Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 7. septembra 2016 [1]

Vec C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
proti
Bundesagentur für Arbeit

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Odvolací súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Voľný pohyb pracovníkov — článok 45 ZFEÚ — Nariadenie (EÚ) č. 492/2011 — článok 7 — Zásada zákazu diskriminácie — Cezhraničný pracovník, ktorý má povinnosť platiť daň z príjmov v členskom štáte bydliska — Smernica 2008/94/ES — Náhrada vyplácaná členským štátom zamestnania pri platobnej neschopnosti zamestnávateľa — Spôsoby výpočtu — Zrážka fiktívnej dane z príjmov zo závislej činnosti v členskom štáte zamestnania“

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal 22. septembra 2015 do kancelárie Súdneho dvora Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Odvolací súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia), 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 [2].

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Alphonsom Eschenbrennerom, francúzskym štátnym príslušníkom, ktorý býva vo Francúzsku, a Bundesagentur für Arbeit (Spolkový úrad práce, Nemecko). Uvedený spor sa týka fiktívnej zrážky dane z nemeckých príjmov zo závislej činnosti, ktorú vykonal Spolkový úrad práce pri určovaní výšky insolvenčnej náhrady, na ktorú má pán Eschenbrenner nárok z dôvodu platobnej neschopnosti svojho zamestnávateľa v Nemecku.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. EÚ L 141, 2011, s. 1.

II – **Právny rámec**

A – *Medzinárodné právo*

3. Článok 13 daňovej dohody uzavretej 21. júla 1959 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 (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“), stanovuje:

„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. …

…

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 dohody stanovuje:

„1. Platy, mzdy a iné podobné odmeny, ako aj starobné dôchodky, ktoré jeden zo zmluvných štátov, spolková krajina alebo právnická osoba založená podľa verejného práva tohto štátu alebo spolkovej krajiny vypláca fyzickej osobe s bydliskom v druhom štáte za súčasnú alebo minulú 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;

…“

B – *Právo Únie*

1. Nariadenie č. 492/2011

5. Článok 7 nariadenia č. 492/2011, nazvaný „Zamestnanie a rovnosť zaobchádzania“, obsiahnutý v jeho oddiele 2 kapitole I, nazvanej „Zamestnanie, rovnaké zaobchádzanie a rodiny pracovníkov a rovnosť zaobchádzania“, znie:

„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.

…“

2. Smernica 2008/94/ES

6. Článok 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/94/ES z 22. októbra 2008 o ochrane zamestnancov pri platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa [3] stanovuje:

„1. 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. 1 tejto smernice vymedzuje podmienky, za akých sa zamestnávateľ na účely tejto smernice považuje za platobne neschopného. Podľa odseku 2 tohto článku:

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

…“

8. V článku 3 smernice 2008/94 sa stanovuje:

„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, ak to ustanovujú vnútroštátne predpisy, výplaty odstupného pri skončení pracovnoprávnych vzťahov.

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

9. Článok 4 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 zahrňujúce 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.

…“

3 — Ú. v. EÚ L 283, 2008, s. 36.

C – Nemecké právo

10. § 3 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené: …

2. …

b) insolvenčná náhrada, …“

11. V Sozialgesetzbuch Drittes Buch (Sociálny zákonník, Tretia kniha, ďalej len „SGB III“) sa v § 165 ods. 1 stanovuje:

„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. § 167 SGB III, nazvaný „Výška insolvenčnej náhrady“, stanovuje:

„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 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 podliehali dani z príjmu v tuzemsku.“

13. V prvej vete § 169 SGB III, nazvaného „Postúpenie nárokov“, sa stanovuje:

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

III – **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

14. Pán Eschenbrenner má francúzsku štátnu príslušnosť a býva vo Francúzsku. Od roku 1996 bol ako cezhraničný pracovník v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zamestnaný vo firme v Nemecku. Príjmy, ktoré mal v Nemecku, sa teda zdaňovali vo Francúzsku.

15. Dňa 29. júna 2012 sa začalo konkurzné konanie na majetok zamestnávateľa pána Eschenbrennera.

16. Mzdy a platy sa do marca 2012 vyplácali pánovi Eschenbrennerovi v plnej výške. Predbežný správca konkurznej podstaty zaplatil pánovi Eschenbrennerovi za obdobie od 1. apríla 2012 do 28. júna 2012 vo forme preddavku príjem zo závislej činnosti vo výške 3 550,24 eura. Podľa potvrdenia o výške insolvenčnej náhrady vystaveného správcom konkurznej podstaty mal pán Eschenbrenner za celé obdobie celkovo nárok na sumu 5 571,88 eura. [4]

4 — Od tejto sumy sa odpočítali príspevky na sociálne poistenie vo výške 1 094,57 eur (apríl 379,11 eur; máj 371,23 eura; jún 344,23 eura). Pán Eschenbrenner dostal okrem toho za mesiac apríl preddavok na výdavky vo výške 36,90 eur, ktorý je už v sume 5 571,88 eura zahrnutý.

