

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 2 marca 2017 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ pracowników – Artykuł 45 TFUE – Rozporządzenie (UE) nr 492/2011 – Artykuł 7 – Równe traktowanie – Pracownik przygraniczny podlegający obowiązkowi podatkowemu od dochodu w państwie członkowskim miejsca zamieszkania – Odprawa wypłacana przez państwo członkowskie miejsca zatrudnienia w wypadku niewypłacalności pracodawcy – Sposoby obliczania odprawy – Fikcyjne uwzględnienie podatku dochodowego państwa członkowskiego miejsca zatrudnienia – Odprawa w wypadku niewypłacalności niższa od wcześniejszego wynagrodzenia netto – Dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-496/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (sąd krajowy ds. socjalnych Nadrenii-Palatynatu, Moguncja, Niemcy) postanowieniem z dnia 23 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 września 2015 r., w postępowaniu:

**Alphonse Eschenbrenner**

przeciwko

**Bundesagentur für Arbeit,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Prechal, A. Rosas (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašićnas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Bundesagentur für Arbeit przez B. Kluga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i A. Lippstreu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Kellerbauera, M. Wasmeiera oraz D. Martina, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2016 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 45 TFUE oraz art. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 492/2011 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii (Dz.U. 2011, L 141, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania toczącego się pomiędzy Alphonsem Eschenbrennerem, obywatelem francuskim, zamieszkałym we Francji i zatrudnionym w Niemczech, a Bundesagentur für Arbeit (federalną agencją ds. zatrudnienia, Niemcy, zwaną dalej „agencją”) w przedmiocie fikcyjnego uwzględnienia niemieckiego podatku dochodowego przy ustalaniu wysokości odpłaty pieniężnej należącej temu pracownikowi.

## Ramy prawne

### *Prawo międzynarodowe*

3 Artykuł 13 umowy podatkowej z dnia 21 lipca 1959 r., podpisanej między Republiką Francuską a Republiką Federalną Niemiec, 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, ze zmianami (zwaną dalej „niemiecko-francuską umową podatkową”) stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem poniższych postanowień dochody uzyskane z pracy najemnej podlegają opodatkowaniu wyłącznie w umawiającym się państwie, w którym wykonywana jest właściwa działalność źródłem tych dochodów. Przyjmuje się, że dochodami z pracy najemnej są: pensje, uposażenia, wynagrodzenia, premie i inne dodatki oraz wszystkie podobne świadczenia wypłacone lub przyznane przez osoby inne niż te, o których mowa w art. 14.

[...]

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 tej umowy stanowi:

„1. Uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, a także wynagrodzenie za gotowość do pracy, 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;

[...]”.

Rozporządzenie nr 492/2011

5 Rozdział I rozporządzenia nr 492/2011 jest zatytułowany „Zatrudnienie, równość traktowania i rodziny pracowników”. Artykuł 7, zawarty w sekcji 2 tego rozdziału, zatytułowanej „Zatrudnienie i równość traktowania”, stanowi:

„1. Pracownik będący obywatelem państwa członkowskiego nie może być, na terytorium innego państwa członkowskiego, traktowany – ze względu na swój przynależny państwowość – 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.

[...]”.

Dyrektywa 2008/94

6 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/94/WE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ochrony pracowników na wypadek niewypłacalności pracodawcy (Dz.U. 2008, L 283, s. 36), zawarty w rozdziale I, zatytułowanym „Zakres stosowania i definicje”, stanowi:

„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. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„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, zawarty w rozdziale II tej dyrektywy, zatytułowanym „Przepisy dotyczące instytucji gwarancyjnych”, ma następujące brzmienie:

„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, jeżeli stanowi tak prawo krajowe, wypłatę odprawy w związku z ustaniem stosunku pracy.

Roszczenia przejmowane przez instytucje gwarancyjne to roszczenia z tytułu niewypłacalnego wynagrodzenia za okres poprzedzający okresy ustalone przez państwa członkowskie lub, jeżeli ma to zastosowanie, następujący po tym dniu”.

