoty pozostającej do spłaty zainteresowanym pracownikom".

26 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., Gomes Viana Novo i in. (C-309/12, EU:C:2013:774, pkt 22).

27 — Zobacz wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, pkt 20).

28 — Zobacz wyrok z dnia 4 marca 2004 r., Barsotti i in. (C-19/01, C-50/01 i C-84/01, EU:C:2004:119, pkt 36). Wynika stąd, że wykładni art. 4 dyrektywy 2008/94 należy dokonywać w sposób ścisły i zgodny z jej celem społecznym, jakim jest zapewnienie *minimalnej ochrony wszystkim pracownikom*. Zobacz też na zasadzie analogii wyrok z dnia 14 lipca 1998 r., Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, pkt 20).

52. Jeżeli chodzi natomiast o pracowników przygranicznych znajdujących się w takiej sytuacji jak A. Eschenbrenner, fikcyjne odliczenie podatku od wynagrodzeń niemieckich przy ustalaniu odprawy pieniężnej, zgodnie z § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III, nie pozwala na osiągnięcie tego samego skutku [29].

53. Fikcyjne uwzględnienie podatku od niemieckich wynagrodzeń ma bowiem negatywny wpływ na sytuację pracowników przygranicznych, takich jak A. Eschenbrenner i działa na ich niekorzyść w porównaniu z pracownikami, którzy mają miejsce zamieszkania w Niemczech. W przeciwieństwie do tych ostatnich, sytuacja dotycząca wynagrodzeń netto pracowników przygranicznych w rozpatrywanym okresie nie została odtworzona lub przywrócona z mocą wsteczną [30].

54. Wydaje się zatem, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym dotyczą w jednakowy sposób pracowników przygranicznych oraz pracowników mających miejsce zamieszkania w Niemczech, podczas gdy ich sytuacja nie jest porównywalna [31]. Przed wystąpieniem niewypłacalności swojego pracodawcy A. Eschenbrenner podlegał opodatkowaniu we Francji i uzyskiwał wyższy dochód netto niż pracownik znajdujący się w identycznej sytuacji, lecz mający miejsce zamieszkania w Niemczech.

55. Rząd niemiecki uważa, że głównym celem § 167 ust. 2 pkt 2 SGB III nie jest stworzenie niekorzystnej sytuacji dla pracowników migrujących oraz pracowników przygranicznych. Zdaniem tego rządu, w zależności od szczególnych cech każdej rozpatrywanej sprawy, a w szczególności indywidualnych stóp podatkowych pracowników w poszczególnych państwach członkowskich Unii, przepis taki może, w każdym przypadku z osobna, wpływać korzystnie lub niekorzystnie na sytuację pracownika przygranicznego, w zależności od tego, czy wyższe opodatkowanie występuje w Niemczech, czy też w innym państwie członkowskim.

56. Należy podkreślić, że niekorzystne, czy nawet korzystne skutki, jakie mogą wywoływać różnice w stawkach opodatkowania państw członkowskich, których ustalanie, wobec braku uregulowań Unii w tej dziedzinie należy do kompetencji państw członkowskich, nie mogą jako takie stanowić dyskryminacji zakazanej w prawie Unii [32].

57. Jednak w przypadku, gdy odprawa pieniężna wypłacana przez państwo członkowskie pracownikowi zamieszkałemu w tym państwie odpowiada dotychczas uzyskiwanemu przez niego wynagrodzeniu netto z tytułu zatrudnienia i ma w efekcie na celu przywrócenie status quo istniejącego przed wystąpieniem niewypłacalności pracodawcy – co jest zgodne z celem dyrektywy 2008/94 – rzeczone państwo członkowskie powinno zapewnić takie samo traktowanie pracownikom przygranicznym [33].

29 — Zobacz na zasadzie analogii wyrok z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, pkt 28).

30 — Komisja uważa, że stosowanie potrąceń, które nie miałoby miejsca w przypadku wystąpienia niewypłacalności pracodawcy stanowi nadużycie.

31 — Rząd niemiecki uważa przeciwnie, że pracownicy przygraniczni i pracownicy mający miejsce zamieszkania w Niemczech znajdują się w porównywalnej sytuacji.

32 — Zobacz na zasadzie analogii wyrok z dnia 12 maja 1998 r., Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 47–50).

33 — Pragnę zauważyć w tym względzie, że z uwagi na to, iż odprawa pieniężna wypłacana pracownikowi przez Republikę Federalną Niemiec ma na celu przywrócenie mu wynagrodzenia netto, jakie otrzymywał przed wystąpieniem niewypłacalności pracodawcy, rzeczone państwo członkowskie ma prawo przy ustalaniu tej odprawy odliczyć od wynagrodzenia brutto pracownika przygranicznego kwotę podatku uiszczanego przez niego dotychczas. W konsekwencji uważam, że Republika Federalna Niemiec ma prawo odliczyć od wynagrodzenia brutto A. Eschenbrennera kwotę odpowiadającą podatkowi, jaki uiszczał we Francji od tego samego wynagrodzenia przed stwierdzeniem niewypłacalności jego pracodawcy.