17. Dňa 13. júla 2012 podal pán Eschenbrenner žiadosť o insolvenčnú náhradu. Rozhodnutím z 18. júla 2012 mu bola priznaná insolvenčná náhrada v celkovej výške 356,77 eura. Spolkový úrad práce odpočítal z hrubého príjmu pána Eschenbrennera zo závislej činnosti príspevky na sociálne poistenie, preddavok vyplatený v apríli 2012, ako aj preddavky uhradené predbežným správcom konkurznej podstaty a zrážku fiktívnej dane z príjmu zo závislej činnosti podľa nemeckej právnej úpravy.

18. V odvolaní podanom proti tomuto rozhodnutiu pán Eschenbrenner tvrdil, že zrážka fiktívnej dane z príjmov v Nemecku je v rozpore s právom EÚ, keďže v Nemecku nemá daňovú povinnosť. Rozhodnutím z 18. septembra 2012 Spolkový úrad práce toto odvolanie zamietol z dôvodu, že insolvenčná náhrada bola podľa platnej nemeckej právnej úpravy vypočítaná správne.

19. Dňa 18. októbra 2012 podal pán Eschenbrenner žalobu na Sozialgericht (súd rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia), v ktorej tvrdil, že výpočet insolvenčnej náhrady podľa § 167 ods. 2 bodu 2 SGB III je v rozpore s článkom 45 ZFEÚ, pretože sa nevýhodne prejavuje na jeho situácii cezhraničného pracovníka. Pán Eschenbrenner ďalej tvrdil, že nemeckí pracovníci dostávajú insolvenčnú náhradu vo výške zodpovedajúcej 100 % ich predošlého čistého príjmu, kým on ako cezhraničný pracovník, ktorý je za obvyklých okolností zdaňovaný vo Francúzsku, dostal sumu, ktorá bola výrazne nižšia ako jeho predošlý čistý príjem, a to z dôvodu zohľadnenia fiktívnej daňovej sadzby platnej v Nemecku, ktorá bola výrazne vyššia ako daňová sadzba vo Francúzsku.

20. Sozialgericht (súd rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia) žalobu zamietol rozsudkom zo 16. októbra 2013. Pán Eschenbrenner 9. decembra 2013 podal proti uvedenému rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd.

21. Vnútroštátny súd sa domnieva, že insolvenčná náhrada sa má v zásade rovnať čistému príjmu zo závislej činnosti. Vzhľadom na spôsob jej výpočtu, upravený v § 167 ods. 2 bode 2 SGB III, však pri zahraničných pracovníkoch nedochádza ku kompenzácii predchádzajúceho čistého príjmu zo závislej činnosti. Vnútroštátny súd tvrdí, že v rozsudkoch 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), dospel Súdny dvor k záveru, že zrážka fiktívnej dane z príjmu splatnej v Nemecku vykonaná pri výpočte jednak dočasného dodatočného príspevku pre bývalých civilných pracovníkov spojeneckých ozbrojených síl v Nemecku, a jednak pri výpočte doplatku ku mzde vyplácaný pracovníkom v pracovnom pomere na kratší pracovný čas, predstavuje nepriamu diskrimináciu.

22. Vnútroštátny súd však tvrdí, že na rozdiel od situácií, o aké ide v posledných dvoch uvedených veciach, nevedie § 167 ods. 2 bod 2 SGB III k dvojitému zdaneniu, pretože v prejednávanej veci dochádza pri výpočte insolvenčnej náhrady k fiktívnemu zohľadneniu výhradne dane splatnej v Nemecku.

23. Vnútroštátny súd má pochybnosti, či je výklad zo strany Sozialgericht, podľa ktorého si príjemca insolvenčnej náhrady môže nárok na zvyšok hrubého príjmu zo závislej činnosti naďalej uplatňovať voči zamestnávateľovi, zlučiteľný s právom Únie. Vnútroštátny súd sa totiž domnieva, že aj keby si cezhraničný pracovník mohol nárok na platbu naďalej uplatňovať voči zamestnávateľovi, na dosiahnutie uspokojenia tohto nároku by musel vynaložiť väčšiu námahu a celkovo by bol menej chránený než nemecký pracovník, pretože by pri speňažení konkurznej podstaty pravdepodobne nedošlo k uspokojeniu jeho nároku. Vnútroštátny súd tvrdí, že takýto výklad môže byť v rozpore so smernicou 2008/94, ktorá v podstate ustanovuje úplnú kompenzáciu neuspokojených mzdových nárokov.

