Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

16. siječnja 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Građanstvo Unije – Članak 21. stavak 1. UFEU-a – Pravo na slobodno kretanje i boravak na državnom području država članica – Porezno zakonodavstvo – Porez na dohodak – Izračun iznosa osnovnog osobnog odbitka za uzdržavano dijete koje je primilo potporu za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ – Uredba (EU) br. 1288/2013 – Oporezivanje stipendija namijenjenih olakšavanju mobilnosti fizičkih osoba obuhvaćenih tom uredbom – Ograničenje slobodnog kretanja – Proporcionalnost”

U predmetu C-277/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Ustavni sud Republike Hrvatske, odlukom od 18. travnja 2023., koju je Sud zaprimio 28. travnja 2023., u postupku

E. P.

protiv

Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, D. Gratsias i Z. Csehi (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za hrvatsku vladu, G. Vidović Mesarek, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels i H. van Vliet, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 4. srpnja 2024.,

* Jezik postupka: hrvatski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 18., 20. i 21. te članka 165. stavka 2. druge alineje UFEU-a kao i članka 67. Uredbe (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (SL 2004., L 166, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 3., str. 160. i ispravci SL 2020., L 415, str. 88. i SL 2023./90199, L).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe E. P. i Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak (u daljnjem tekstu: Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak), u vezi s time što je porezna uprava prilikom izračuna odbitka primjenjivog na porez na dohodak osobe E. P. uzela u obzir potporu za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ koju je primilo njezino uzdržavano dijete.

Pravni okvir

Pravo Unije

Uredba br. 883/2004

3 Člankom 1. točkom (z) Uredbe br. 883/2004 određuje se:

„U smislu ove Uredbe:

[...]

(z) ‚obiteljsko davanje' znači sva davanja u naravi ili novčana davanja namijenjena podmirivanju obiteljskih troškova, isključujući predujmove davanja za uzdržavanje i posebne doplatke za rođenje i usvajanje djeteta spomenute u Prilogu I."

4 Člankom 3. stavkom 1. te uredbe određuje se:

„Ova se Uredba primjenjuje na sve zakonodavstvo s obzirom na sljedeće grane socijalne sigurnosti:

[...]

(j) obiteljska davanja."

5 U skladu s člankom 67. te uredbe, naslovljenim „Članovi obitelji koji borave u drugoj državi članici":

„Osoba ima pravo na obiteljska davanja u skladu sa zakonodavstvom nadležne države članice, uključujući i davanja za članove svoje obitelji koji borave u drugoj državi članici, kao da borave u prvoj državi članici. Međutim, umirovljenik ima pravo na obiteljska davanja u skladu sa zakonodavstvom države članice koja je nadležna za njegovu mirovinu."

Uredba (EU) br. 1288/2013

6 Uredba (EU) br. 1288/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o uspostavi programa „Erasmus+”: programa Unije za obrazovanje, osposobljavanje, mlade i sport i stavljanju izvan snage odluka br. 1719/2006/EZ, 1720/2006/EZ i 1298/2008/EZ (SL 2013., L 347, str. 50. i ispravak SL 2014., L 205, str. 79.), koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, sadržavala je uvodnu izjavu 40., koja je glasila kako slijedi:

„Kako bi se povećao pristup Programu, bespovratna sredstva za podršku mobilnosti pojedinaca trebala bi se prilagoditi troškovima života i boravka zemlje domaćina. U skladu s nacionalnim pravom, države članice također bi trebalo poticati da izuzmu ta bespovratna sredstva iz svih poreza i socijalnih pristojbi. Isto izuzeće trebalo bi se primjenjivati na javna ili privatna tijela koja dodjeljuju takvu financijsku potporu dotičnim pojedincima.”

7 Člankom 6. te uredbe, naslovljenim „Mjere Programa”, stavkom 1. određivalo se:

„U području obrazovanja i osposobljavanja ciljevi Programa nastoje se ostvariti sljedećim vrstama mjera:

(a) mobilnost pojedinaca u svrhu učenja;

[...]”

