



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 16. januarja 2025 *

„Predhodno odločanje – Državljanstvo Unije – Člen 21(1) PDEU – Pravica do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic – Davčna zakonodaja – Dohodnina – Izračun osnovnega osebnega odbitka za vzdrževanega otroka, ki je prejel pomoč za učno mobilnost v okviru programa Erasmus + – Uredba (EU) št. 1288/2013 – Obdavčitev štipendij za olajšanje mobilnosti fizičnih oseb, na katere se nanaša ta uredba – Omejitev prostega gibanja – Sorazmernost“

V zadevi C-277/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Ustavni sud Republike Hrvatske (ustavno sodišče, Hrvaška) z odločbo z dne 18. aprila 2023, ki je na Sodišče prispela 28. aprila 2023, v postopku

E. P.

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopak,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik četrtega senata v funkciji predsednika petega senata, D. Gratsias in Z. Csehi (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za hrvaško vlado G. Vidović Mesarek, agentka,
- za Evropsko komisijo B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels in H. van Vliet, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 4. julija 2024

* Jezik postopka: hrvaščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18, 20, 21 in 165(2), druga alinea, PDEU ter člena 67 Uredbe (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 72).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med E. P. in Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanski upravni postopek (ministrstvo za finance Republike Hrvaške, samostojni oddelek za drugostopenjski upravni postopek, v nadaljevanju: oddelek za drugostopenjski upravni postopek), ker je davčna uprava pri izračunu odbitka, ki se uporablja za dohodnino E. P., upoštevala pomoč za učno mobilnost v okviru programa Erasmus +, ki jo je prejemal njen vzdrževani otrok.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba št. 883/2004

- 3 Člen 1(z) Uredbe št. 883/2004 določa:

„V tej uredbi:

[...]

(z) ‚družinska dajatev‘ pomeni vse storitve ali denarne dajatve, namenjene pokrivanju družinskih izdatkov, razen predujmov preživnin in posebnih dodatkov ob rojstvu in posvojitvi otroka iz Priloge I.“

- 4 Člen 3(1) te uredbe določa:

„Ta uredba se uporablja za vso zakonodajo v zvezi z naslednjimi področji socialne varnosti:

[...]

(j) družinske dajatve.“

- 5 Člen 67, naslovljen „Družinski člani, ki stalno prebivajo v drugi državi članici“, določa:

„Oseba je upravičena do družinskih dajatev v skladu z zakonodajo pristojne države članice, tudi za družinske člane, ki stalno prebivajo v drugi državi članici, kakor da bi stalno prebivali v prvi državi članici. Upokojenec pa je upravičen do družinskih dajatev v skladu z zakonodajo države članice, ki je pristojna za njegovo pokojnino.“

Uredba (EU) št. 1288/2013

- 6 Uredba (EU) št. 1288/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 o uvedbi programa „Erasmus +“, program Unije za izobraževanje, usposabljanje, mladino in šport, ter o razveljavitvi sklepov št. 1719/2006/ES, 1720/2006/ES in 1298/2008/ES (UL 2013, L 347, str. 50), ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, je vsebovala uvodno izjavo 40, v kateri je bilo navedeno:

„Da bi podprli dostop do Programa, bi bilo treba sredstva za podporo mobilnosti posameznikov prilagajati življenjskim stroškom in stroškom bivanja v državi gostiteljici. V skladu z nacionalnim pravom bi bilo treba države članice spodbujati, da ta sredstva oprostitijo vseh davkov in socialnih prispevkov. Enaka oprostitvev bi se morala uporabljati za javne ali zasebne organe, ki tako finančno podporo dodeljujejo zadevnim posameznikom.“

- 7 Člen 6 te uredbe, naslovljen „Ukrepi Programa“, je v odstavku 1 določal:

„Na področju izobraževanja in usposabljanja Program zasleduje uresničevanje svojih ciljev z naslednjimi vrstami ukrepov:

(a) učna mobilnost posameznikov;

[...]“

- 8 Člen 18 navedene uredbe, naslovljen, „Proračun“, je v odstavku 7 določal:

„Finančna sredstva za učno mobilnost posameznikov iz točke (a) člena 6(1) in točke (a) člena 12, ki jih bo upravljala nacionalna agencija ali agencije (v nadaljnjem besedilu: nacionalna agencija), se dodelijo na podlagi prebivalstva in življenjskih stroškov v državi članici, razdalje med glavnimi mesti držav članic in uspešnosti. Za parameter uspešnosti se nameni 25 % skupnih finančnih sredstev v skladu z merili iz odstavkov 8 in 9. Kar zadeva strateška partnerstva iz točke (a) člena 8(1) in točke (a) člena 14(1), ki jih bo izbrala in upravljala nacionalna agencija, se sredstva dodelijo na podlagi meril, ki jih opredeli [Evropska k]omisija v skladu s postopkom pregleda iz člena 36(3). Ti izračuni so čim bolj nevtralni glede na različne sisteme izobraževanja in usposabljanja v državah članicah, znatno ne zmanjšujejo letnega proračuna, ki je državam članicam dodeljen vsako leto, ter v čim večji meri zmanjšujejo prekomerna neravnovesja med ravnmi dodeljenih nepovratnih sredstev.“

Nacionalno pravo

- 9 Zakon o porezu na dohodak (zakon o dohodnini) z dne 3. decembra 2004 (NN 177/04) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: ZPD), v členu 6 določa, da je davčna osnova za odmero dohodnine zmanjšana za znesek osebnega odbitka.

- 10 V skladu s členom 10, točke 13, 18 in 20, ZPD so dohodnine oproščeni:

„13. štipendije za študente z rednim statusom v visokošolskih ustanovah in univerzah ter za doktorske in podoktorske študente, za katere so v državnem proračunu Republike Hrvaške predvidena sredstva, in sicer štipendije, dodeljene iz proračuna [Unije], ki so urejene s posebnimi mednarodnimi sporazumi in so namenjene študentom za redni študij v visokošolskih ustanovah;

[...]

18. štipendije za študente z rednim statusom v visokošolskih ustanovah, izbrane v okviru javnih natečajev, v katerih lahko sodelujejo vsi študenti pod enakimi pogoji, ki jih izplačujejo skladi, fundacije in druge ustanove, registrirane v Republiki Hrvaški za namene izobraževanja in usposabljanja ali znanstvenega raziskovanja, katerih dejavnost urejajo posebne določbe in ki se ustanovijo za dodelitev štipendij,

[...]

20. zneski, izplačani kot nepovratna sredstva iz skladov in programov Evropske unije prek organov, akreditiranih v skladu s pravili Evropske unije v Republiki Hrvaški za izvajanje aktivnosti mobilnosti v okviru programov in skladov Unije za namene izobraževanja in poklicnega izpopolnjevanja v skladu s finančno uredbo Evropske komisije, v mejah predpisanih zneskov.“

11 Člen 36 ZPD določa:

„(1) Za skupni znesek dohodkov, ki jih prejmejo rezidenti, se v skladu s členom 5 tega zakona uporabi osnovni osebni odbitek v višini 2200 [hrvaških kun (HRK) (približno 292 EUR)] za vsak mesec davčnega leta, za katero se določi davek. [...]

(2) Rezidenti lahko osnovni osebni odbitek iz odstavka 1 tega člena povečajo v višini:

[...]

2. za vzdrževane otroke: 0,5 osnovnega osebnega odbitka za prvega otroka, 0,7 za drugega, 1,0 za tretjega, 1,4 za četrtga, 1,9 za petega, za vsakega dodatnega otroka pa se faktor osnovnega osebnega odbitka postopno povečuje za 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 itd. v primerjavi s faktorjem osnovnega osebnega odbitka za prejšnjega otroka.

[...]

(4) Za vzdrževane člane ožje družine in vzdrževane otroke se štejejo fizične osebe, katerih obdavčljivi dohodki, oproščeni dohodki in drugi zneski, ki se v smislu tega zakona ne štejejo za dohodek, ne presegajo zneska, ki je enak petkratniku osnovnega osebnega odbitka iz odstavka 1 tega člena na letni osnovi.

(5) Z odstopanjem od odstavka 4 tega člena se pri določitvi pravice do osebnega odbitka za vzdrževane člane ožje družine in vzdrževane otroke ne upoštevajo zneski, določeni v skladu s posebnimi predpisi v obliki socialne pomoči, otroških dodatkov, pomoči ob rojstvu otroka, in sicer zneskov za opremo novorojenčka, ter družinskih pokojnin po smrti starša. [...]

