

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

2. ožujka 2017.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje radnika – članak 45. UFEU-a – Uredba (EU) br. 492/2011 – članak 7. – Jednakost postupanja – Pogrančni radnik koji je podvrgnut porezu na dohodak u državi članici boravišta – Naknada koju isplaćuje država članica zaposlenja u slučaju insolventnosti poslodavca – Način izračuna naknade zbog insolventnosti – Fiktivno uzimanje u obzir poreza na dohodak države članice zaposlenja – Naknada zbog insolventnosti koja je niža od ranije neto plaće – Bilateralni sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja”

U predmetu C-496/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Zemaljski socijalni sud Porajnja-Falaške u Mainzu, Njemačka), odlukom od 23. srpnja 2015., koju je Sud zaprimio 22. rujna 2015., u postupku

**Alphonse Eschenbrenner**

protiv

**Bundesagentur für Arbeit,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Prechal, A. Rosas (izvjestitelj), C. Toader i E. Jarašićnas, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. srpnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Bundesagentur für Arbeit, B. Klug, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, T. Henze i A. Lippstreu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Kellerbauer, M. Wasmeier i D. Martin, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2016.,

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 45. UFEU-a i članka 7. stavka 2. Uredbe (EU) br. 492/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. travnja 2011. o slobodi kretanja

radnika u Uniji (SL 2011., L 141, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 2., str. 264.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Alphonsea Eschenbrennera, francuskog državljanina koji je rezident u Francuskoj i radi u Njemačkoj, i Bundesagentura für Arbeit (Savezna agencija za zapošljavanje, Njemačka, u daljnjem tekstu: Agencija), povodom fiktivnog uzimanja u obzir njemačkog poreza na dohodak prilikom utvrđivanja iznosa naknade zbog insolventnosti koja je dodijeljena tom radniku.

## Pravni okvir

### *Međunarodno pravo*

3 Sukladno članku 13. Sporazuma od 21. srpnja 1959. sklopljenog između Francuske Republike i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i utvrđivanju pravila o uzajamnoj upravnoj i pravnoj pomoći u području poreza na dohodak i imovinu te području poreza naposlavanje i zemljište, kako je izmijenjen (u daljnjem tekstu: Francusko-njemački porezni sporazum):

„(1) U skladu s odredbama sljedećih stavaka, dohodak koji proizlazi iz nesamostalnog rada oporeziv je samo u državi ugovarateljici u kojoj se obavlja osobna djelatnost koja je izvor tog dohotka. Dohotkom od nesamostalnog rada smatraju se naknade, nadnice, plaće, otpremnine ili drugi primici kao i sližne povlastice isplaćene ili dodijeljene osobama različitima od onih iz članka 14.

[...]

(5) a) Odstupanjem od [stavka (1)], dohodak koji proizlazi iz nesamostalnog rada osoba koje rade u graničnom području države ugovarateljice i koje stalno prebivaju u graničnom području druge države ugovarateljice, kamo se uobičajeno vraćaju svaki dan, oporeziv je samo u toj drugoj državi;

[...]”

4 Članak 14. tog sporazuma određuje:

„(1) Nadnice, plaće i sližne naknade kao i mirovine koje je isplatila jedna od država ugovarateljica, Land ili javnopravna osoba te države ili Landa fizičkim osobama koje su rezidenti druge države s obzirom na trenutane ili prijašnje upravne ili vojne usluge oporezivi su samo u toj prvoj državi. [...]

(2) Odredbe stavka (1) rečenice 1. također se primjenjuju:

1. Na iznose isplaćene na temelju zakonskog socijalnog osiguranja;

[...]”

### *Pravo Unije*

Uredba br. 492/2011

5 Poglavlje I. Uredbe br. 492/2011 naslovljeno je „Zapošljavanje, jednako postupanje i obitelji radnika”. U odjeljku 2. tog poglavlja, naslovljenom „Zapošljavanje i jednako postupanje”, članak 7. te uredbe predviđa:

„1. Prema radniku koji je državljanin države članice ne smije se, zbog njegovog državljanstva, u drugoj državi članici postupati drukčije nego što se postupa prema domaćim radnicima kad je riječ o uvjetima zapošljavanja i rada, a posebno primicima od rada i otpuštanju te, ako postane nezaposlen, vraćanju na posao ili ponovnom zapošljavanju.