8 Člankom 18. navedene uredbe, naslovljenim „Proračun”, stavkom 7. propisivalo se:

„Financijska sredstva za mobilnost pojedinaca u svrhu učenja kako je navedeno u članku 6. stavku 1. točki (a) i članku 12. točki (a), kojima treba upravljati jedna ili više nacionalnih agencija (‚nacionalna agencija’), raspodjeljuju se na temelju broja stanovnika i troškova života u [državi članici], udaljenosti između glavnih gradova država članica i uspješnosti. Mjerilo uspješnosti čini 25 % ukupnih financijskih sredstava prema kriterijima navedenima u stavcima 8. i 9. U pogledu strateških partnerstva iz članka 8. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1. točke (a) koja odabire i kojima upravlja nacionalna agencija, financijska sredstva se raspodjeljuju na temelju kriterija koje će utvrditi Komisija u skladu s postupkom ispitivanja iz članka 36. stavka 3. Te su formule, u mjeri u kojoj je to moguće, neutralne u odnosu na različite sustave obrazovanja i osposobljavanja u državama članicama, izbjegavaju znatna smanjenja godišnjih proračunskih sredstava koja se državama članicama dodjeljuju iz jedne godine u drugu i minimiziraju preveliku razliku u visini raspodijeljenih bespovratnih sredstava.”

Nacionalno pravo

9 Člankom 6. Zakona o porezu na dohodak od 3. prosinca 2004. (*Narodne novine* br. 177/04), u verziji koja je bila primjenjiva na glavni postupak (u daljnjem tekstu: ZPD), propisivalo se da se osnovica poreza na dohodak umanjuje za osobni odbitak.

10 U skladu s člankom 10. točkama 13., 18. i 20. ZPD-a, porez na dohodak nije se plaćao na:

„13. stipendije studenata za redovno školovanje na višim i visokim školama i fakultetima i poslijediplomanata te poslijedoktoranata za koje su sredstva planirana u državnom proračunu Republike Hrvatske i stipendije koje se isplaćuju, odnosno dodjeljuju iz proračuna [Unije], uređene posebnim međunarodnim sporazumima i to studentima za redovno školovanje na visokim učilištima,

[...]

18. stipendije studentima izabranima na javnim natječajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima, za redovno školovanje na visokim učilištima koje isplaćuju, odnosno dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, koje djeluju u skladu s posebnim propisima, osnovane s namjenom stipendiranja,

[...]

20. primitke koji se kao bespovratna sredstva isplaćuju iz fondova i programa Europske unije putem tijela akreditiranih u skladu s pravilima Europske unije u Republici Hrvatskoj za provedbu aktivnosti mobilnosti u okviru programa i fondova Europske unije, a u svrhe obrazovanja i stručnog usavršavanja, u skladu s financijskom uredbom Europske komisije, do propisanih iznosa."

11 Člankom 36. ZPD-a određivalo se:

„(1) Rezidentima se ukupan iznos ostvarenog dohotka prema članku 5. ovoga Zakona, umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini 2.200,00 kuna [(HRK) (otprilike 292 eura)] i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koji se utvrđuje porez. [...]

(2) Rezidenti mogu uvećati osobni odbitak iz stavka 1. ovoga članka u visini:

[...]

2. za uzdržavanu djecu: 0,5 osnovnoga osobnog odbitka za prvo dijete, 0,7 za drugo, 1,0 za treće, 1,4 za četvrto, 1,9 za peto, a za svako daljnje dijete faktor osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava i to za 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0… više u odnosu prema faktoru osnovnoga osobnog odbitka za prethodno dijete.

[...]

(4) Uzdržavanim članovima uže obitelji i uzdržavanom djecom smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu ovoga Zakona ne smatraju dohotkom, ne prelaze iznos peterostrukoga osnovnoga osobnog odbitka iz stavka 1. ovoga članka, na godišnjoj razini.

(5) Iznimno od stavka 4. ovoga članka, pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i djecu ne uzimaju se u obzir primici prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora, doplatka za djecu, potpora za novorođenče, odnosno primitaka za opremu novorođenog djeteta i obiteljskih mirovina nakon smrti roditelja. [...]"

12 Člankom 54. ZPD-a za određene porezne obveznike koji borave na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara (Hrvatska), što uključuje podnositeljicu ustavne tužbe iz glavnog postupka, propisivao se viši iznos osnovnog osobnog odbitka nego člankom 36. stavkom 1. ZPD-a te je u vrijeme nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku iznosio 3000 HRK, što je na temelju članka 36. stavka 2. točke 2. tog zakona značilo uvećanje iznosa odbitka za uzdržavanu djecu propisanog tom odredbom.

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 Podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka, hrvatska državljanka, obveznica je plaćanja poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak kao posebnog poreznog prihoda jedinice lokalne samouprave. Uzimajući u obzir njezino prebivalište, ona ostvaruje određene porezne pogodnosti predviđene ZPD-om.