12 Člen 54 ZPD za nekatere davčne zavezance, med katerimi je tudi tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, ki prebivajo na območjih, ki prejemajo pomoč, in v mestu Vukovar (Hrvaška), določa osnovni osebni odbitek v znesku, višjem od zneska iz člena 36(1) ZPD, ki je v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari znašal 3000 HRK, kar v skladu s členom 36(2), točka 2, tega zakona povzroči povečanje zneska odbitka za vzdrževane otroke, določenega v tej določbi.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 13 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, ki je hrvaška državljanka, je zavezanica za plačilo dohodnine in dodatka k dohodnini kot posebnega davčnega dohodka lokalne skupnosti. Glede na svoje stalno prebivališče je upravičena do nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih določa ZPD.
- 14 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je eden od vzdrževanih otrok tožeče stranke iz postopka v glavni stvari za študijsko leto 2014/2015 prejel pomoč za učno mobilnost v okviru programa Erasmus + za študij na univerzi na Finskem in da mu je bilo pred odhodom v to državo konec leta 2014 izplačano predplačilo za to pomoč v višini 1840 EUR.
- 15 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je bila na podlagi člena 36(2), točka 2, in člena 54(1), točka 2, ZPD za davčna obdobja pred letom 2014 upravičena do povečanja osnovnega osebnega odbitka za vzdrževanega otroka.
- 16 Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (davčna uprava ministrstva za finance Republike Hrvaške) je z odločbo o odmeri davka z dne 27. julija 2015 tožečo stranko iz postopka v glavni stvari obvestila, da mora zadevni davek plačati, ker je bilo povečanje osnovnega osebnega odbitka za njenega vzdrževanega otroka za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014 odpravljeno, saj je v tem obdobju prejela zneske, ki so presegali prag iz člena 36(4) ZPD, ki je bil presežen, ker je ta otrok prejemal pomoč za mobilnost v okviru programa Erasmus +.
- 17 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to odločbo o odmeri davka vložila pritožbo pri samostojnem oddelku za drugostopenjski upravni postopek, v kateri je trdila, da ji je bilo neupravičeno zavrnjeno povečanje osnovnega osebnega odbitka za vzdrževanega otroka za leto 2014. Po njenem mnenju bi morala biti pomoč za mobilnost, ki je bila izplačana študentom za izobraževanje v okviru programa Erasmus +, opredeljena kot „socialna pomoč“ in se zato v skladu s členom 36(5) ZPD ne bi smela upoštevati pri določitvi pravice do povečanja osnovnega osebnega odbitka za vzdrževanega otroka.
- 18 Samostojni oddelek za drugostopenjski upravni postopek je z odločbo z dne 17. julija 2019 navedeno pritožbo zavrnil kot neutemeljeno.
- 19 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to odločbo vložila tožbo pri Upravni sud Osijek (upravno sodišče v Osijeku, Hrvaška), ki je to tožbo s sodbom z dne 30. januarja 2020 zavrnilo kot neutemeljeno.
- 20 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to sodbom vložila pritožbo pri Visoki upravni sud (višje upravno sodišče, Hrvaška), ki je to pritožbo s sodbom z dne 20. januarja 2021 zavrnilo.
- 21 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to odločbo vložila ustavno pritožbo pri Ustavni sud Republike Hrvatske (ustavno sodišče, Hrvaška), ki je predložitveno sodišče. V utemeljitev navedene pritožbe je med drugim navedla pritožbeni razlog, ki se nanaša na kršitev obveznosti, določenih v ustavi Republike Hrvaške, glede varstva osebnostnih pravic, ki jih ima na podlagi prava Unije. Natančneje, tožeča stranka trdi, da je zaradi kršitve člena 18 PDEU diskriminirana ter da je zaradi kršitve člena 20(2)(a) in člena 21(1) PDEU v slabšem položaju, ker je njen vzdrževani otrok uresničeval svojo pravico do prostega gibanja in prebivanja v državi članici, ki ni njena matična država članica, za namene izobraževanja.

- 22 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se za položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari uporabi pravo Unije in, natančneje, ali je nacionalna davčna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, združljiva s členi 18, 20, 21 in 165(2) PDEU ter členom 67 Uredbe št. 883/2004.
- 23 Poleg tega opozarja, da je iz poročila varuhinje človekovih pravic Republike Hrvaške za leto 2017 razvidno, da je ta od hrvaških univerz prejela informacije, da so študenti, ki so želeli izkoristiti ukrepe, predvidene v okviru programa Erasmus +, to opustili, potem ko so izvedeli, da v skladu z razlago, ki jo je sprejelo ministrstvo za finance Republike Hrvaške, prejem pomoči za mobilnost za izobraževanje v okviru programa Erasmus + povzroči, da se njihovim staršem odvzame pravica do povečanja osnovnega osebnega odbitka za vzdrževane otroke, kar je privedlo do zmanjšanja števila vlog študentov, zainteresiranih za takšne ukrepe.
- 24 V teh okoliščinah je Ustavni sud Republike Hrvatske (ustavno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je treba določbe členov 18, 20, 21 in 165(2), druga alineja, PDEU razlagati tako, da nasprotujejo predpisom države članice, na podlagi katerih starš izgubi pravico do povečanja letnega osnovnega odbitka dohodnine za vzdrževanega otroka, ker je bila temu otroku kot vzdrževanemu študentu, ki je uresničeval pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici z namenom izobraževanja – s tem, da je na podlagi nacionalnih izvedbenih aktov uporabil ukrepe iz člena 6(1)(a) Uredbe št. 1288/2013 za namene uresničevanja mobilnosti študentov iz države članice, v kateri so povprečni življenjski stroški nižji ali srednji, v državo članico z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški, kot so ti ukrepi opredeljeni z merili Evropske komisije v smislu člena 18(7) te uredbe – izplačana pomoč za mobilnost študentov, katere znesek presega določeni fiksni prag?
2. Ali je treba člen 67 Uredbe št. 883/2004 razlagati tako, da nasprotuje predpisom države članice, na podlagi katerih starš izgubi pravico do povečanja letnega osnovnega odbitka dohodnine za vzdrževanega študenta, ki je med študijem v drugi državi članici uporabil pomoč za mobilnost študentov iz člena 6(1)(a) Uredbe 1288/2013?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