9 Artykuł 4 omawianej dyrektywy, zawarty w tym samym rozdziale, 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 drogę

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 społecznie z celem społecznym niniejszej dyrektywy.

[...]”.

### *Prawo niemieckie*

10 Paragraf 3 ust. 2 lit. b) Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) wyłącza odprawy pieniężne z podatku dochodowego.

11 Paragraf 165, zatytułowany „Prawa”, zawarty w księdze III Sozialgesetzbuch (kodeksu zabezpieczenia społecznego, zwanej dalej „SGB III”), zatytułowanej „Wspieranie zatrudnienia”, stanowi w ust. 1 zdanie pierwsze:

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

12 Zgodnie z § 167 SGB III, zatytułowanym „Wysokość”:

„1. Odprawa pieniężna jest wypłacana w wysokości wynagrodzenia netto za pracę, które odpowiada wynagrodzeniu za pracę brutto, w granicach miesięcznego pułapu naliczenia składek, o którym mowa w § 341 ust. 4 SGB III, pomniejszonym 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 byby pobrane poprzez potrącenie z tego wynagrodzenia, gdyby podlegał na terytorium krajowym obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych”.

13 Zdanie pierwsze § 169 SGB III, zatytułowanego „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”.

### **Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne**

14 Alphonse Eschenbrenner, obywatel francuski, zamieszkuje w Rahling (Francja) w pobliżu granicy niemieckiej. Poczwszy od 1996 r. był zatrudniony jako kierownik w firmie Philipp's

Reisen w Pirmasens (Niemcy). Zgodnie z za?wiadczeniem sporz?dzonym przez kierownika w?a?ciwego francuskiego urz?du podatkowego ze wzgl?du na to zatrudnienie A. Eschenbrenner spe?nia? przes?anki wymagane do tego, by uzna? go za pracownika przygranicznego w rozumieniu art. 13 ust. 5 lit. a) francusko-niemieckiej umowy podatkowej, i w rezultacie wynagrodzenie, jakie pobiera? w Niemczech, podlega?o opodatkowaniu we Francji na podstawie postanowie? tej umowy.

15 W dniu 29 czerwca 2012 r. wszcz?to post?powanie upad?o?ciowe wobec przedsi?biorstwa Philipp's Reisen. Chocia? do marca 2012 r. przedsi?biorstwo to wyp?aci?o A. Eschenbrennerowi wynagrodzenie i dodatki w ca?o?ci, to w dniu wszcz?cia omawianego post?powania upad?o?ciowego A. Eschenbrenner posiada? wobec swego pracodawcy roszczenie w wysoko?ci 5571,88 EUR z tytu?u wynagrodzenia nale?nego za okres od kwietnia do czerwca 2012 r.

16 Z tytu?u tych niezaspokojonych roszcze? wynikaj?cych ze stosunku pracy A. Eschenbrenner wyst?pi? w dniu 13 lipca 2012 r. o wyp?at? odprawy pieni??nej. W celu obliczenia wysoko?ci tej odprawy agencja potr?cia z wynagrodzenia brutto A. Eschenbrennera kwot? 3550,24 EUR wyp?acon? przez tymczasowego syndyka masy upad?o?ciowej z tytu?u prefinansowania za okres od dnia 1 kwietnia do dnia 28 czerwca 2012 r. oraz kwot? odpowiadaj?c? sk?adkom na ubezpieczenie spo?eczne, a tak?e zaliczk? tytu?em rozliczenia koszt?w, któr? otrzyma? za kwiecie?. Ponadto, na podstawie § 167 ust. 2 SGB III agencja potr?cia z tego wynagrodzenia kwot? odpowiadaj?c? podatkowi dochodowemu, obliczonemu zgodnie z prawem niemieckim, wynosz?cemu za trzy rozpatrywane miesi?ce, odpowiednio: 185 EUR, 175 EUR i 173 EUR. W konsekwencji decyzj? z dnia 18 lipca 2012 r. A. Eschenbrennerowi przyznano odpraw? w ??cznej wysoko?ci 356,77 EUR.