2. Takav radnik uživa jednake socijalne i porezne povlastice kao domaći radnici.

[...]

Direktiva 2008/94/EZ

6 U poglavlju I. Direktive 2008/94/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2008. o zaštiti zaposlenika u slučaju insolventnosti njihovog poslodavca (SL 2008., L 283, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 2., str. 128.), naslovljenom „Opseg i definicije”, članak 1. stavak 1. propisuje:

„Ova se Direktiva primjenjuje na potraživanja zaposlenika koja su nastala iz ugovora o radu ili radnih odnosa i koja postoje prema poslodavcima koji su insolventni u smislu članka 2. stavka 1.”

7 U članku 2. stavku 2. prvom podstavku navedene direktive propisano je:

„Ova Direktiva ne dovodi u pitanje nacionalno pravo koje se odnosi na definiciju izraza ‚zaposlenik’, ‚poslodavac’, ‚naknada za rad’, ‚stečeno pravo’ i ‚buduće pravo’.”

8 U poglavlju II. te iste direktive, naslovljenom „Odredbe o jamstvenim ustanovama”, članak 3. glasi:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale da jamstvene ustanove jamče, ovisno o članku 4., isplatu nepodmirenih potraživanja zaposlenika koja su nastala iz ugovora o radu ili radnih odnosa, uključujući, gdje je to predviđeno nacionalnim zakonodavstvom, isplatu otpremnina nakon prestanka radnog odnosa.

Zahtjevi za isplatu koje je preuzela jamstvena ustanova smatraju se nepodmirenim naknadama za rad u odnosu na razdoblje prije i/ili, prema potrebi, nakon datuma koji su odredile države članice.”

9 U istom poglavlju, članak 4. navedene direktive propisuje:

„1. Države članice mogu ograničiti obvezu plaćanja jamstvenih ustanova iz članka 3.

2. Ako države članice iskoriste mogućnost iz stavka 1., one navode trajanje razdoblja za koje jamstvena ustanova treba podmiriti nepodmirena potraživanja. Ipak, to razdoblje ne može biti kraće od razdoblja koje pokriva naknada za rad za posljednja tri mjeseca radnog odnosa prije i/ili nakon datuma iz drugog stavka članka 3.

[...]

3. Države članice mogu odrediti gornje granice za plaćanja od strane jamstvene ustanove. Te gornje granice ne smiju pasti ispod razine koja je u skladu sa socijalnim ciljem ove Direktive.

[...]"

### *Njemačko pravo*

10 Članak 3. stavak 2. točka (b) Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak) izuzima naknadu zbog insolventnosti iz poreza na dohodak.

11 Članak 165., naslovljen „Prava”, koji se nalazi u knjizi III. Sozialgesetzbuch (Socijalni zakonik, u daljnjem tekstu SGB III), pod naslovom „Promicanje zaposlenja”, u stavku 1. prvoj rečenici iznosi:

„Radnici imaju pravo na naknadu zbog insolventnosti kada su obavljali posao na nacionalnom području i u slučaju insolventnosti svojeg poslodavca nositelji potraživanja neisplaćenih plaća u zadnja tri mjeseca ugovora o radu.”

12 Sukladno članku 167. SGB-a III, naslovljenom „Iznos”:

„(1) Naknada zbog insolventnosti isplaćuje se u visini neto plaće koja je jednaka bruto plaći u okviru gornje mjesečne granice izračunava doprinosa iz članka 341. stavka 4. SGB-a III, umanjeno za zakonske odbitke.

(2) Ako zaposlenik

[...]

2. nije obveznik poreza na nacionalnom području niti je dužan platiti porez na naknadu zbog insolventnosti na temelju mjerodavnih odredaba,

od plaće valja odbiti poreze koji bi se naplatili zadržavanjem od te plaće da je radnik bio obveznik poreza na dohodak na nacionalnom području.”

13 Prva rečenica članka 169. SGB-a III, naslovljenog „Subrogacija”, glasi:

„Potraživanja zaposlenika koja daju pravo na naknadu zbog insolventnosti prenose se subrogacijom [Agenciji] kada se zahtijeva naknada zbog insolventnosti.”