- 25 Po mnenju hrvaške vlade sta vprašanji za predhodno odločanje nedopustni. V zvezi s tem ta vlada trdi, da čeprav za študente, ko ti v okviru sodelovanja v programu Erasmus + uveljavljajo pravico do prostega gibanja za namene študija v državi članici, ki ni njihova matična država članica izvora, velja pravo Unije, iz tega ni mogoče sklepati, da ta pravica velja tudi za njihove družinske člane, zlasti za njihove starše. Davčni položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari in zlasti izračun njene dohodnine ter določitev njene pravice do osnovnega osebnega odbitka naj bi bili urejeni z nacionalnim pravom in naj ne bi spadali na področje uporabe prava Unije na način, na katerega se sklicuje ta tožeča stranka. To naj bi veljalo še toliko bolj, ker naj bi bil položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari povsem notranji, glede na njeno državljanstvo ter glede na dejstvo, da dela na Hrvaškem, tam prejema dohodke in ni osebno uresničevala pravice do prostega gibanja niti ni prejela pomoči za učno mobilnost v okviru programa Erasmus +.

- 26 V zvezi s tem je treba spomniti, da je le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu o glavni stvari in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločbo, ki bo izdana, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti tega spora presodi potrebo po predhodni odločbi, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Iz tega sledi, da za vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodišča, velja domneva upoštevnosti in da lahko Sodišče odločanje o teh vprašanjih zavrne le, če je očitno, da zahtevana razlaga ni v nikakršni zvezi z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki jih potrebuje, da bi lahko na navedena vprašanja koristno odgovorilo (glej zlasti sodbo z dne 21. decembra 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 27 V obravnavani zadevi pa predložitveno sodišče natančno navaja razloge, zaradi katerih meni, da je za izdajo njegove odločbe potrebna razlaga prava Unije in da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje lahko vplivajo na rešitev spora o glavni stvari. Navedeno sodišče ugotavlja, da mora ob upoštevanju predmeta tožbe in ker ni sodne prakse Sodišča o diskriminatornosti ali nesorazmernosti nacionalnih davčnih ukrepov, povezanih z mobilnostjo študentov v okviru programa Erasmus +, pri izdaji odločbe med drugim ugotoviti, ali so posamični akti, ki so predmet tožbe, o kateri odloča, v nasprotju s členi 18, 20 in 21 ter členom 165(2) PDEU.
- 28 Poleg tega položaja, v katerem se pojavi vprašanje, ali sodelovanje v programu, kot je program Erasmus +, ki ga ureja pravo Unije, vpliva na davčno ureditev, ki velja za davčnega zavezanca, ki je starš, ki skrbi za otroka, ki je sodeloval v tem programu – in če vpliva, v kolikšnem obsegu – ne glede na to, ali je ta položaj sicer urejen s tem pravom ali ne, ni mogoče šteti za „povsem notranjega“. Presoja obsega in oblik tega morebitnega vpliva se ne nanaša na dopustnost postavljenih vprašanj, temveč na vsebino zadeve.
- 29 Iz tega sledi, da sta vprašanji za predhodno odločanje dopustni.