24. Za týchto okolností Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Odvolací súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia) 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 tuzemsku 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 z príjmu zo závislej činnosti rozhodujúceho pre výpočet insolvenčnej náhrady, na ktorú má nárok, dane, ktoré by sa pri daňovej povinnosti pre daň z príjmov v tuzemsku odviedli 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?“

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

25. Nemecká vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. Ústne pripomienky predniesli na pojednávaní, ktoré sa konalo 7. júla 2016.

V – **Analýza**

26. Svojimi otázkami, ktoré považujem za vhodné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 45 ods. 2 ZFEÚ a článok 7 nariadenia č. 492/2011 vykladať v tom zmysle, že nebránia takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je § 167 ods. 2 bod 2 SGB III, ktorá cezhraničným pracovníkom, ktorí nemajú povinnosť platiť daň z príjmov v Nemecku a ani daň z insolvenčnej náhrady vo Francúzsku, nezabezpečuje na rozdiel od pracovníkov s daňovou povinnosťou v Nemecku [5] insolvenčnú náhradu vo výške ich predchádzajúceho čistého príjmu zo závislej činnosti.

27. Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či existencia alebo neexistencia možnosti pre cezhraničného pracovníka uplatniť si voči zamestnávateľovi nárok na nevyplatený daňový zvyšok hrubej mzdy ovplyvní rozhodnutie vo veci.

A – *Úvodné pripomienky*

28. Insolvenčná náhrada, ktorú pánovi Eschenbrennerovi vyplatil Spolkový úrad práce, sa viaže na mzdové nároky z pracovnoprávneho vzťahu za obdobie od 1. apríla do 28. júna 2012, čiže za tri mesiace.

29. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že podľa § 167 ods. 1 SGB III sa insolvenčná náhrada vypláca vo výške čistého príjmu pracovníka zo závislej činnosti, ktorý sa vypočíta ako hrubý príjem [6] znížený o daň z príjmu platnú v Nemecku.

5 — Pozri § 167 ods. 1 SGB III.

6 — Až do výšky maximálneho vymeriavacieho základu pre príspevky stanoveného v § 341 ods. 4 SGB III. O tento mzdový strop však nejde vo veci samej.

30. Podľa § 167 ods. 2 bod 2 SGB III[7] sa však cezhraničnému pracovníkovi, akým je aj pán Eschenbrenner, ktorý v Nemecku nemá povinnosť platiť daň z príjmu, a ani daň z insolvenčnej náhrady podľa pre neho relevantných právnych predpisov platných vo Francúzsku, od insolvenčnej náhrady fiktívne odpočíta daň z príjmu platná v Nemecku.

31. Z uvedeného vyplýva, že hoci je situácia cezhraničných pracovníkov rovnaká ako situácia pracovníkov povinných platiť daň z príjmov v Nemecku, v súvislosti s *výškou* priznanej insolvenčnej náhrady nedostávajú, na rozdiel od pracovníkov povinných platiť daň v Nemecku, insolvenčnú náhradu vo výške predchádzajúceho čistého príjmu zo závislej činnosti.

32. Náhrada, ktorú dostane cezhraničný pracovník, akým je aj pán Eschenbrenner, teda neumožní vykompenzovať jeho predchádzajúci čistý príjem zo závislej činnosti, pretože fiktívny podiel zodpovedajúci dani z príjmov platnej v Nemecku je vyšší ako daň z príjmov, ktorou sa predtým vo Francúzsku zdaňovali jeho príjmy[8] podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

B – *O neexistencii dvojitého zdanenia a daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko*

33. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia insolvenčnej náhrady sa do nemeckého právneho poriadku zaviedli jednak článkom 14 ods. 2 bodom 1 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorým sa ustanovuje, že právo zdaniť insolvenčnú náhradu cezhraničných pracovníkov, akým je aj pán Eschenbrenner, má výlučne Spolková republika Nemecko, a že jednak § 167 ods. 2 bod 2 SGB III[9] okrem toho nemá za následok faktické dvojité zdanenie.

34. Vzhľadom na neexistenciu dvojitého zdanenia si vnútroštátny súd kladie otázku, či dotknutá vnútroštátna právna úprava predstavuje diskriminačné opatrenie voči dotknutým cezhraničným pracovníkom, ktoré je nezlučiteľné s článkom 45 ods. 2 ZFEÚ a článkom 7 nariadenia č. 492/2011.

35. Vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky zo 16. septembra 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 37)[10], a z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], bolo odôvodnenie Súdneho dvora prinajmenšom sčasti založené na skutočnosti, že cezhraničný pracovník bol vystavený riziku dvojitého zdanenia.