17 W swoim odwo?aniu od tej decyzji A. Eschenbrenner twierdzi? zasadniczo, ?e uwzgl?dnienie podatku w stawce podatkowej obowi?zuj?cej w Niemczech przy obliczaniu odprawy pieni??nej by?o dyskryminuj?ce a tym samym sprzeczne z prawem Unii, poniewa? nie podlega? on w Niemczech obowi?zkowi podatkowemu. Decyzj? z dnia 18 wrze?nia 2012 r. odwo?anie to zosta?o oddalone przez agencj?.

18 Alphonse Eschenbrenner zaskar?y? t? decyzj? agencji, podnosz?c, ?e spos?b obliczania wysoko?ci odprawy pieni??nej jest niezgodny z prawem Unii, poniewa? nie pozwala pracownikom przygranicznym, takim jak A. Eschenbrenner, otrzyma? odprawy pieni??nej w wysoko?ci r?wnej ich wcze?niejszemu wynagrodzeniu netto. W odr?wnieniu od os?b zatrudnionych i zamieszka?ych w Niemczech pracownikom przygranicznym przys?uguje kwota wspomnianej odprawy ni?sza od ich wcze?niejszego wynagrodzenia netto z uwagi, w szczególno?ci, na r?wnice w obowi?zuj?cych w Niemczech i we Francji stawkach podatkowych. Po oddaleniu tego pow?dztwa przez Sozialgericht Speyer (s?du ds. socjalnych w Speyer, Niemcy) A. Eschenbrenner wni?si? apelacj? do Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (s?d krajowy ds. socjalnych Nadrenii-Palatynatu, Moguncja, Niemcy).

19 S?d ten uwa?a, ?e A. Eschenbrenner mo?e wygra? spraw? tylko pod warunkiem, ?e wym?g r?wnego traktowania jak niemieckich pracownik?w, taki jak przewidziany w prawie Unii, wyklucza fikcyjne uwzgl?dnienie niemieckiego podatku dochodowego, zgodnie z § 167 ust. 2 SGB III, przy obliczaniu wysoko?ci odprawy pieni??nej. S?d odsy?aj?cy stwierdzi?, ?e odprawa pieni??na stanowi przywilej socjalny w rozumieniu art. 7 rozporz?dzenia nr 492/2011, i zauwa?y? w zwi?zku z tym, ?e zgodnie z tym przepisem pracownicy przygraniczni nie mog? by? traktowani odmiennie ni? pracownicy krajowi ze wzgl?du na ich przynale?no?? pa?stw?, a w szczególno?ci powinni korzysta? z takich samych przywilej?w socjalnych i podatkowych jak ci pracownicy krajowi.

20 W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek? ju?, ?e fikcyjne potr?cenie niemieckiego podatku

dochodowego stanowi o dyskryminacji pośredni po pierwsze, przy obliczaniu wysokości zasiłku pomostowego przyznawanego dawnym pracownikom cywilnym alianckich sił zbrojnych w Niemczech (wyrok z dnia 16 września 2004 r., Merida, C-400/02, EU:C:2004:537), a po drugie, przy obliczaniu wysokości dodatku wyrównawczego do wynagrodzenia wypłaconego pracownikom objętym systemem zatrudnienia w niepełnym wymiarze czasu pracy przed odejściem na emeryturę (wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Z pewnością w odróżnieniu od sytuacji rozpatrywanych w tych dwóch ostatnich sprawach, § 167 ust. 2 SGB III w rzeczywistości nie pociąga za sobą podwójnego opodatkowania w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu głównym, ponieważ zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej odprawa pieniężna podlega opodatkowaniu w państwie jej przyznania i ponieważ odprawa jest zwolniona z podatku w Niemczech na podstawie art. 3 ust. 2 lit. b) ustawy o podatku dochodowym, a w rezultacie jedyny podatek, jaki byłby należny w Niemczech, jest uwzględniany fikcyjnie przy obliczaniu tej odprawy pieniężnej.