### **Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja**

14 A. Eschenbrenner, francuski državljanin, živi u Rahlingu (Francuska), u blizini granice s Njemačkom. Od 1996. radio je kao vozač u poduzeću Philipp's Reisen u Pirmasensu (Njemačka). Prema potvrdi koju je sastavio voditelj nadležnog francuskog poreznog centra, A. Eschenbrenner zbog tog zaposlenja ispunjavao je potrebne uvjete kako bi se smatrao pograničnim radnikom smislu članka 13. stavka 5. točke (a) Francusko-njemačkog poreznog sporazuma i stoga je plaća koju je ostvarivao u Njemačkoj, primjenom odredaba navedenog sporazuma, bila podložna porezu u Francuskoj.

15 Dana 29. lipnja 2012. pokrenut je postupak zbog insolventnosti protiv poduzeća Philipp's Reisen. Iako je ono isplatilo plaće i nadnice u cijelosti do ožujka 2012., A. Eschenbrenner na dan pokretanja navedenog postupka zbog insolventnosti imao je potraživanje prema svojem poslodavcu od 5571,88 eura na ime svoje plaće dugovane za razdoblje od travnja do lipnja 2012.

16 Na ime svojeg nepodmirenog potraživanja zaposlenika, A. Eschenbrenner 13. srpnja 2012. zatražio je isplatu naknade zbog insolventnosti. Kako bi izračunala iznos te naknade, Agencija je od bruto plaće A. Eschenbrennera odbila iznos od 3550,24 eura, koji je dodijelio privremeni

ste?ajni upravitelj na ime predfinanciranja za razdoblje od 1. travnja do 28. lipnja 2012., kao i iznos koji odgovara doprinosima za socijalno osiguranje te predujam zbog troškova koji je dobio za travanj. Osim toga, to je tijelo na temelju ?lanka 167. stavka 2. SGB-a III odbilo od te pla?e iznos koji odgovara porezu na dohodak, izra?unan sukladno njema?kom pravu, koji za tri doti?na mjeseca iznosi, redom, 185, 175 i 173 eura. Posljedi?no, odlukom od 18. srpnja 2012. ukupan iznos od 356,77 eura dodijeljen je A. Eschenbrenneru na ime navedene naknade.

17 U svojem prigovoru na tu odluku A. Eschenbrenner u biti je iznio da je uzimanje u obzir poreza na poreznu stopu koja se primjenjuje u Njema?koj prilikom izra?una naknade zbog insolventnosti diskriminatorno te stoga protivno pravu Unije jer on nije bio porezni obveznik u Njema?koj. Odlukom od 18. rujna 2012. Agencija je odbila taj prigovor.

18 A. Eschenbrenner podnio je tužbu protiv odluke Agencije isti?u?i da metoda izra?una iznosa naknade zbog insolventnosti nije sukladna pravu Unije jer ne omogu?ava pograni?nim radnicima, poput A. Eschenbrennera, da ostvare naknadu zbog insolventnosti jednaku svojoj ranijoj neto pla?i. Za razliku od osoba koje rade i koje su rezidenti u Njema?koj, iznos navedene naknade za pograni?ne radnike niži je od njihove ranije neto pla?e, osobito zbog razlika izme?u poreznih stopa primjenjivih u Njema?koj i u Francuskoj. Nakon odbijanja njegove tužbe, A. Eschenbrenner podnio je žalbu pred Sozialgerichtom Speyer (Socijalni sud u Speyeru, Njema?ka).

19 Taj sud smatra da A. Eschenbrenner može dobiti spor samo pod uvjetom da zahtjev jednakosti postupanja s njema?kim radnicima, kako je predvi?en pravom Unije, isklju?ujefektivno uzimanje u obzir njema?kog poreza na dohodak, sukladno ?lanku 167. stavku 2. SGB-a III, prilikom izra?una iznosa naknade zbog insolventnosti. Utvr?uju?i da naknada zbog insolventnosti predstavlja socijalnu povlasticu u smislu ?lanka 7. Uredbe br. 492/2011, sud koji je uputio zahtjev isti?e da se, na temelju potonje odredbe, s pograni?nim radnicima ne može zbog njihova državljanstva postupati razli?ito nego s doma?im radnicima te osobito moraju imati iste socijalne i porezne povlastice kao potonji.