36. Podľa ustálenej judikatúry v prípade neexistencie zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení na úrovni Európskej únie si členské štáty zachovávajú právomoc stanoviť prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci, najmä s cieľom zamedziť dvojité zdanenie. Majú povinnosť prijať potrebné opatrenia na zamedzenie situácií dvojitého zdanenia, a to najmä tým, že uplatnia kritériá používané v medzinárodnej daňovej praxi.[12]

7 — Podľa nemeckej vlády predstavuje toto ustanovenie výnimku z pravidla ustanovenú v § 167 ods. 1 SGB III.

8 — Čiže pred vznikom platobnej neschopnosti zamestnávateľa.

9 — Treba uviesť, že § 167 ods. 2 bod 2 SGB III, ktorý upravuje najmä zrážku fiktívnych daní, nie je v nemeckom daňovom zákonníku uvedený.

10 — V tejto veci Súdny dvor v podstate rozhodol, že zásada nediskriminácie bráni prijatiu alebo existencii takej vnútroštátnej úpravy obsiahnutej v kolektívnej zmluve, v zmysle ktorej sa výška sociálnej dávky, akou je dočasný príspevok vyplácaný prepusteným zamestnancom, viažuci sa na priznané dávky v nezamestnanosti, priznaný v členskom štáte zamestnania pracovníkovi, ktorý býva a má daňovú povinnosť v inom členskom štáte, vypočíta tak, že daň z príjmov, ktorá sa má odviesť v tomto členskom štáte, sa pri určovaní vymeriavacieho základu tohto príspevku fiktívne odpočíta, pričom však v zmysle zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa platy, mzdy a iné podobné odmeny poskytované pracovníkom, ktorí nemajú trvalý pobyt v členskom štáte, kde sú zamestnaní, zdaňujú iba v členskom štáte, kde títo pracovníci majú trvalý pobyt.

11 — Vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), sa doplatok, ktorý vypláca zamestnávateľ v rámci režimu postupného odchodu do dôchodku, vypočítal tak, že sa pri určovaní vymeriavacieho základu tohto doplatku fiktívne odpočítala daň zo mzdy, ktorú by mal pracovník zaplatiť v členskom štáte zamestnania, hoci v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia analogické príjmy, mzdy a odmeny vyplatené cezhraničným pracovníkom podliehajú dani v členskom štáte ich bydliska. V bode 45 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že „v prípade cezhraničných pracovníkov teda fiktívne uplatnenie nemeckej dane zo mzdy bráni tomu, aby sa zaplatená suma rovnala približne 85 % čistého príjmu poberaného v pracovnom pomere na plný úväzok, na rozdiel od toho, čo vo všeobecnosti platí pre pracovníkov s bydliskom v Nemecku“.

12 — Pozri rozsudok 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, body 28, 29, 31 a 32, a citovanú judikatúru).

37. Na základe uvedeného sa domnievam, že právo Spolkovej republiky Nemecko zdaňovať insolvenčnú náhradu cezhraničných pracovníkov, akým je pán Eschenbrenner, v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia a jej vnútroštátnou právnou úpravou nemožno spochybniť.[13] Tento záver (a konkrétne skutočnosť, že v tejto veci je dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia dodržaná a nedochádza k dvojitému zdaneniu), však automaticky neznamená, že nemecká právna úprava je v súlade s právom Únie.[14]

C – *O zásade zákazu diskriminácie zakotvenej v ustanoveniach práva Európskej únie, ktorej sa týka prvá prejudiciálna otázka*

38. Článok 45 ods. 2 ZFEÚ zakazuje akúkoľvek diskrimináciu pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a ostatné pracovné podmienky. Článok 7 ods. 1 a 2 nariadenia č. 492/2011 je len osobitným vyjadrením zásady zákazu diskriminácie, zakotvenej v článku 45 ods. 2 ZFEÚ, v osobitných podmienkach zamestnania a pracovných podmienkach, ako aj priznania sociálnych výhod. Článok 7 ods. 1 a 2 nariadenia č. 492/2011 by sa mal preto vykladať rovnako ako článok 45 ods. 2 ZFEÚ.[15]

39. Pravidlo rovnosti zaobchádzania stanovené tak v článku 45 ZFEÚ, ako aj v článku 7 nariadenia č. 492/2011 zakazuje nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj skryté formy diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k tomu istému výsledku. Ak vnútroštátne ustanovenie nie je objektívne odôvodnené a primerané sledovanému cieľu, treba ho napriek jeho uplatňovaniu bez ohľadu na štátnu príslušnosť považovať za nepriamo diskriminačné, ak je samotnou svojou povahou spôsobilé dotknúť sa viac migrujúcich pracovníkov ako tuzemských pracovníkov, pričom v dôsledku toho hrozí, že podstatnejšie znevýhodní migrujúcich pracovníkov.[16] Na to, aby bolo možné kvalifikovať určité opatrenie ako nepriamo diskriminačné, nie je nevyhnutné, aby zvýhodňovalo všetkých vnútroštátnych príslušníkov alebo znevýhodňovalo len štátnych príslušníkov iných členských štátov s výnimkou vnútroštátnych príslušníkov.[17]