Vsebinska presoja

- 30 Predložitveno sodišče se v vprašanjih za predhodno odločanje sklicuje na več določb prava Unije, za katere želi izvedeti, ali nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.
- 31 V zvezi s členom 67 Uredbe št. 883/2004 je treba najprej poudariti, da je namen tega člena določiti zakonodajo države članice, ki ureja pravico do družinskih dajatev. Vendar, kot sta trdili hrvaška vlada in Komisija, ker davčni odbitek, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ni denarna dajatev, namenjena nadomestilu družinskih stroškov, temveč je davčna ugodnost, s katero naj bi se pod nekaterimi pogoji zmanjšal znesek dohodnine, ta odbitek ni družinska dajatev v smislu člena 1(z) Uredbe št. 883/2004. Iz tega sledi, da se v okviru spora o glavni stvari člen 67 te uredbe ne uporabi.
- 32 Kar zadeva člen 18 PDEU in, natančneje, v njem navedeno prepoved diskriminacije na podlagi državljanstva, je iz predložitvene odločbe razvidno, da predložitveno sodišče zlasti ob upoštevanju ciljev Uredbe št. 1288/2013 meni, da položaj tožeče stranke iz postopka v glavni stvari ni primerljiv ne – na splošno – s položajem zavezancev za dohodnino, katerih otroci niso uveljavljali pravice do prostega gibanja, ne – posamično – s položajem tistih zavezancev, katerih otroci so prejeli pomoč za mobilnost za izobraževanje v okviru programa Erasmus + za univerzitetni študij v državah članicah, ki imajo podobne ali nižje življenjske stroške. Glede na okoliščino, da je otrok tožeče stranke iz postopka v glavni stvari na univerzitetni študij odšel v državo članico, ki ima v primerjavi s Hrvaško višje življenjske stroške, pa navedeno sodišče

sprašuje, ali je treba to, da izjema iz člena 36(5) ZPD za tožečo stranko iz postopka v glavni stvari ni bila uporabljena, šteti za neupravičeno omejitev prostega gibanja študentov na podlagi členov 20 in 21 PDEU.

- 33 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 20 in 21 PDEU v povezavi s členom 165(2), druga alinea, PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki pri določitvi zneska osnovnega osebnega odbitka, do katerega je starš, ki je zavezanec za dohodnino, upravičen zaradi svojega vzdrževanega otroka, upošteva pomoč za učno mobilnost, ki jo je ta otrok prejel v okviru programa Erasmus +, kar po potrebi povzroči izgubo pravice do povečanja tega odbitka v okviru izračuna dohodnine.
- 34 Najprej je treba opozoriti, da čeprav je v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredno obdavčevanje v pristojnosti držav članic in čeprav pravo Unije načeloma ne nasprotuje temu, da bi države članice obdavčile dohodke, financirane iz sredstev Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 21; z dne 7. septembra 2023, Finanzamt G (Projekti razvojne pomoči), C-15/22, EU:C:2023:636, točka 64, in z dne 23. novembra 2023, Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, točka 33), je treba pri takšni obdavčitvi spoštovati to pravo, zlasti določbe Pogodbe DEU o pravici, priznani vsakemu državljanu Unije, da se prosto giblje in prebiva na ozemlju držav članic (glej po analogiji sodbo z dne 12. julija 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, točka 19).
- 35 Te ugotovitve veljajo tudi v primeru, ko – tako kot v obravnavani zadevi – strogo gledano, ne gre za obdavčitev dohodkov, financiranih iz sredstev Unije, temveč za upoštevanje teh dohodkov pri izračunu dohodnine davčnega zavezanca, ki skrbi za otroka, ki je prejel tak dohodek.
- 36 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da člen 20 PDEU vsem osebam, ki imajo državljanstvo ene od držav članic, priznava status državljan Unije, katerega namen je biti temeljni status državljanov držav članic (sodbi z dne 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, točka 31, in z dne 5. septembra 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Izguba danskega državljanstva), C-689/21, EU:C:2023:626, točka 29).
- 37 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, se državljan države članice, ki je na podlagi svojega statusa državljan Unije uresničeval svojo pravico do prostega gibanja in prebivanja v državi članici, ki ni njegova izvorna država članica, lahko sklicuje na pravice, ki jih ima zaradi tega statusa, zlasti na pravice iz člena 21(1) PDEU, in to po potrebi tudi proti svoji izvorni državi članici (sodba z dne 22. februarja 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 38 Drugič, treba je poudariti, da nacionalna ureditev, ki je za nekatere državljane manj ugodna zgolj zato, ker so ti uresničevali svojo pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici, pomeni omejitev svoboščin, ki jih člen 21(1) PDEU priznava vsakemu državljanu Unije (sodbi z dne 18. julija 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, točka 39, in z dne 25. julija 2018, A (Pomoč za invalidne osebe), C-679/16, EU:C:2018:601, točka 60).
- 39 Ugodnosti, ki jih daje Pogodba DEU na področju gibanja državljanov Unije, namreč ne bi polno učinkovale, če bi državljana države članice od uporabe teh ugodnosti lahko odvrnile ovire, ki zaradi njegovega prebivanja v drugi državi članici izhajajo iz ureditve njegove države izvora, ki ga

postavlja v slabši položaj zgolj zato, ker je navedene ugodnosti uporabil (glej v tem smislu sodbi z dne 29. aprila 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, točka 19, in z dne 25. julija 2018, A (Pomoč za invalidne osebe), C-679/16, EU:C:2018:601, točka 61).