20 U tom pogledu Sud je ve? presudio da fiktivno odbijanje od njema?kog poreza na dohodak predstavlja neizravnu diskriminaciju, s jedne strane, u kontekstu izra?una iznosa privremenih dodatnih doplataka u korist bivših civilnih zaposlenika savezni?kih snaga u Njema?koj (presuda od 16. rujna 2004., Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) i, s druge strane, u okviru izra?una iznosa uve?anja nadnica ispla?enih radnicima koji rade u nepunom radnom vremenu prije odlaska u mirovinu (presuda od 28. lipnja 2012., Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Doduše, za razliku od situacija u dvama potonjim predmetima, ?lanak 167. stavak 2. SGB-a III ne dovodi do dvostrukog oporezivanja u okolnostima poput onih u glavnom postupku, s obzirom na to da je naknada zbog insolventnosti, na temelju ?lanka 14. stavka 2. to?ke 1. Francuskog-njema?kog poreznog sporazuma, oporeziva u državi koja dodjeljuje tu naknadu, da je naknada u Njema?koj oslobo?ena od poreza sukladno ?lanku 3. stavku 2. to?ki (b) Zakona o porezu na dohodak i da je stoga samo porez koji bi bio dugovan u Njema?koj fiktivno uzet u obzir prilikom izra?una naknade zbog insolventnosti.

22 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev smatra da iznos naknade zbog insolventnosti mora na?elno biti jednak ranijoj neto pla?i radnika. No, iako su primjenom metode izra?una predvi?ene u ?lanku 167. stavku 2. SGB-a III pograni?ni radnici u pogledu iznosa primljene naknade zbog insolventnosti stavljeni u položaj istovjetan onomu osoba koje su rezidenti i rade u Njema?koj, upravo ta metoda ne omogu?ava pograni?nim radnicima da ostvare kompenzaciju jednaku svojoj ranijoj neto pla?i.

23 Sud koji je uputio zahtjev osim toga pita se je li takav rezultat u skladu s Direktivom 2008/94. Upu?uju?i osobito na presude od 4. ožujka 2004., Barsotti i dr. (C-19/01, C-50/01 i C-84/01,

EU:C:2004:119) i od 17. studenoga 2011., van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751), taj sud smatra da – iako navedena direktiva omogućava državama članicama da odrede najviši iznos plaćanja koja izvršava jamstvena ustanova – ona ipak predviđa punu kompenzaciju nepodmirenih potraživanja zaposlenika nižu od tog najvišeg iznosa. U okolnostima ovog predmeta iz primjene predmetnih pravnih odredaba proizlazi da nepodmirena potraživanja zaposlenika nisu u potpunosti kompenzirana.

24 Taj sud također precizira da, suprotno onomu što je iznio sudac u prvom stupnju u svojoj odluci, ne proizlazi jasno da A. Eschenbrenner na temelju njemačkog prava raspoložbe moguće da protiv svojeg poslodavca iznese potraživanje koje odgovara razlici između iznosa naknade za insolventnost izražavanog na temelju članka 167. stavka 2. SGB-a III i iznosa njegove ranije bruto plaće.

25 U tim je okolnostima Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Zemaljski socijalni sud Porajnja-Falke u Mainzu) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li s odredbama primarnog i/ili sekundarnog prava Unije [osobito člankom 45. UFEU-a [...] i člankom 7. Uredbe (EU) br. 492/2011] spojivo da se radniku koji je prethodno zaposlen u Njemačkoj, rezident je u drugoj državi članici i u Njemačkoj nije obveznik poreza na dohodak niti poreza na temelju naknade zbog insolventnosti, prema odredbama koje su za njega relevantne, porezi koji bi bili odbijeni od plaće da je taj radnik bio obveznik poreza na dohodak u Njemačkoj, fiktivno odbiju od plaće koja služi kao osnovica za izražavanje iznosa naknade zbog insolventnosti na koju ima pravo u slučaju insolventnosti svojeg poslodavca, ako taj radnik protiv poslodavca više ne može podnijeti zahtjev s potraživanjem koje odgovara dijelu preostale dugovane bruto plaće?

2. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, postoji li spojivost s odredbama primarnog i/ili sekundarnog prava Europske unije ako radnik u navedenim okolnostima i dalje može podnijeti zahtjev za isplatu preostale bruto plaće protiv svojeg poslodavca?”