40. Okrem toho zásada zákazu diskriminácie nevyžaduje iba to, aby sa porovnateľné prípady neposudzovali odlišne, ale aj to, aby sa rozdielne prípady neposudzovali rovnako.[18]

41. Treba poznamenať, že vnútroštátny súd zjavne necháva otvorenú otázku, či insolvenčná náhrada spadá pod „odmeňovanie“ v zmysle článku 7 ods. 1 nariadenia č. 492/2001, alebo predstavuje „sociálnu výhodu“ v zmysle článku 7 ods. 2 uvedeného nariadenia.[19] Keďže však podľa vnútroštátneho súdu a článku 14 ods. 2 bodu 1 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia je insolvenčná náhrada

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30).

14 — Ďalej by ma zaujímalo, či Spolková republika Nemecko skutočne uplatnila svoju daňovú právomoc vo vzťahu k insolvenčnej náhrade vyplatenej pánovi Eschenbrennerovi, pretože § 3 bod 2 písm. b) Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) oslobodzuje túto náhradu od akejkoľvek dane a odpočítanie fiktívnej dane môže v skutočnosti viesť k tomu, že príjemca nedostane vyššiu sumu ako čistý mesačný príjem zo závislej činnosti, ktorý by inak dosiahol, ak by sa jeho zamestnávateľ nedostal do platobnej neschopnosti, aj keď to nemecká vláda na pojednávaní nepripustila. Okrem toho je paradoxné odpočítať od insolvenčnej náhrady, ktorá je síce zdaniteľná, avšak v Nemecku oslobodená od dane, sumu rovnajúcu sa dani z príjmov zo závislej činnosti platnej v Nemecku (v skutočnosti podľa všeobecných daňových sadzieb bez prípadných zrážok vyplývajúcich z osobnej a rodinnej situácie daňovníka), hoci ak by sa nejaká mzda vyplácala, bola by zdaniteľná vo Francúzsku!

15 — Pozri rozsudky z 20. júna 2013, Giersch a i. (C-20/12, EU:C:2013:411, bod 35), a z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 23 a citovanú judikatúru).

16 — Pozri rozsudok z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, body 25 a 26).

17 — Pozri rozsudok z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41).

18 — Pozri rozsudok zo 16. septembra 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 22).

19 — V bode 29 rozsudku zo 16. júla 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), Súdny dvor rozhodol, že definovanie právnej povahy nárokov, akými sú tie, ktorých sa týka vec sama, je úlohou vnútroštátneho práva.

zdaniteľná v štáte, ktorý ju poskytol,[20] podľa môjho názoru z toho logicky vyplýva, že vnútroštátny súd by mal rozhodnúť, že insolvenčná náhrada sa vypláca „v rámci zákonného sociálneho poistenia“ a predstavuje sociálnu výhodu. Ďalej podotýkam, že nemecká vláda vo svojich pripomienkach tvrdí, že insolvenčná náhrada predstavuje sociálnu výhodu vyplácanú v rámci podpory v zamestnanosti.

42. V každom prípade, ako uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, nie je podstatné, či insolvenčná náhrada spadá pod odsek 1 alebo odsek 2 článku 7 nariadenia č. 492/2011, pretože oboma týmito ustanoveniami sa vykonáva zásada rovnosti zaobchádzania zakotvená v článku 45 ods. 2 ZFEÚ.

43. Okrem článku 45 ZFEÚ a článku 7 nariadenia č. 492/2011 považujem za vhodné zahrnúť do odôvodnenia aj smernicu 2008/94, aj keď nie je v prejudiciálnych otázkach uvedená.

D – *Smernica 2008/94*

44. Keďže smernica 2008/94 vo svojom článku 3 zavádza povinnosť výplaty neuspokojených nárokov zamestnancov[21], otázku diskriminácie predloženú vnútroštátnym súdom v súvislosti s insolvenčnou náhradou vyplatenou pánovi Eschenbrennerovi treba posúdiť z hľadiska sociálneho cieľa uvedenej smernice.