- 40 Ta preudarek je ob upoštevanju ciljev, ki jim sledita člen 6(e) PDEU in člen 65(2), druga alineja, PDEU, in sicer zlasti spodbujanje mobilnosti študentov in učiteljev, posebej pomemben na področju izobraževanja (sodbi z dne 11. julija 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, točka 32, in z dne 24. oktobra 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, točka 24).
- 41 Poleg tega program Erasmus +, tako kot drugi programi za ukrepanje Unije na področju izobraževanja, temelji na členih 165 in 166 PDEU, njegov cilj pa je zlasti spodbujati mobilnost študentov znotraj Unije in študentom omogočiti, da začnejo ali nadaljujejo študij v različnih državah članicah, ne glede na njihov kraj izvora, s čimer se krepi evropska razsežnost izobraževanja in usposabljanja. Glede na ekonomska sredstva, ki jih imajo na voljo študenti in njihovi starši, pa bodo pri uresničevanju tega cilja verjetno nastali dodatni stroški, ki jih takšna mobilnost povzroča. Finančna podpora, zagotovljena zlasti s štipendijami, namenjenimi olajšanju mobilnosti upravičencev do tega programa, kaže na pripravljenost Unije, da prispeva h konkretnemu in učinkovitemu premagovanju teh ovir.
- 42 V tem okviru je treba ugotoviti, da je zakonodajalec Unije v uvodni izjavi 40 Uredbe št. 1288/2013 države članice pozval, naj v skladu s svojim nacionalnim pravom štipendije, namenjene olajšanju mobilnosti fizičnih oseb, na katere se nanaša ta uredba, oprostitjo vseh davkov in prispevkov za socialno varnost, ne da bi državam članicam naložil posebno obveznost, zlasti glede izračuna dohodnine staršev, ki so davčni zavezanci, saj je neposredno obdavčenje načeloma v pristojnosti držav članic, kot je opozorjeno v točki 34 te sodbe.
- 43 Res je, da pravo Unije državljanu Unije ne zagotavlja, da bo uresničevanje njegove pravice do prostega gibanja z vidika obdavčitve nevtralno. Ob upoštevanju razlik med ureditvami držav članic na tem področju je lahko takšno izvajanje, odvisno od primera, bolj ali manj ugodno ali celo neugodno. Isto načelo se *a fortiori* uporablja za položaj, v katerem zadevna oseba ni sama uresničevala svoje pravice do prostega gibanja, temveč trdi, da je žrtev manj ugodnega obravnavanja zaradi uresničevanja pravice do prostega gibanja družinskega člana (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, točki 45 in 46).
- 44 Vendar mora država članica, ko sodeluje v programu Erasmus +, zagotoviti, da ureditev dodeljevanja in obdavčitve štipendij, namenjenih olajšanju mobilnosti upravičencev do tega programa, ne omejuje neupravičeno pravice do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic (glej po analogiji sodbi z dne 23. oktobra 2007, Morgan in Bucher, C-11/06 in C-12/06, EU:C:2007:626, točka 28, in z dne 26. februarja 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, točka 24).
- 45 V obravnavani zadevi ni sporno, po eni strani, da pomoč za učno mobilnost v okviru programa Erasmus + kot taka na Hrvaškem v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari ni bila obdavčena, ampak je bila upoštevana pri izračunu dohodnine tožeče stranke iz postopka v glavni stvari. Po drugi strani pa je bila ta v slabšem položaju, ker so se zanjo uporabljale nacionalne določbe iz postopka v glavni stvari, saj je njen vzdrževani otrok prejemal takšno pomoč.