## **O prethodnim pitanjima**

### *Prvo pitanje*

26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u okolnostima poput onih u glavnom postupku člankom 45. UFEU-a i člankom 7. Uredbe br. 492/2011 tumačiti na način da im je protivno to da iznos naknade zbog insolventnosti koji je dodijelila jedna država članica pograničnom radniku koji nije ni obveznik poreza na dohodak u toj državi ni porezni dužnik na temelju te naknade, bude utvrđen tako da se od plaće koja je osnovica za izražavanje navedene naknade odbije porez na dohodak, kako je primjenjivo u navedenoj državi, s posljedicom da taj pogranični radnik, za razliku od osoba koje žive i rade u istoj državi, ne primi naknadu koja odgovara njegovoj ranijoj neto plaći. Osim toga, taj se sud pita o utjecaju na tu analizu okolnosti da takav pogranični radnik ne može protiv svojeg poslodavca istaknuti potraživanje koje odgovara dijelu njegove ranije bruto plaće koji nije ostvario zbog tog odbitka.

27 Uvodno valja izložiti porezni tretman naknade zbog insolventnosti u slučaju pograničnih radnika poput A. Eschenbrennera.

28 Prema sudu koji je uputio zahtjev, nesporno je da, sukladno članku 14. stavku 2. točki 1. Francusko-njemačkog poreznog sporazuma, ovlast oporezivanja socijalnih povlastica koje je dodijelilo nadležno tijelo Savezne Republike Njemačke, kao što je predmetna naknada zbog insolventnosti, pripada toj potonjoj državi. Također, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da u ovom slučaju A. Eschenbrenner faktično nije podložan porezu na temelju te naknade zbog insolventnosti u Francuskoj.

29 Nadalje, njemačko porezno zakonodavstvo oslobađa tu istu naknadu zbog insolventnosti od poreza na dohodak, sukladno članku 3. stavku 2. točki (b) Zakona o porezu na dohodak.

30 Također, dodjela naknade zbog insolventnosti u okolnostima iz glavnog postupka nije podložna ni dvostrukom oporezivanju ni njemačkom porezu na dohodak u formalnom smislu. Naprotiv, podložna je fiktivnom uzimanju u obzir poreza koji bi bio naplaćen zadržavanjem od plaće A. Eschenbrennera u slučaju da je tijekom razdoblja prije nastanka insolventnosti svojeg poslodavca bio obveznik poreza na dohodak u Njemačkoj.

31 U tom smislu, okolnosti glavnog postupka razlikuju se od onih koje su bile predmet presuda od 16. rujna 2004., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) i od 28. lipnja 2012., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), na koje upućuje sud koji je uputio zahtjev i koje se odnose na situacije u kojima su predmetna davanja doista bila podvrgnuta porezu u dvjema državama članicama. Naime, za razliku od situacije iz glavnog postupka, ovlast oporezivanja davanja u pitanju u predmetima koji su doveli do potonjih presuda na temelju Francusko-njemačkog poreznog sporazuma pripadaju jednoj državi članici, dok su navedena davanja bila podvrgnuta fiktivnom odbijanju od poreza u drugoj državi članici (vidjeti presude od 16. rujna 2004., Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, t. 11. i 24. i od 28. lipnja 2012., Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, t. 34.).

32 Zatim, kada je riječ o načelu jednakosti postupanja, članak 45. stavak 2. UFEU-a propisuje da slobodno kretanje radnika podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među radnicima iz država članica u vezi sa zapošljavanjem, primicima od rada i ostalim uvjetima rada. Ta je odredba konkretizirana u članku 7. stavku 2. Uredbe br. 492/2011, koji precizira da radnik koji je državljanin jedne države članice uživa iste socijalne i porezne povlastice na državnom području drugih država članica kao i radnici koji su državljani tih država članica.

33 Najprije valja utvrditi da metoda izražena iz članka 167. stavka 2. SGB-a III ne predviđa različit tretman ovisno o državljanstvu dotičnih radnika, s obzirom na to da je razlika između različitih kategorija radnika provedena osobito s obzirom na pitanje je li radnik porezni obveznik u Njemačkoj ili nije.

34 No, A. Eschenbrenner pred sudom koji je uputio zahtjev u bitnome ističe da članak 167. stavak 2. SGB-a III, iako ne dovodi do izravne diskriminacije utemeljene na državljanstvu, ipak proizvodi nepovoljan učinak za njega u odnosu na položaj osoba koje rade i žive u Njemačkoj i primaju istu naknadu.