45. Súdny dvor v tejto súvislosti zdôraznil, že úhrady mzdových nárokov majú vzhľadom na svoju povahu pre dotknuté osoby mimoriadne veľký význam.[22]

46. Okrem toho v rozsudku zo 17. novembra 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, body 27 a 28), Súdny dvor rozhodol, že cieľom smernice Rady 80/987/EHS z 20. októbra 1980 o ochrane zamestnancov v prípade platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa[23], ktorej ustanovenia v podstate zodpovedajú ustanoveniam smernice 2008/94[24], je zabezpečiť *minimálnu ochranu*[25] pre všetkých zamestnancov v Európskej únii v prípade platobnej neschopnosti zamestnávateľa vyplatením neuspokojených nárokov vyplývajúcich z pracovnoprávnych zmlúv alebo pracovnoprávnych vzťahov voči zamestnávateľom, ktoré sa týkajú odmeny za určitú dobu. Na tieto účely článok 3 smernice 2008/94 ukladá členským štátom povinnosť, aby prijali potrebné opatrenia, ktorými zabezpečia, že záručné inštitúcie podľa článku 4 uvedenej smernice zaručia vyplatenie neuspokojených mzdových nárokov zamestnancov.

47. Článok 4 smernice 2008/94 poskytuje členským štátom možnosť obmedziť povinnosť vyplácania stanovením referenčného alebo záručného obdobia a/alebo stanovením hornej hranice platieb.[26]

48. Členské štáty majú teda podľa článku 4 ods. 1 smernice 2008/94 možnosť obmedziť vyplácanie na dané obdobie, stanovené podľa pravidiel ustanovených v článku 4 ods. 2 uvedenej smernice.[27] Z tohto hľadiska zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že insolvenčná náhrada sa vzťahuje na posledné tri mesiace pracovnej zmluvy, a to v súlade s § 165 ods. 1 SGB III.

20 — Čiže v prejednávanom prípade v Nemecku.

21 — Pozri rozsudok z 10. februára 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, bod 22).

22 — Pozri rozsudok zo 16. júla 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, bod 44).

23 — Ú. v. ES L 283, 1980, s. 2, zmenenej a doplnenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2002/74/ES z 23. septembra 2002 (Ú. v. ES L 270, s. 10; Mim. vyd. 05/004, s. 261).

24 — V bode 20 rozsudku z 10. februára 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), Súdny dvor dospel k záveru, že smernica 2008/94 kodifikuje smernicu 80/987 a obsahuje v podstate tie isté ustanovenia ako smernica 80/987.

25 — V odôvodnení 3 smernice 2008/94 sa stanovuje, že „treba zabezpečiť ochranu zamestnancov pri platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa a zaručiť im minimálny stupeň ochrany, najmä zaručiť výplatu ich neuspokojených nárokov, a zároveň prihliadať na potrebu vyváženého hospodárskeho a sociálneho rozvoja Spoločenstva. Na tento účel by členské štáty mali zriadiť orgán, ktorý zaručuje výplatu neuspokojených nárokov dotknutých zamestnancov“.

26 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. novembra 2013, Gomes Viana Novo a i. (C-309/12, EU:C:2013:774, bod 22).

27 — Pozri rozsudok zo 14. júla 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, bod 20).

49. Článok 4 ods. 3 prvý pododsek smernice 2008/94 navyše ustanovuje pre členské štáty možnosť, aby pre záruku vyplatenia neuspokojených mzdových nárokov zamestnancov stanovili hornú hranicu, a tým zabránili vyplácaniu súm presahujúcich rámec sociálneho cieľa uvedenej smernice. Súdny dvor však už v minulosti rozhodol, že ak by členské štáty boli oprávnené stanoviť hornú hranicu pre záruku vyplatenia neuspokojených nárokov, *boli by povinné zabezpečiť v rozsahu tejto hranice vyplatenie všetkých dotknutých neuspokojených nárokov*.[28]

50. Hoci však článok 3 smernice 2008/94 stanovuje, že záručné inštitúcie zaručia výplatu neuspokojených nárokov zamestnancov, pripájam sa k pripomienkam nemeckej vlády, podľa ktorých „však táto smernica neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by objasňovalo, či ide o hrubé hodnoty alebo čisté hodnoty a aký má byť spôsob daňového zaobchádzania s insolvenčnou náhradou“. Smernica 2008/94 totiž neupravuje daňové zaobchádzanie s dotknutými nárokmi. Vzhľadom na absenciu harmonizácie podľa práva Európskej únie majú teda členské štáty právo zdaniť alebo nezdaniť náhradu vo výške neuspokojených nárokov zamestnancov.

51. Pokiaľ ide o zamestnancov, ktorí bývajú v Nemecku, insolvenčná náhrada sa vypláca vo výške čistého príjmu zo závislej činnosti. Z toho pre zamestnancov vyplýva, že insolvenčná náhrada v podstate zodpovedá ich čistému príjmu zo závislej činnosti, ktorý mali ako aktívni zamestnanci. Stav z hľadiska čistého príjmu za predmetné obdobie sa pri týchto zamestnancoch retroaktívne obnovil, pretože majú svoj predchádzajúci čistý príjem zo závislej činnosti.