- 46 Takšne določbe lahko torej državljane Unije odvrnejo od uresničevanja njihove pravice do prostega gibanja in prebivanja v državi članici, ki ni njihova matična država članica, ob upoštevanju vpliva, ki ga lahko ima izvrševanje te pravice na izračun dohodnine staršev, ki so davčni zavezanci, in lahko škodijo mobilnosti študentov znotraj Unije v okviru programa Erasmus +.
- 47 Zato upoštevanje pomoči za mobilnost, ki jo je vzdrževani otrok prejel v okviru programa Erasmus +, za določitev zneska osnovnega odbitka, do katerega je upravičen starš, ki je davčni zavezanec, za tega otroka, kar povzroči izgubo pravice do povečanja tega odbitka v okviru izračuna dohodnine, lahko pomeni omejitev pravice do prostega gibanja in prebivanja, ki jo imajo državljani Unije na podlagi člena 21 PDEU.
- 48 Obstoj takšne omejitve ni mogoče izpodbijati z dejstvom, na eni strani, da vzdrževani otrok, ki je uveljavljal pravico do prostega gibanja, ni bil sam davčni zavezanec, ki je bil v okviru izračuna dohodnine prikrajšan za pravico do povečanja osnovnega osebnega odbitka za vzdrževane otroke, in na drugi strani, da tako prikrajšani starš, ki je davčni zavezanec, ni uveljavljal svoje pravice do prostega gibanja.
- 49 Neugodne davčne posledice za starša, ki je davčni zavezanec in ki ima vzdrževanega otroka, ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja, namreč pomenijo omejitev prostega gibanja v smislu člena 21 PDEU, ker izhajajo iz tega, da je to svoboščino uresničeval ta otrok. Okoliščina, da te neugodne posledice tako niso nastale za otroka, ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja, ampak za tega starša, ne glede na to, ali je ta starš to pravico uresničeval ali ne, torej ni upoštevna za ugotovitev obstoja omejitve prostega gibanja na podlagi člena 21 PDEU.
- 50 V takšnih okoliščinah se na učinke te omejitve lahko sklicuje ne le državljan Unije, ki je uresničeval svojo pravico do prostega gibanja, ampak tudi državljan Unije, ki – tako kot tožeča stranka iz postopka v glavni stvari – skrbi za tega prvonavedenega državljana in ki je zato zaradi učinkov te omejitve neposredno v slabšem položaju.
- 51 V zvezi s tem je Sodišče v nekaterih okoliščinah že priznalo, da se državljani Unije, ki sami niso uresničevali svoje pravice do prostega gibanja in prebivanja v državi članici, ki ni njihova izvorna država članica, lahko sklicujejo na člen 21 PDEU in določbe, sprejete za njegovo uporabo (glej v tem smislu sodbi z dne 12. julija 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, točka 25, in z dne 13. septembra 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, točki 42 in 43).
- 52 Nazadnje, ob upoštevanju ekonomskih vezi med otrokom in njegovim staršem, ki v tem primeru ne izhajajo le iz dejstva, da je otrok odvisen od svojega starša pri kritju stroškov preživljanja in poklicnega usposabljanja, temveč tudi iz odločitve nacionalnega zakonodajalca, da pri določitvi davčnega statusa starša, ki je davčni zavezanec, upošteva dohodek vzdrževanega otroka, je treba šteti, da se lahko tako vzdrževani otrok kot njegov starš, ki je davčni zavezanec, v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, sklicujeta na člen 21 PDEU in določbe, sprejete za njegovo izvajanje.
- 53 Tretjič, treba je upoštevati, da je omejitev pravice do prostega gibanja in prebivanja, kakršna je navedena v točki 47 te sodbe, z vidika prava Unije utemeljena le, če temelji na objektivnih preudarkih v splošnem interesu, ki niso odvisni od državljanstva zadevnih oseb, in če je sorazmerna s ciljem, ki mu legitimno sledi nacionalno pravo (sodba z dne 22. februarja 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, točka 52 in navedena sodna praksa).