14 Iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja proizlazi da je jedno od njezine uzdržavane djece za akademsku godinu 2014./2015. primilo potporu za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ za svoj studijski boravak na sveučilištu u Finskoj i da mu je prije njegova odlaska u tu zemlju potkraj 2014. isplaćen predujam te potpore u iznosu od 1840 eura.

15 Podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka ostvarivala je na temelju članka 36. stavka 2. točke 2. i članka 54. stavka 1. točke 2. ZPD-a uvećanje osnovnog osobnog odbitka za uzdržavano dijete u poreznim razdobljima koja su prethodila poreznom razdoblju 2014. godine.

16 Poreznim rješenjem od 27. srpnja 2015. Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske obavijestila je podnositeljicu ustavne tužbe iz glavnog postupka o obvezi plaćanja predmetnog poreza jer joj je za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. ukinuto uvećanje osnovnog osobnog odbitka za njezino uzdržavano dijete, s obzirom na to da je tijekom tog razdoblja ostvarila primitak veći od praga iz članka 36. stavka 4. ZPD-a, koji je bio prekoračen zbog toga što je to dijete primilo potporu za mobilnost u okviru programa Erasmus+.

17 Podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka podnijela je žalbu protiv tog poreznog rješenja Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak, navodeći da joj je za 2014. neopravdano uskraćeno uvećanje osnovnog osobnog odbitka za njezino uzdržavano dijete. Ona je smatrala da je potporu za mobilnost koja se isplaćuje studentima u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ trebalo kvalificirati kao „socijalnu potporu” i, slijedom toga, u skladu s člankom 36. stavkom 5. ZPD-a, nije ju trebalo uzeti u obzir prilikom utvrđivanja prava na uvećanje osnovnog osobnog odbitka za uzdržavanu djecu.

18 Odlukom od 17. srpnja 2019. Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak odbio je njezinu žalbu kao neosnovanu.

19 Podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka podnijela je tužbu protiv te odluke Upravnom sudu u Osijeku (Hrvatska), koji ju je presudom od 30. siječnja 2020. odbio kao neosnovanu.

20 Podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka podnijela je žalbu protiv te presude Visokom upravnom sudu Republike Hrvatske, koji ju je odbio presudom od 20. siječnja 2021.

21 Ona je protiv te presude podnijela ustavnu tužbu Ustavnom sudu Republike Hrvatske, odnosno sudu koji je uputio zahtjev. U potporu svojoj ustavnoj tužbi ona ističe, među ostalim, razlog koji se temelji na povredi obveze predviđene Ustavom Republike Hrvatske u pogledu zaštite njezinih subjektivnih prava koja izvodi iz prava Unije. Konkretno, ona tvrdi da je zbog toga što je njezino uzdržavano dijete ostvarivalo pravo na kretanje i boravak u svrhu obrazovanja u drugoj državi članici, različitoj od države članice svojeg podrijetla, diskriminirana povredom članka 18. UFEU-a i u nepovoljnijem je položaju povredom članka 20. stavka 2. točke (a) i članka 21. stavka 1. UFEU-a.

22 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li pravo Unije primjenjivo na situaciju podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka i, konkretnije, je li nacionalno porezno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku u skladu s člancima 18., 20., 21. i člankom 165. stavkom 2. UFEU-a kao i s člankom 67. Uredbe br. 883/2004.

23 Navedeni sud usto napominje da iz izvješća pučke pravobraniteljice Republike Hrvatske za 2017. proizlazi da je ona od hrvatskih sveučilišta primila informacije prema kojima su studenti koji su bili zainteresirani za korištenje mjerama predviđenima programom Erasmus+ odustajali od njih nakon što su doznali da, prema tumačenju Ministarstva financija Republike Hrvatske, primitak potpore za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ dovodi do gubitka prava njihovih roditelja na uvećanje osnovnog osobnog odbitka za uzdržavanu djecu, što je dovelo do smanjenja broja prijava studenata zainteresiranih za takve mjere.