52. Naopak v prípade cezhraničných pracovníkov, ktorí sú v situácii, v akej sa nachádza pán Eschenbrenner, fiktívne odpočítanie nemeckej dane zo mzdy pri určovaní insolvenčnej náhrady v súlade s § 167 ods. 2 bodom 2 SGB III neumožňuje dosiahnuť rovnaký výsledok.[29]

53. Fiktívne zohľadnenie nemeckej dane zo mzdy má nepriaznivý vplyv na situáciu cezhraničných pracovníkov, akým je aj pán Eschenbrenner, ktorých znevýhodňuje oproti pracovníkom, ktorí bývajú v Nemecku. Na rozdiel od pracovníkov s bydliskom v Nemecku sa pri cezhraničných pracovníkoch retroaktívne opätovne nevytvoril, resp. neobnovil stav z hľadiska čistého príjmu za predmetné obdobie.[30]

54. Ukazuje sa teda, že dotknutá vnútroštátna právna úprava vedie k rovnakému zaobchádzaniu s cezhraničnými pracovníkmi, ako aj s pracovníkmi bývajúcimi v Nemecku aj napriek tomu, že ich situácia nie je porovnateľná.[31] Pred vznikom platobnej neschopnosti zamestnávateľa mal pán Eschenbrenner daňovú povinnosť vo Francúzsku a vyšší čistý príjem ako akýkoľvek zamestnanec nachádzajúci sa v rovnakej situácii ako on, avšak bývajúci v Nemecku.

55. Nemecká vláda sa domnieva, že hlavný účinok § 167 ods. 2 bod 2 SGB III nespočíva v znevýhodňovaní migrujúcich pracovníkov a cezhraničných pracovníkov. Zastáva názor, že v závislosti od osobitostí každého jedného prípadu, a najmä od jednotlivých daňových sadzieb vzťahujúcich sa na pracovníkov v rôznych členských štátoch Únie môže mať takéto ustanovenie v jednotlivých prípadoch priaznivý alebo nepriaznivý vplyv na situáciu cezhraničného pracovníka podľa toho, či je najvyššou daňou nemecká daň, alebo daň druhého členského štátu.

28 — Pozri rozsudok zo 4. marca 2004, Barsotti a i. (C-19/01, C-50/01 a C-84/01, EU:C:2004:119, bod 36). Z uvedeného rozsudku vyplýva, že článok 4 smernice 2008/94 by sa mal vykladať reštriktívne a v súlade so sociálnym cieľom smernice, ktorým je zabezpečiť *minimálnu ochranu všetkým zamestnancom*. Pozri tiež analogicky rozsudok zo 14. júla 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, bod 20).

29 — Pozri analogicky rozsudok zo 16. septembra 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, bod 28).

30 — Komisia sa domnieva, že nie je oprávnené vykonať zrážky, ktoré by neboli vykonané, ak by sa zamestnávateľ nedostal do platobnej neschopnosti.

31 — Nemecká vláda sa naopak domnieva, že situácia cezhraničných pracovníkov je porovnateľná so situáciou pracovníkov bývajúcich v Nemecku.

56. Treba zdôrazniť, že prípadné nepriaznivé, alebo dokonca priaznivé dôsledky rozdielov medzi daňovými sadzbami členských štátov, ktorých stanovenie patrí v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti do právomoci členských štátov, nezakladajú ako také diskrimináciu zakázanú právom Únie. [32]

57. Pokiaľ však insolvenčná náhrada, ktorú určitý členský štát vyplatil pracovníkovi rezidentovi, zodpovedá predchádzajúcemu čistému príjmu tohto pracovníka zo závislej činnosti, takže jej účelom je obnoviť pôvodný stav pred vznikom platobnej neschopnosti zamestnávateľa, čo je v súlade s cieľom smernice 2008/94, tento členský štát musí zabezpečiť, aby sa rovnako zaobchádzalo aj s cezhraničnými pracovníkmi. [33]

58. Fiktívne zdanenie nemeckých príjmov zo závislej činnosti pri cezhraničných pracovníkoch teda bráni tomu, aby sa výška insolvenčnej náhrady rovnala predtým poberanému čistému príjmu zo závislej činnosti na rozdiel od toho, čo vo všeobecnosti platí pre pracovníkov s bydliskom v Nemecku [34], a predstavuje diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 45 ZFEÚ a článkom 7 nariadenia č. 492/2011 [35] [36].

59. Domnievam sa preto, že dotknutá vnútroštátna právna úprava porušuje článok 3 smernice 2008/94, pretože nezabezpečuje vyplatenie všetkých dotknutých neuspokojených nárokov do výšky maximálnej hranice stanovenej v súlade s článkom 4 ods. 3 uvedenej smernice. Aj keby totiž právo Spolkovej republiky Nemecko zdaniť túto náhradu vyplatenú z dôvodu týchto nárokov nebolo spochybnené, uplatnenie tohto práva prostredníctvom fiktívneho odpočítania nemeckej dane, ktorá je v danom prípade vyššia ako predtým uplatniteľná francúzska daň, je v rozpore s článkom 3 smernice 2008/94 a s režimom minimálnej ochrany podľa tejto smernice.