35 U tom pogledu valja podsjetiti da načelo jednakosti postupanja iz članka 45. UFEU-a i iz članka 7. Uredbe br. 492/2011 zabranjuje ne samo izravnu diskriminaciju na temelju državljanstva nego i sve druge neizravne oblike diskriminacije koji, uz primjenu drugih kriterija razlikovanja, u stvarnosti dovode do istog rezultata (vidjeti u tom smislu presudu od 14. prosinca 2016., Bragança Linares Verruga i dr., C-238/15, EU:C:2016:949, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

36 Osim ako je objektivno opravdana i proporcionalna cilju koji želi postići, odredbu nacionalnog prava, iako je primjenjiva bez obzira na državljanstvo, treba smatrati neizravno diskriminatornom ako po samoj svojoj prirodi može više naštetiti radnicima migrantima nego

doma?im radnicima i ako stoga postoji opasnost da radnike migrante stavlja u osobito nepovoljan položaj (presuda od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26. i navedena sudska praksa).

37 Kako bi se odredilo predstavlja li metoda izra?una naknade zbog insolventnosti odre?ena ?lankom 167. stavkom 2. SGB-a III razliku u postupanju protivnu ?lanku 45. UFEU-a i ?lanku 7. Uredbe br. 492/2011, najprije valja ispitati je li pograni?ni radnik poput A. Eschenbrennera stavljen u nepovoljniji položaj u odnosu na osobu koja radi i živi u Njema?koj u istim okolnostima.

38 Prema sudu koji je uputio zahtjev, osobe koje rade i žive u Njema?koj sukladno ?lanku 167. stavku 1. SGB-a III ostvaruju iznos naknade zbog insolventnosti koji na?elno odgovara njihovoj ranijoj neto pla?i.

39 Naprotiv, kada je rije? o pograni?nim radnicima koji nisu obveznici poreza na dohodak u Njema?koj, poput A. Eschenbrennera, primjenjiva metoda izra?una iznosa naknade zbog insolventnosti predvi?ena je ?lankom 167. stavkom 2. SGB-a III, prema kojem u tu svrhu valja od ranije pla?e navedenog radnika odbiti poreze koji su trebali biti oduzeti od te pla?e da je radnik bio obveznik poreza na dohodak u Njema?koj.

40 No, primjenom Francusko-njema?kog poreznog sporazuma, pla?a A. Eschenbrennera, dok je taj radnik bio aktivan, bila je podvrgnuta porezu na dohodak u Francuskoj, pri ?emu je porezna stopa primjenjiva u toj državi niža od one primjenjive u Njema?koj. Stoga je u slu?aju tog pograni?nog radnika metoda izra?una iz prethodne to?ke nužno dovela do toga da naknada zbog insolventnosti koju je on ostvario nije odgovarala njegovoj neto pla?i.

41 U pogledu sukladnosti takvog rezultata s ?lankom 45. UFEU-a i ?lankom 7. Uredbe br. 492/2011, valja podsjetiti da, kao što je to utvr?eno u to?ki 28. ove presude, u ovom slu?aju ovlast oporezivanja naknade zbog insolventnosti na temelju Francusko-njema?kog poreznog sporazuma pripada Saveznoj Republici Njema?koj. Okolnost da ta država navedenu naknadu osloba?a poreza, predvi?aju?i za njezin izra?un odbitak koji odgovara porezu na dohodak s poreznom stopom koja je na snazi u toj državi, ništa ne mijenja u pogledu zaklju?ka prema kojem je predmetni nacionalni propis u biti obuhva?en izvršavanjem ovlasti oporezivanja te države.

42 Naime, kao što je to iznijela njema?ka vlada na raspravi, to oslobo?enje i fiktivni odbitak predvi?eni su osobito kako bi se, s obzirom na broj zahtjeva za takvom naknadom u slu?aju insolventnosti poduze?a, izbjegao postupak oporezivanja u dvije etape, u kojem se u prvoj etapi uzima u obzir bruto iznos pla?e u svrhu izra?una navedene naknade, a u drugoj naknada zbog insolventnosti podvrgava porezu na dohodak.