24 U tim je okolnostima Ustavni sud Republike Hrvatske odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Trebaju li se odredbe članaka 18., 20., 21. i 165. stavka 2. alineje 2. [UFEU-a] tumačiti na način da im se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavano dijete jer je tom djetetu, kao uzdržavanom studentu koji je ostvarivao slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja, tako što je na temelju nacionalnih provedbenih akata koristio mjere iz članka 6. stavka 1. točke (a) [Uredbe br. 1288/2013] radi ostvarivanja mobilnosti studenta iz države članice s nižim ili srednjim prosječnim troškovima života u državu članicu s višim prosječnim troškovima života, kako su utvrđene kriterijima Europske komisije u smislu članka 18. stavka 7. te Uredbe, isplaćena potpora za mobilnost studenata čiji iznos prelazi propisani fiksni cenzus?

2. Treba li članak 67. [Uredbe br. 883/2004] tumačiti na način da mu se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavanog studenta koji je tijekom studijskog boravka u drugoj državi članici koristio potporu za mobilnost studenata iz članka 6. stavka 1. točke (a) [Uredbe br. 1288/2013]?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

25 Hrvatska vlada smatra da su prethodna pitanja nedopuštena. Ona u tom pogledu ističe da, iako je točno da su studenti obuhvaćeni pravom Unije kada ostvaruju svoje pravo na slobodno kretanje u svrhu studiranja u državi članici različitoj od države članice svojeg podrijetla u okviru sudjelovanja u programu Erasmus+, iz toga se ne može zaključiti da se to pravo primjenjuje i na članove njihovih obitelji, među ostalim, na njihove roditelje. Porezna situacija podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka i osobito izračun njezina poreza na dohodak kao i utvrđivanje njezina prava na osnovni osobni odbitak uređeni su nacionalnim pravom i nisu obuhvaćeni pravom Unije na način na koji ona to navodi. To je osobito tako zbog toga što je situacija podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka potpuno unutarnje prirode s obzirom na njezino državljanstvo, činjenicu da radi u Hrvatskoj, ondje ostvaruje dohodak i nije se osobno koristila slobodom kretanja niti je primila potporu za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+.

26 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi spor u glavnom postupku i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti tog spora, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Iz toga slijedi da za pitanja koja su uputili nacionalni sudovi vrijedi pretpostavka relevantnosti i da Sud može odbiti odgovoriti na ta pitanja samo ako je očito da zatraženo tumačenje nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na navedena pitanja (vidjeti, među ostalim, presudu od 21. prosinca 2023., Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

27 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev detaljno iznosi razloge koji su ga naveli na to da ocijeni da je tumačenje prava Unije nužno za donošenje njegove odluke i da odgovori na prethodna pitanja mogu utjecati na rješenje spora u glavnom postupku. Taj sud objašnjava da, s obzirom na predmet tužbe koja mu je podnesena i okolnost da ne postoji sudska praksa Suda o diskriminatornosti ili neproporcionalnosti nacionalnih poreznih mjera koje se odnose na mobilnost studenata u okviru programa Erasmus+, on radi donošenja svoje odluke mora utvrditi, među ostalim, jesu li pojedinačni akti koji su predmet tužbe koja mu je podnesena protivni člancima 18., 20. i 21. te članku 165. stavku 2. UFEU-a.

28 Usto, ne može se smatrati da je „potpuno unutarnja” situacija ona u kojoj se postavlja pitanje utječe li i, ovisno o slučaju, u kojoj mjeri sudjelovanje u programu uređenom pravom Unije, kao što je program Erasmus+, na porezni sustav primjenjiv na roditelja koji je porezni obveznik i koji uzdržava dijete koje je sudjelovalo u tom programu, neovisno o tome je li ta situacija u preostalom dijelu uređena tim pravom. Ocjena dosega i načina tog mogućeg utjecaja ne odnosi se na dopuštenost postavljenih pitanja, nego na meritum predmeta.

29 Iz toga slijedi da su prethodna pitanja dopuštena.

Meritum

30 U svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev navodi nekoliko odredbi prava Unije za koje želi doznati protivi li im se nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.

31 Kad je riječ o članku 67. Uredbe br. 883/2004, najprije valja istaknuti da je njegov cilj utvrđivanje zakonodavstva države članice kojim se uređuje pravo na obiteljska davanja. Međutim, kao što su to istaknule hrvatska vlada i Komisija, s obzirom na to da porezni odbitak o kojem je riječ u glavnom postupku nije novčano davanje namijenjeno podmirenju obiteljskih troškova, nego porezna pogodnost kojom se pod određenim uvjetima smanjuje iznos poreza na dohodak, taj odbitak nije obiteljsko davanje u smislu članka 1. točke (z) Uredbe br. 883/2004. Iz toga slijedi da članak 67. te uredbe nije primjenjiv u okviru glavnog postupka.