22 Sąd odsyłający uważa jednak, że wysokość odprawy pieniężnej powinna zasadniczo odpowiadać wysokości wcześniejszego wynagrodzenia netto pracownika. Tymczasem, chociaż zgodnie z metodą obliczania wskazaną w § 167 ust. 2 SGB III, pracownicy przygraniczni znajdują się w sytuacji identycznej jak sytuacja osób mieszkających i pracujących w Niemczech, jeżeli chodzi o wysokość otrzymanej odprawy pieniężnej, metoda ta nie pozwala w pełni pracownikom przygranicznym na uzyskanie odprawy równej ich poprzedniemu wynagrodzeniu netto.

23 Sąd krajowy stawia sobie ponadto pytanie, czy taki wynik jest zgodny z dyrektywą 2008/94. Odnosząc się w szczególności do wyroków: z dnia 4 marca 2004 r., Barsotti i in. (C-19/01, C-50/01 i C-84/01, EU:C:2004:119) oraz z dnia 17 listopada 2011 r., van Ardenne (C-435/10, EU:C:2011:751), sąd ten stoi na stanowisku, że o ile omawiana dyrektywa pozwala państwom członkowskim ustalić pułapy wypłat dokonywanych przez instytucję gwarancyjną, o tyle przewiduje ona jednak pełne odszkodowanie za niezaspokojone roszczenia z tytułu wynagrodzenia niższe od tych pułapów. Tymczasem w okolicznościach niniejszej sprawy, z zastosowania rozpatrywanych przepisów prawnych wynika, że niezaspokojone roszczenia z tytułu wynagrodzenia nie zostały w całości zaspokojone.

24 Sąd ten uważa również, że w przeciwieństwie do tego, co stwierdził sąd pierwszej instancji w swoim orzeczeniu, nie wydaje się jasne, czy A. Eschenbrennerowi przysuguje na podstawie prawa niemieckiego możliwość powożenia się wobec pracodawcy na wiarygodność odpowiadających różnicy pomiędzy wysokością odprawy pieniężnej, obliczonej na podstawie § 167 ust. 2 SGB III a wysokością jego wcześniejszego wynagrodzenia brutto.

25 W tych okolicznościach Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (sąd krajowy ds. socjalnych Nadrenii-Palatynatu, Moguncja) 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 potrącone z wynagrodzenia, gdyby ten pracownik podlegał obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech są fikcyjnie odliczane od wynagrodzenia surowego za podstawę obliczenia wysokości należnej mu odprawy pieniężnej w razie niewypłacalności jego pracodawcy, jeżeli pracownik ten nie może już dochodzić od swojego pracodawcy wiarygodności odpowiadającej pozostałej należnej mu części wynagrodzenia brutto?

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

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

26 Poprzez swoje pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym wykładni art. 45 TFUE i art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 należy dokonywać w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by wysokość odprawy pieniężnej, przyznanej przez państwo członkowskie pracownikowi przygranicznemu, który ani nie podlega obowiązkowi podatkowemu od dochodów w tym państwie, ani nie podlega opodatkowaniu z tytułu tej odprawy, była ustalana poprzez potrącenie z wynagrodzenia, służącego za podstawę obliczenia tej odprawy, podatku dochodowego, takiego jak obowiązkowy w omawianym państwie, a w konsekwencji pracownik przygraniczny nie otrzymywałby, w przeciwieństwie do osób zamieszkałych i zatrudnionych w tym państwie, odprawy odpowiadającej jego wcześniejszemu wynagrodzeniu netto. Ponadto sąd ten stawia sobie pytanie o to, jaki wpływ na tę analizę ma okoliczność, że taki pracownik przygraniczny nie może powołać się wobec pracodawcy na wiarygodność odpowiadającą części swego wcześniejszego wynagrodzenia brutto, którego nie pobrał ze względu na to potrącenie.

27 Na wstępie należy przedstawić opodatkowanie odprawy pieniężnej pracowników przygranicznych, takich jak A. Eschenbrenner.