43 Tako?er, iako je metoda za izra?un iznosa naknade zbog insolventnosti pograni?nih radnika, kao što je A. Eschenbrenner, utvr?ena u ?lanku 167. stavku 2. SGB-a III, odnosno u odredbi socijalnog prava, ostaje ?injenica da navedena odredba upu?uje na porez na dohodak i da predvi?a njegovo uzimanje u obzir kako bi se izra?unao iznos navedene naknade.

44 Slijedi da u?inak tog nacionalnog propisa u podru?ju slobodnog kretanja radnika treba ocijeniti s obzirom na sudska praksa Suda koja se odnosi na porezne mjere.

45 Iako je istina da države ?lanice moraju izvršavati svoju nadležnost u podru?ju izravnog oporezivanja u skladu s pravom Unije i osobito u skladu s temeljnim slobodama koje jam?i UFEU (vidjeti presudu od 23. velja?e 2016., Komisija/Ma?arska, C-179/14, EU:C:2016:108, t. 171. i navedenu sudska praksa), iz sudske prakse Suda ipak proizlazi da pravo Unije ne spre?ava nepovoljne posljedice za slobodno kretanje radnika koje proizlaze iz razlika u poreznim stopama u državama ?lanicama (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 1998., Gilly, C-336/96,



EU:C:1998:221, t. 47. i 53.).

46 Također, s obzirom na razlike u propisima država članica u tom području, odluka radnika da se pozove na svoju slobodu kretanja osobito na temelju članka 45. UFEU-a može, ovisno o slučaju, biti više ili manje povoljna za takvog radnika u pogledu poreza (vidjeti analogijom, kada se radi, redom, o načelu nediskriminacije, presude od 15. srpnja 2004., Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, t. 34. i od 12. srpnja 2005., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, t. 45.; o slobodi poslovnog nastana, presude od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i od 28. veljače 2008., Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, t. 43.; te o slobodnom kretanju kapitala, presudu od 7. studenoga 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 80.).

47 U ovom slučaju, iako je naknada zbog insolventnosti koju je ostvario A. Eschenbrenner niža od neto plaće koju je primao prije nastanka insolventnosti njegova poslodavca, ta nepovoljna posljedica proizlazi iz same okolnosti da je primjenjiva porezna stopa u državi članici koja daje naknadu zbog insolventnosti i kojoj pripada ovlast oporezivanja te naknade na dan na koji je iznos te naknade bio utvrđen bila viša od one koju primjenjuje država članica u kojoj je taj radnik bio rezident dok je bio aktivan.

48 Osim toga, utjecaj različitih poreznih propisa, poput onih u glavnom postupku, na iznos naknade zbog insolventnosti koju je ostvario pogranični radnik poput A. Eschenbrennera aleatorne je naravi, s obzirom na to da ovisi o specifičnostima svakog pojedinog slučaja. Naime, taj iznos može biti viši ili niži od ranije neto plaće navedenog radnika, ovisno o poreznoj stopi na snazi u dotičnim državama članicama.

49 Posljedično, u mjeri u kojoj nepovoljna posljedica koja je predmet glavnog postupka proizlazi samo iz razlika između poreznih stopa u dotičnim državama članicama, članak 45. UFEU-a i članak 7. Uredbe br. 492/2011 ne protive se zakonu poput onoga u glavnom postupku.

50 Taj zaključak nije doveden u pitanje razmatranjima u pogledu Direktive 2008/94 koja je iznio sud koji je uputio zahtjev.

51 U skladu s člankom 1. stavkom 1. Direktive 2008/94, ona se primjenjuje na potraživanja zaposlenika koja su nastala iz ugovora o radu ili radnih odnosa i koja postoje prema poslodavcima koji su insolventni.

52 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, socijalna svrha te direktive jest da se svim zaposlenicima jamči minimalni stupanj zaštite na razini Europske unije u slučaju insolventnosti poslodavca isplatom nepodmirenih potraživanja koja su nastala iz ugovora o radu ili radnih odnosa i koja se odnose na naknadu za rad za određeno razdoblje (vidjeti presudu od 17. studenoga 2011., van Ardenne, C-435/10, EU:C:2011:751, t. 27. i navedenu sudsku praksu kao i u tom smislu presudu od 24. studenoga 2016., Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, t. 32. i 35.).