32 Kad je riječ o članku 18. UFEU-a i, konkretnije, zabrani diskriminacije na temelju državljanstva koja se njime propisuje, iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra da, s obzirom na, među ostalim, ciljeve Uredbe br. 1288/2013, situacija podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka nije usporediva ni, općenito govoreći, sa situacijom obveznika poreza na dohodak čija se djeca nisu koristila svojim pravom na slobodno kretanje ni, konkretno, sa situacijom poreznih obveznika čija su djeca dobila potporu za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ za boravak na sveučilišnim

studijima u državama članicama sa sličnim ili nižim troškovima života. Nasuprot tomu, uzimajući u obzir okolnost da je dijete podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka otišlo radi sveučilišnog studija u državu članicu s višim troškovima života u odnosu na one u Hrvatskoj, taj se sud pita treba li na temelju članaka 20. i 21. UFEU-a smatrati da je neprimjena iznimke predviđene člankom 36. stavkom 5. ZPD-a u pogledu podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka neopravdano ograničenje slobodnog kretanja studenata.

33 U tim okolnostima treba smatrati da svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 20. i 21. UFEU-a, u vezi s njegovim člankom 165. stavkom 2. drugom alinejom, tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se, radi određivanja iznosa osnovnog osobnog odbitka na koji roditelj koji je porezni obveznik ima pravo za svoje uzdržavano dijete, uzima u obzir potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja koju je to dijete primilo u okviru programa Erasmus+, što ima za posljedicu, ovisno o slučaju, gubitak prava na uvećanje tog odbitka u okviru izračuna poreza na dohodak.

34 Uvodno valja podsjetiti na to da – iako je prema ustaljenoj sudskoj praksi izravno oporezivanje u nadležnosti država članica te se tom pravu u načelu ne protivi to da države članice oporezuju dohotke koji se financiraju sredstvima Unije (vidjeti u tom smislu presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21., od 7. rujna 2023., Finanzamt G (Projekti razvojne pomoći), C-15/22, EU:C:2023:636, t. 64. i od 23. studenoga 2023., Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, t. 33.) – takvo se oporezivanje mora provoditi uz poštovanje prava Unije, osobito odredbi UFEU-a koje se odnose na slobodu priznatu svim građanima Unije da se slobodno kreću i borave na državnom području država članica (vidjeti po analogiji presudu od 12. srpnja 2005., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, t. 19.).

35 Ta se razmatranja primjenjuju i u slučaju u kojem, kao u ovoj situaciji, zapravo nije riječ o oporezivanju dohodaka koji se financiraju sredstvima Unije, nego o njihovu uzimanju u obzir u okviru izračuna poreza na dohodak poreznog obveznika koji uzdržava dijete koje je primilo takve dohotke.

36 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti na to da se člankom 20. UFEU-a svakoj osobi koja ima državljanstvo države članice daje status građanina Unije, koji je predodređen da bude temeljni status državljana država članica (presude od 20. rujna 2001., Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, t. 31. i od 5. rujna 2023., Udlændinge- og Integrationsministeriet (Gubitak danskog državljanstva), C-689/21, EU:C:2023:626, t. 29.).

37 Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, državljanin države članice koji se u svojstvu građanina Unije koristio svojom slobodom kretanja i boravka u državi članici različitoj od države članice podrijetla može se pozivati na prava koja mu pripadaju u tom svojstvu, a osobito na prava propisana u članku 21. stavku 1. UFEU-a, uključujući, ovisno o slučaju, u pogledu države članice svojeg podrijetla (presuda od 22. veljače 2024., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, t. 26. i navedena sudska praksa).

38 Kao drugo, valja istaknuti da nacionalni propis kojim se pojedine vlastite državljane stavlja u nepovoljniji položaj samo zato što su ostvarivali svoju slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici predstavlja ograničenje sloboda koje su člankom 21. stavkom 1. UFEU-a priznate svim građanima Unije (presude od 18. srpnja 2006., De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, t. 39. i od 25. srpnja 2018., A (Pomoć za osobu s invaliditetom), C-679/16, EU:C:2018:601, t. 60.).