28 Według sądu odsyłającego jest bezsporne, że zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 francusko-niemieckiej umowy podatkowej uprawnienie do opodatkowania przywilejów społecznych przyznanych przez właściwe organy Republiki Federalnej Niemiec, takich jak rozpatrywana odprawa, należy do tego państwa. Podobnie z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszej sprawie A. Eschenbrenner rzeczywiście nie podlega opodatkowaniu z tytułu tej odprawy pieniężnej we Francji.

29 Ponadto niemieckie prawo podatkowe zwalnia tę samą odprawę pieniężną z podatku dochodowego, zgodnie z art. 3 ust. 2 lit. b) ustawy o podatku dochodowym.

30 Tym samym przyznanie odprawy pieniężnej w okolicznościach rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie podlega ani podwójnemu opodatkowaniu, ani niemieckiemu podatkowi dochodowemu w sensie formalnym. Jest jednak przedmiotem fikcyjnego uwzględnienia podatku, który zostałby pobrany poprzez potrącenie z wynagrodzenia A. Eschenbrennera, w sytuacji gdyby był on zobowiązany do uiszczania podatku dochodowego w Niemczech w okresie poprzedzającym wystąpienie niewypłacalności pracodawcy.

31 W tym względzie okoliczności sporu w postępowaniu głównym różnią się od okoliczności rozpatrywanych w sprawach zakończonych wyrokami: z dnia 16 września 2004 r., Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) i z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), do których odnosi się sąd odsyłający, a które dotyczą faktycznie sytuacji opodatkowania rozpatrywanych w nich świadczeń w dwóch państwach członkowskich. W przeciwieństwie bowiem do sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym kompetencje do opodatkowania świadczeń rozpatrywanych w sprawach zakończonych omawianymi wyrokami na podstawie francusko-niemieckiej umowy podatkowej przysługują jednemu państwu członkowskiemu, podczas gdy świadczenia te były objęte fikcyjnym odliczeniem podatku w drugim państwie członkowskim (zob. wyroki: z dnia 16 września 2004 r., Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, pkt

11, 24; z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny, C?172/11, EU:C:2012:399, pkt 34).

32 W odniesieniu nast?pnie do zasady równego traktowania zgodnie z art. 45 ust. 2 TFUE swobodny przep?yw pracowników oznacza zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? mi?dzy pracownikami pa?stw cz?onkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Przepis ten zosta? skonkretyzowany w art. 7 ust. 2 rozporz?dzenia nr 492/2011, który stanowi, ?e pracownik b?d?cy obywatelem pa?stwa cz?onkowskiego korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi.

33 Nale?y stwierdzi?, ?e na pierwszy rzut oka metoda obliczania okre?lona w § 167 ust. 2 SGB III nie przewiduje odmiennego traktowania ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? zainteresowanych pracowników, poniewa? rozró?nienie pomi?dzy ró?nymi kategoriami pracowników zosta?o dokonane na podstawie mi?dzy innymi tego, czy pracownik podlega opodatkowaniu w Niemczech.

34 Tymczasem A. Eschenbrenner podnosi przed s?dem odsy?aj?cym zasadniczo, ?e § 167 ust. 2 SGB III, cho? nie stanowi dyskryminacji bezpo?redniej ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, wywo?uje jednak niekorzystny skutek wobec niego w porównaniu z sytuacj? osób zatrudnionych i zamieszka?ych w Niemczech, które pobieraj? tak? sam? odpraw?.

35 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zasada równego traktowania, wpisana zarówno do art. 45 TFUE, jak i do art. 7 rozporz?dzenia nr 492/2011 zakazuje nie tylko dyskryminacji bezpo?redniej ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow?, lecz równie? wszelkich po?rednich form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozró?nienia prowadz? w rzeczywisto?ci do takiego samego rezultatu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2016 r., Bragança Linares Verruga i in., C?238/15, EU:C:2016:949, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 O ile przepis prawa krajowego nie jest obiektywnie uzasadniony i proporcjonalny do realizowanego celu, o tyle – mimo ?e jest stosowany bez rozró?nienia ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? – nale?y uzna? go za po?rednio dyskryminuj?cy, gdy ze swej natury dotyka on bardziej pracowników migruj?cych ni? pracowników krajowych i w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji (wyrok z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C?514/12, EU:C:2013:799, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W celu ustalenia, czy metoda obliczenia odprawy pieni??nej, okre?lona w § 167 ust. 2 SGB III stanowi odmienne traktowanie, sprzeczne z art. 45 TFUE i z art. 7 rozporz?dzenia nr 492/2011, nale?y zatem zbada?, czy pracownik przygraniczny, taki jak A. Eschenbrenner, znajduje si? w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z osob? zatrudnion? i zamieszka?? w Niemczech, podczas gdy wszystkie inne kwestie pozostaj? takie same.