58. W rezultacie w przypadku pracowników przygranicznych fikcyjne zastosowanie niemieckiego podatku od wynagrodzeń uniemożliwia to, by wypłacana kwota odpowiadała uprzednio uzyskiwanemu wynagrodzeniu netto z tytułu zatrudnienia – przeciwnie niż ma to miejsce w przypadku pracowników mieszkających w Niemczech [34] i stanowi dyskryminację niezgodną z art. 45 TFUE i art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 [35] [36].

59. Uważam również, że rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe naruszają art. 3 dyrektywy 2008/94, ponieważ nie zapewniają one, w granicach pułapu określonego zgodnie z art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, wypłaty wszystkich przedmiotowych należności z tytułu niezaspokojonych roszczeń. O ile bowiem przysługujące Republice Federalnej Niemiec prawo do opodatkowania odprawy wypłacanej z tytułu tych roszczeń nie może być kwestionowane, o tyle wykonywanie tego prawa poprzez fikcyjne odliczenie niemieckiego podatku, w tym przypadku wyższego od mającego uprzednio zastosowanie podatku francuskiego, narusza art. 3 dyrektywy 2008/94 oraz ustanowiony na mocy tej dyrektywy system minimalnej ochrony.

60. Co więcej, z uwagi na to, że zgodnie z art. 3 dyrektywy 2008/94 wypłata należności z tytułu niezaspokojonych roszczeń powinna być zapewniona przez *instytucje gwarancyjne*, agencja powinna zapewnić zarówno pracownikom krajowym, jak i pracownikom przygranicznym, zapłatę wynagrodzenia netto. Wynika stąd, że okoliczność, iż uprawniony do odprawy pieniężnej zachowuje ewentualnie [37] roszczenie względem swojego pracodawcy w odniesieniu do części podlegającego opodatkowaniu wynagrodzenia brutto nie jest moim zdaniem istotna i nie ma wpływu na wynik niniejszej sprawy.

VI – **Wnioski**

61. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania przedłożone przez Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (krajowy sąd spraw socjalnych kraju związkowego Nadrenii-Palatynat, Niemcy):

Artykuł 45 TFUE, art. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 492/2011 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii oraz art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/94/WE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ochrony pracowników na wypadek niewypłacalności pracodawcy stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które w odróżnieniu od sytuacji pracowników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w danym państwie członkowskim, nie zapewniają pracownikom przygranicznym, niepodlegającym w tym państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ani opodatkowaniu w zakresie odprawy pieniężnej na podstawie przepisów, które znajdują wobec nich zastosowanie w innym państwie członkowskim odprawy pieniężnej odpowiadającej ich dotychczasowemu wynagrodzeniu netto.

34 — Zobacz na zasadzie analogii wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 45).

35 — Należy zauważyć, że sąd odsyłający nie przywołał żadnego uzasadnienia tej dyskryminacji. Tymczasem zdaniem rządu niemieckiego „zobowiązanie, nawet pośrednie, stosowania przepisów podatkowych innych państw członkowskich mogłoby powodować decyzje odmowne, a także nieproporcjonalne zwiększenie wydatków administracyjnych". Uważam, że należy odrzucić te zastrzeżenia. W pkt 30 wyroku z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), Trybunał orzekł bowiem, że „powody tego rodzaju nie mogą w każdym razie usprawiedliwiać nieprzestrzegania zobowiązań wynikających z traktatu [FUE]". Zobacz też wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 48) oraz na zasadzie analogii wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Specht i in. (C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, pkt 77).

36 — Jest to tym bardziej istotne, że celem przepisów niemieckich, które nie opodatkowują odprawy pieniężnej jest zapewnienie, aby odprawa ta nie przekraczała kwoty, jaką otrzymałby uprawniony do niej z tytułu wynagrodzenia. Zobacz przypis 14 do niniejszej opinii. Potwierdza to fakt, że Republika Federalna Niemiec mogła dokonać fikcyjnego odliczenia podatku, jaki zainteresowany powinien był zapłacić we Francji. Zobacz przypis 33 do niniejszej opinii.

37 — Pragnę zauważyć, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że izby Bundesarbeitsgericht (federalnego sądu pracy) nie są zgodne co do kwestii, czy pracownik przygraniczny rzeczywiście zachowuje roszczenie w tym względzie przeciwko swojemu pracodawcy.