60. Keďže okrem toho podľa článku 3 smernice 2008/94 výplatu neuspokojených nárokov zabezpečia *záručné inštitúcie*, Spolkový úrad práce je povinný zabezpečiť pracovníkom rezidentom, ako aj cezhraničným pracovníkom úhradu ich čistého príjmu zo závislej činnosti. Z uvedeného podľa môjho názoru vyplýva, že skutočnosť, že si príjemca insolvenčnej náhrady v relevantnom prípade zachová [37] nárok voči svojmu zamestnávateľovi na zvyšok svojej hrubej mzdy, nie je relevantná a nemá vplyv na rozhodnutie vo veci.

32 — Pozri analogicky rozsudok z 12. mája 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, body 47 až 50).

33 — V tejto súvislosti podotýkam, že keďže je účelom insolvenčnej náhrady, ktorú Spolková republika Nemecko vyplatila určitému pracovníkovi, obnoviť stav, pokiaľ ide o výšku jeho čistého príjmu zo závislej činnosti pred vznikom platobnej neschopnosti zamestnávateľa, tento členský štát je pri určovaní insolvenčnej náhrady oprávnený zraziť cezhraničnému pracovníkovi z jeho hrubého príjmu, ktorý mal zo závislej činnosti, sumu daní, ktoré tento pracovník predtým platil. Na základe toho sa domnievam, že Spolková republika Nemecko má právo zraziť z hrubého príjmu zo závislej činnosti pána Eschenbrennera sumu daní, ktoré pán Eschenbrenner platil vo Francúzsku ešte pred vznikom platobnej neschopnosti zamestnávateľa z toho istého príjmu zo závislej činnosti.

34 — Pozri analogicky rozsudok z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 45).

35 — Treba poznamenať, že vnútroštátny súd túto diskrimináciu nijako neodôvodnil. Nemecká vláda sa pritom domnieva, že „povinnosť, hoci aj nepriama, uplatňovať daňové predpisy iných členských štátov, by mohla viesť k prijatiu zamietavých rozhodnutí, ako aj k neprimeranému zvýšeniu administratívnych nákladov“. Domnievam sa, že tieto námietky treba zamietnuť. V bode 30 rozsudku zo 16. septembra 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), totiž Súdny dvor rozhodol, že „takéto dôvody v žiadnom prípade nemôžu odôvodniť nesplnenie si záväzkov vyplývajúcich zo [ZFEÚ] zo strany Spolkovej republiky Nemecko“. Pozri tiež rozsudok z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 48), a analogicky rozsudok z 19. júna 2014, Specht a i. (C-501/12 à C-506/12, C-540/12 a C-541/12, EU:C:2014:2005, bod 77).

36 — To platí obzvlášť v prípade, ak je cieľom nemeckej právnej úpravy, ktorá nezdaňuje insolvenčnú náhradu, zabezpečiť, aby táto náhrada nepresiahla sumu zodpovedajúcu príjmu zo závislej činnosti, ktorý by príjemca za iných okolností dosiahol. Pozri poznámku pod čiarou 14 týchto návrhov. To potvrdzuje, že Spolková republika Nemecko môže fiktívne zraziť daň, ktorú by dotknutý daňovník inak zaplatil vo Francúzsku. Pozri poznámku pod čiarou 33 týchto návrhov.

37 — Podotýkam, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že komory Bundesarbeitsgericht (Spolkový pracovný súd) nie sú názorovo jednotné, pokiaľ ide o to, či si cezhraničný pracovník skutočne môže naďalej uplatniť nárok voči svojmu zamestnávateľovi.

VI – **Návrh**

61. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Odvolací súd Porýnia-Falcka rozhodujúci vo veciach sociálneho zabezpečenia), takto:

Článok 45 ZFEÚ, článok 7 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 492/2011 z 5. apríla 2011 o slobode pohybu pracovníkov v rámci Únie a článok 3 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/94/ES z 22. októbra 2008 o ochrane zamestnancov pri platobnej neschopnosti ich zamestnávateľa bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá na rozdiel od situácie pracovníkov, ktorí sú v dotknutom členskom štáte povinní platiť daň z príjmov, nezabezpečuje cezhraničným pracovníkom, ktorí v uvedenom členskom štáte nie sú povinní platiť daň z príjmov a pri ktorých ani insolvenčná náhrada podľa pre nich relevantných predpisov nepodlieha dani v inom členskom štáte, insolvenčnú náhradu vo výške ich predchádzajúceho čistého príjmu zo závislej činnosti.