38 Wed?ug s?du odsy?aj?cego osoby zatrudnione i zamieszka?e w Niemczech otrzymuj? na podstawie § 167 ust. 1 SGB III kwot? odprawy pieni??nej odpowiadaj?cej w zasadzie ich poprzedniemu wynagrodzeniu netto.

39 Jednak w odniesieniu do pracowników przygranicznych niepodlegaj?cych opodatkowaniu z tytu?u podatku dochodowego w Niemczech, takich jak A. Eschenbrenner, obowi?zuj?cy sposób obliczania kwoty odprawy pieni??nej zosta? przewidziany w § 167 ust. 2 SGB III, zgodnie z którym nale?y w tym celu odliczy? od wcze?niejszego wynagrodzenia tego pracownika podatki, które by?yby pobrane od takiego wynagrodzenia, gdyby pracownik podlega? opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Niemczech.



40 Tymczasem na podstawie francusko-niemieckiej umowy podatkowej wynagrodzenie A. Eschenbrennera podlegało w okresie jego aktywności zawodowej opodatkowaniu podatkiem dochodowym we Francji, a stawka podatku obowiązuje w tym państwie członkowskim była, w czasie wystąpienia okoliczności w postępowaniu gównym, niższa od stawki obowiązuje w Niemczech. W związku z tym, w przypadku tego pracownika przygranicznego, sposób obliczenia, o którym mowa w poprzednim punkcie, musi doprowadzić do tego, że otrzymana przez niego odprawa pieniężna nie odpowiada jego poprzedniemu wynagrodzeniu netto.

41 W odniesieniu do zgodności takiego rezultatu z art. 45 TFUE i z art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 należy przypomnieć, że jak wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, w tym wypadku uprawnienie do opodatkowania odprawy pieniężnej należy na podstawie francusko-niemieckiej umowy podatkowej do Republiki Federalnej Niemiec. Okoliczności, że to państwo zwalnia omawianą odprawę z podatku, potrącając jednak przy jej obliczaniu kwotę odpowiadającą wysokości podatku dochodowego w stawce podatkowej obowiązuje w tym państwie, nie zmienia wniosku, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu gównym zasadniczo wchodzi w zakres wykonywania władztwa podatkowego tego państwa.

42 Zgodnie bowiem z wyjaśnieniami rzędu niemieckiego podanymi na rozprawie to zwolnienie i fikcyjne potrącenie mają w szczególności na celu uniknięcie sytuacji, biorąc pod uwagę liczbę wniosków dotyczących uzyskania takiej odprawy w przypadku niewypłacalności przedsiębiorstwa, w której postępowanie podatkowe toczyłoby się w dwóch etapach: w pierwszym, w którym uwzględnia się kwotę brutto wynagrodzenia do obliczenia wspomnianej odprawy, i w drugim, w którym odprawa pieniężna zostaje opodatkowana podatkiem dochodowym.

43 Podobnie, choć metoda obliczania wysokości odprawy pieniężnej pracowników przygranicznych, takich jak A. Eschenbrenner, została ustanowiona w § 167 ust. 2 SGB III, czyli w przepisie prawa socjalnego, pozostaje faktem, że przepis ten odnosi się do podatku dochodowego i przewiduje jego uwzględnienie celem dokonania obliczenia wysokości odprawy.

44 Wynika z tego, że efekt tego ustawodawstwa krajowego w zakresie swobodnego przepływu pracowników należy oceniać w świetle orzecznictwa Trybunału w sprawach przepisów podatkowych.