53 Države članice stoga su dužne, unutar gornje granice koju imaju pravo utvrditi za jamčenje nepodmirenih potraživanja, osigurati isplatu ukupnih navedenih potraživanja (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2004., Barsotti i dr., C-19/01, C-50/01 i C-84/01, EU:C:2004:119, t. 36.).

54 Međutim, iako jamstvene institucije trebaju tako preuzeti obvezunavedenih nepodmirenih naknada za rad, osobito na temelju članka 3. Direktive 2008/94, nacionalno pravo treba precizirati, na temelju članka 2. stavka 2. navedene direktive, pojam „naknada za rad” i utvrditi njegov sadržaj (vidjeti presudu od 16. srpnja 2009., Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

55 Posljedno, nacionalno pravo država članica treba precizirati porezni tretman nepodmirenih naknada za rad kada ih preuzimaju jamstvene institucije primjenom Direktive 2008/94. Tako utvrđen režim ipak ne može naštetiti socijalnoj svrsi navedene direktive, kako je navedeno u točki 52. ove presude, i općenito poštovanju prava Unije.

56 Iz prethodno navedenog proizlazi da Direktiva 2008/94 ne zahtijeva da države članice osiguraju radniku naknadu u slučaju insolventnosti poslodavca u visini ranije bruto plaće tog radnika, uključujući dio te plaće koji se odnosi na porez.

57 U tim okolnostima treba smatrati da Direktiva 2008/94 ne zahtijeva ni to da radnik protiv svojeg poslodavca ima potraživanje koje odgovara dijelu njegove ranije bruto plaće koji se odnosi na porez, a koji nije pokriven dodijeljenom naknadom zbog insolventnosti.

58 Također, ta okolnost ne utječe na odgovor koji treba dati sudu koji je uputio zahtjev u pogledu sukladnosti dotičnog nacionalnog propisa s člankom 45. UFEU-a i člankom 7. Uredbe br. 492/2011. Naime, te odredbe ne zahtijevaju da pogranični radnik poput A. Eschenbrennera primi naknadu zbog insolventnosti koja odgovara njegovoj ranijoj bruto plaći, kako to proizlazi iz zaključka u točki 49. ove presude, te stoga one ne zahtijevaju ni to da radnik, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, ima potraživanje protiv svojeg poslodavca koje odgovara dijelu njegove ranije bruto plaće koji nije pokriven dodijeljenom naknadom zbog insolventnosti.

59 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 45. UFEU-a i članak 7. Uredbe br. 492/2011 treba tumačiti na način da im nije protivno to da, u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, iznos naknade zbog insolventnosti koji je dodijelila jedna država članica pograničnom radniku koji nije ni obveznik poreza na dohodak u toj državi ni porezni dužnik na temelju te naknade, bude utvrđen tako da se od plaće koja je osnovica za izračun navedene naknade odbije porez na dohodak, kako je primjenjivo u navedenoj državi, s posljedicom da taj pogranični radnik, za razliku od osoba koje žive i rade u istoj državi, ne primi naknadu koja odgovara njegovoj ranijoj neto plaći. Okolnost da taj radnik nema protiv svojeg poslodavca potraživanje koje odgovara dijelu njegove ranije bruto plaće koji nije ostvario zbog tog odbitka nema utjecaja u tom smislu.

#### *Drugo pitanje*

60 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

#### **Troškovi**

61 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

**Članak 45. UFEU-a i članak 7. Uredbe (EU) br. 492/2011 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. travnja 2011. o slobodi kretanja radnika u Uniji treba tumačiti na način da im nije protivno to da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, iznos naknade zbog insolventnosti koji je dodijelila jedna država članica pograničnom radniku koji nije ni obveznik poreza na dohodak u toj državi ni porezni dužnik na temelju te naknade, bude utvrđen tako da se od plaće koja je osnovica za izračun navedene naknade odbije porez na dohodak, kako je primjenjivo u navedenoj državi, s posljedicom da taj pogranični radnik, za razliku od osoba koje su rezidenti i rade u toj istoj državi, ne primi naknadu koja odgovara njegovoj ranijoj neto plaći. Okolnost da taj radnik nema protiv svojeg poslodavca potraživanje koje odgovara dijelu njegove ranije bruto plaće koji nije ostvario zbog tog odbitka nema utjecaja**

**u tom smislu.**

Potpisi

\* Jezik postupka: njemački