- 54 Na prvem mestu, v zvezi s tem je glede objektivnih preudarkov v splošnem interesu, s katerimi je mogoče utemeljiti ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je cilj določb, ki so predmet postopka v glavni stvari – v skladu z načeloma enakosti in pravičnosti davčnega sistema in dobrega upravljanja omejenih javnih sredstev – glede na mediano dohodkov in povprečne izdatke odpraviti socialne in materialne razlike med davčnimi zavezanci, ki imajo vzdrževane otroke, in tistimi, ki nimajo stroškov, povezanih z vzdrževanjem otrok.
- 55 Po mnenju predložitvenega sodišča torej te določbe ne dajejo pravice do povečanja osnovnega odbitka za vzdrževanega otroka davčnim zavezancem, katerih vzdrževani otroci v davčnem letu prejemajo neobdavčen dohodek v določenem znesku, ki po presoji zakonodajalca otroku omogoča, da prispeva k svojemu preživljanju iz naslova lastnih dohodkov in da zniža izdatke svojih staršev v okviru njihove preživitvene obveznosti, ampak zgolj davčnim zavezancem, katerih otroci ne prejemajo neobdavčljivega dohodka – ali prejemajo zgolj dohodek v minimalnem znesku – in katerih vzdrževanje se zato lahko zagotovi le z dohodkom staršev.
- 56 Zdi se torej, da je namen nacionalnih določb iz postopka v glavni stvari upoštevati dejansko davčno sposobnost staršev, ki so zavezanci za dohodnino, da se prepreči, da bi bila ta sposobnost podcenjena, kar je treba šteti za cilj v splošnem interesu (glej po analogiji sodbo z dne 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedovanje – Delni odbitek in odbitek nujnih deležev), C-394/20, EU:C:2021:1044, točka 52).
- 57 Na drugem mestu, kar zadeva spoštovanje načela sorazmernosti, je mogoče ureditev, ki omejuje temeljno svoboščino, zagotovljeno s Pogodbo, kot je pravica do prostega gibanja in prebivanja državljanov Unije, veljavno utemeljiti le, če je primerna za zagotovitev uresničitve legitimnega cilja, ki mu sledi, in če ne presega tega, kar je nujno za dosego tega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2024, JD (Pogoj glede prebivanja), C-562/22, EU:C:2024:55, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 58 Opozoriti je treba tudi, da je nacionalna ureditev primerna za zagotovitev uresničitve navedenega cilja le, če resnično odraža prizadevanje za dosledno in sistematično doseganje tega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2024, JD (Pogoj glede prebivanja), C-562/22, EU:C:2024:55, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 59 V zvezi s tem je treba poudariti, da so v skladu z uvodno izjavo 40 Uredbe št. 1288/2013 štipendije, namenjene olajšanju mobilnosti fizičnih oseb, na katere se nanaša ta uredba, morale biti prilagojene življenjskim stroškom in stroškom bivanja v državi gostiteljici. Prav tako je člen 18 te uredbe v odstavku 7 določal, da se sredstva za mobilnost posameznikov za namene izobraževanja in usposabljanja, opisana v členu 6(1)(a) in členu 12(a) navedene uredbe, dodelijo na podlagi prebivalstva in življenjskih stroškov v državi članici, razdalje med glavnimi mesti držav članic in uspešnosti.
- 60 Zato je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 49 do 52 in v točki 77 sklepnih predlogov, da ker je cilj programa Erasmus + spodbujati mobilnost študentov za izobraževanje, zlasti v okviru univerzitetnega izobraževanja, ter ob upoštevanju višine zneskov pomoči za učno mobilnost v okviru tega programa in dejanskih življenjskih stroškov v državi članici gostiteljici, naj bi te pomoči prispevale h kritju dodatnih stroškov, ki ne bi obstajali, če te mobilnosti ne bi bilo.

- 61 Zato prejemanje takšne pomoči ne povzroči zmanjšanja izdatkov staršev, ki so davčni zavezanci, v okviru njihove obveznosti preživljanja vzdrževanih otrok niti ne povečuje davčne sposobnosti teh staršev.
- 62 Z davčnim obravnavanjem pomoči za učno mobilnost v okviru programa Erasmus +, ki je predmet postopka v glavni stvari, torej ni mogoče dosledno in sistematično upoštevati dejanske davčne sposobnosti staršev, ki so zavezanci za dohodnino in ki skrbijo za otroka, ki sodeluje v tem programu. Ker lahko to obravnavanje povzroči večja davčna bremena za te starše, ki so davčni zavezanci, ne da bi se za pokrivanje teh bremen povečala sredstva, ki so jim na voljo, ima lahko nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari celo nasprotne učinke.
- 63 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člena 20 in 21 PDEU v povezavi s členom 165(2), druga alineja, PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, ki pri določitvi zneska osnovnega osebnega odbitka, do katerega je starš, ki je zavezanec za dohodnino, upravičen zaradi svojega vzdrževanega otroka, upošteva pomoč za učno mobilnost, ki jo je ta otrok prejel v okviru programa Erasmus +, kar lahko povzroči izgubo pravice do povečanja tega odbitka v okviru izračuna dohodnine.

Stroški

- 64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člena 20 in 21 PDEU v povezavi s členom 165(2), druga alineja, PDEU

je treba razlagati tako, da

da nasprotujeta ureditvi države članice, ki pri določitvi zneska osnovnega osebnega odbitka, do katerega je starš, ki je zavezanec za dohodnino, upravičen zaradi svojega vzdrževanega otroka, upošteva pomoč za učno mobilnost, ki jo je ta otrok prejel v okviru programa Erasmus +, kar lahko povzroči izgubo pravice do povečanja tega odbitka v okviru izračuna dohodnine.

Podpisi