45 O ile prawdą jest, że państwa członkowskie muszą wykonywać swe kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności podstawowych swobód gwarantowanych traktatem FUE (zob. wyrok z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 171 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie niekorzystnym skutkom dla swobody przepływu pracowników, wynikającym z rozbieżności pomiędzy stawkami opodatkowania w państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 1998 r., Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 47, 53).

46 Tym samym, biorąc pod uwagę rozbieżności w przepisach prawnych państw członkowskich w tym przedmiocie, decyzja pracownika o powołaniu się na swobodę przepływu na podstawie między innymi art. 45 TFUE może w danym przypadku być bardziej lub mniej korzystna dla niego pod względem podatkowym (zob. analogicznie, w odniesieniu do odpowiednio: zasady niedyskryminacji – wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r., Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, pkt 45; swobody przedsiębiorczości – wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51; z dnia 28 lutego 2008 r., Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, pkt 43; a także swobodnego przepływu kapitału – wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 80).

47 W tym przypadku, chociaż odprawa pieniężna, jaką otrzymał A. Eschenbrenner, jest niższa niż wynagrodzenie netto, jakie pobierał przed wystąpieniem niewypłacalności pracodawcy, to ten niekorzystny skutek wynika wyłącznie z tego, że stawka podatkowa obowiązująca w państwie członkowskim, które przyznaje odprawę i któremu przysuguje prawo do opodatkowania takiej odprawy, była w dniu ustalania wysokości tej odprawy wyższa niż stawka stosowana w państwie członkowskim, w którym pracownik ten zamieszkiwał podczas swej aktywności zawodowej.

48 Ponadto wpływ różnych przepisów podatkowych, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, na wysokość odprawy otrzymanej przez pracownika przygranicznego, takiego jak A. Eschenbrenner, ma charakter przypadkowy, ponieważ zależy od konkretnych okoliczności danego przypadku. Kwota ta bowiem może być wyższa lub niższa od wcześniejszego wynagrodzenia netto pracownika w zależności od stawki podatkowej obowiązującej w danych państwach członkowskich.

49 W rezultacie, w zakresie, w jakim niekorzystny skutek rozpatrywany w postępowaniu głównym wynika wyłącznie z rozbieżności w stawkach podatkowych w zainteresowanych państwach członkowskich, art. 45 TFUE oraz art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 nie stoją na przeszkodzie przepisom takim jak bądzie przedmiotem postępowania głównego.

50 Wniosku tego nie podważają względy odnoszące się do dyrektywy 2008/94, podniesione przez sąd odsyłający.

51 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/94 znajduje ona zastosowanie do roszczeń pracowników, wynikających z umów o pracę lub stosunku pracy i istniejących wobec pracodawców, którzy są niewypłacalni.

52 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału społeczny cel tej dyrektywy polega na zagwarantowaniu wszystkim pracownikom najemnym minimalnego poziomu ochrony na szczeblu Unii Europejskiej w przypadku niewypłacalności pracodawcy w postaci zaspokojenia roszczeń wynikających z umów o pracę lub ze stosunków pracy i dotyczących zapłaty należnego wynagrodzenia za dany okres (zob. wyroki: z dnia 17 listopada 2011 r., van Ardenne, C-435/10, EU:C:2011:751, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 24 listopada 2016 r., Webb-Sämman, C-454/15, EU:C:2016:891, pkt 32, 35).

53 Państwa członkowskie są zatem zobowiązane zapewnić, w granicach pułapu, jaki mają prawo ustalić w celu zagwarantowania zaspokojenia roszczeń pracowniczych, zaspokojenie wszystkich przedmiotowych roszczeń (zob. podobnie 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).

54 Jednakże, o ile instytucje gwarancyjne muszą w ten sposób pokryć omawiane niezaspokojone roszczenia pracownicze, w szczególności na podstawie art. 3 dyrektywy 2008/94,

o tyle do prawa krajowego należą sprecyzowanie zgodnie z art. 2 ust. 2 omawianej dyrektywy terminu „wynagrodzenie” i określenie jego treści (zob. wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W rezultacie to do prawa krajowego państw członkowskich należy uściślenie opodatkowania niewypłaconych wynagrodzeń, skoro są one zobowiązane przez instytucje gwarancyjne na podstawie dyrektywy 2008/94. W ten sposób określony system może jednak godzić w społeczny cel omawianej dyrektywy, przypomniany w pkt 52 niniejszego wyroku, a także ogólniej, w poszanowanie prawa Unii.

56 Z powyższego wynika, że dyrektywa 2008/94 nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku zapewnienia odszkodowania pracownikowi, w przypadku niewypłaconości pracodawcy, do wysokości poprzedniego wynagrodzenia brutto tego pracownika, w tym w szczególności opodatkowanej części wynagrodzenia.

57 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że dyrektywa 2008/94 tym bardziej nie wymaga, by pracownik posiadał wobec pracodawcy roszczenie odpowiadające części swojego wcześniejszego wynagrodzenia brutto podlegającego opodatkowaniu, która nie jest objęta przyznaną odprawą.

58 Podobnie okoliczności ta nie ma wpływu na odpowiedź, jakiej należy udzielić sądowi odsyłającemu w sprawie zgodnie z odpowiednich przepisów prawa krajowego z art. 45 TFUE i z art. 7 rozporządzenia nr 492/2011. Wspomniane przepisy prawa Unii nie wymagają bowiem, aby pracownik przygraniczny, taki jak A. Eschenbrenner, otrzymał odprawę odpowiadającą jego poprzedniemu wynagrodzeniu brutto, jak wynika z wniosku zawartego w pkt 49 niniejszego wyroku, a w rezultacie nie wymagają również, aby ten pracownik posiadał, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, roszczenie przeciwko pracodawcy odpowiadające części jego poprzedniego wynagrodzenia brutto nieobjętej przyznaną odprawą.

59 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć następująco: wykładni art. 45 TFUE oraz art. 7 rozporządzenia nr 492/2011 należy dokonywać w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym kwota odprawy pieniężnej przyznana przez państwo członkowskie pracownikowi przygranicznemu, który nie podlega podatkowi dochodowemu w tym państwie ani nie podlega opodatkowaniu z tytułu tej odprawy, była ustalona poprzez potrącenie z wynagrodzenia surowego za podstawę obliczenia omawianej odprawy podatku dochodowego, obowiązującego w tym państwie, w wyniku czego ten pracownik przygraniczny nie otrzymuje, w przeciwieństwie do osób zamieszkałych i zatrudnionych w tym samym państwie, odprawy odpowiadającej jego wcześniejszemu wynagrodzeniu netto. Okoliczności, że ten pracownik nie posiada wobec swojego pracodawcy roszczenia odpowiadającego części wcześniejszego wynagrodzenia brutto, jakiej nie pobrał ze względu na to potrącenie, nie ma w tym zakresie znaczenia.

*W przedmiocie pytania drugiego*

60 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie.

### **W przedmiocie kosztów**

61 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi,

inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

**Wykładni art. 45 TFUE i art. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 492/2011 z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Unii należy dokonywać w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym kwota odprawy pieniężnej przyznana przez państwo członkowskie pracownikowi przygranicznemu, który nie podlega podatkowi dochodowemu w tym państwie ani nie podlega opodatkowaniu z tytułu tej odprawy, była ustalona poprzez potrącenie z wynagrodzenia surowego za podstawę obliczenia omawianej odprawy podatku dochodowego, obowiązującego w tym państwie, w wyniku czego ten pracownik przygraniczny nie otrzymuje, w przeciwieństwie do osób zamieszkałych i zatrudnionych w tym samym państwie, odprawy odpowiadającej jego wcześniejszemu wynagrodzeniu netto. Okoliczności, że ten pracownik nie posiada wobec swojego pracodawcy roszczenia odpowiadającego części wcześniejszego wynagrodzenia brutto, jakiej nie pobrał ze względu na to potrącenie, nie ma w tym zakresie znaczenia.**

Podpisy

\*Język postępowania: niemiecki.