39 Naime, UFEU-om otvorene mogućnosti na području kretanja građana Unije ne bi mogle razviti svoj puni učinak ako bi se državljanina države članice preprekama koje su nastale zbog njegova boravka u drugoj državi članici moglo odvratiti od korištenja tim mogućnostima jer ga se propisom države njegova podrijetla kažnjava zbog same činjenice da se koristio tim mogućnostima (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, t. 19. i od 25. srpnja 2018., A (Pomoć za osobu s invaliditetom), C-679/16, EU:C:2018:601, t. 61.).

40 To razmatranje osobito je važno u području obrazovanja, uzimajući u obzir ciljeve koji se nastoje postići člankom 6. točkom (e) i člankom 165. stavkom 2. drugom alinejom UFEU-a, odnosno, među ostalim, cilj poticanja mobilnosti studenata i profesora (presude od 11. srpnja 2002., D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, t. 32. i od 24. listopada 2013., Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, t. 24.).

41 Osim toga, program Erasmus+, kao i drugi programi djelovanja Unije u području obrazovanja, temelji se na člancima 165. i 166. UFEU-a i cilj mu je, među ostalim, promicati mobilnost studenata unutar Unije i omogućiti im da započnu ili nastave svoje studije u različitim državama članicama, neovisno o svojem mjestu podrijetla, jačajući tako europsku dimenziju obrazovanja i osposobljavanja. Međutim, uzimajući u obzir ekonomska sredstva kojima raspolažu studenti i njihovi roditelji, pri provedbi tog cilja mogu se suočiti s dodatnim troškovima koje podrazumijeva ta mobilnost. Financijska potpora pružena, među ostalim, stipendijama namijenjenima olakšavanju mobilnosti korisnikâ tog programa odražava volju Unije da doprinese konkretnom i učinkovitom prevladavanju tih prepreka.

42 U tom kontekstu valja primijetiti da je u uvodnoj izjavi 40. Uredbe br. 1288/2013 zakonodavac Unije pozvao države članice da u skladu sa svojim nacionalnim pravom izuzmu stipendije namijenjene olakšavanju mobilnosti fizičkih osoba na koje se ta uredba odnosi od svih poreza i socijalnih pristojbi, pri čemu se državama članicama ipak ne nalaže posebna obveza, među ostalim, u pogledu izračuna poreza na dohodak roditelja koji su porezni obveznici, s obzirom na to da je izravno oporezivanje u načelu u nadležnosti država članica, kao što je to navedeno u točki 34. ove presude.

43 Točno je da se pravom Unije građaninu Unije ne jamči da je korištenje njegovom slobodom kretanja neutralno u području oporezivanja. Uzimajući u obzir razlike između propisa država članica u tom području, takvo korištenje slobodom kretanja može, ovisno o slučaju, biti više ili manje povoljno, pa čak i nepovoljno. Isto se načelo *a fortiori* primjenjuje na situaciju u kojoj se dotična osoba nije sama koristila svojim pravom na kretanje, nego tvrdi da je žrtva nepovoljnog postupanja nakon što se član njezine obitelji koristio slobodom kretanja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2005., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, t. 45. i 46.).

44 Međutim, kada država članica sudjeluje u programu Erasmus+, ona mora osigurati da načini dodjele i oporezivanja stipendija namijenjenih olakšavanju mobilnosti korisnikâ tog programa ne stvaraju neopravdano ograničenje prava na kretanje i boravak na državnom području država članica (vidjeti po analogiji presude od 23. listopada 2007., Morgan i Bucher, C-11/06 i C-12/06, EU:C:2007:626, t. 28. i od 26. veljače 2015., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, t. 24.).

45 U ovom je slučaju nesporno, s jedne strane, da potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ nije bila kao takva predmet oporezivanja u Hrvatskoj u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka, nego je uzeta u obzir u svrhu izračuna poreza na dohodak

podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka. S druge strane, podnositeljica ustavne tužbe iz glavnog postupka stavljena je u nepovoljniji položaj primjenom nacionalnih odredbi o kojima je riječ u glavnom postupku zbog toga što je dijete koje ona uzdržava primilo takvu potporu.

46 Na taj se način takvim odredbama odvraća građane Unije od korištenja njihovom slobodom kretanja i boravka u državi članici različitoj od države članice njihova podrijetla, uzimajući u obzir utjecaj koji korištenje tom slobodom može imati na izračun poreza na dohodak roditelja koji su porezni obveznici, te one mogu naštetiti mobilnosti studenata unutar Unije u okviru programa Erasmus+.

47 Stoga uzimanje u obzir potpore za mobilnost koju je uzdržavano dijete primilo na temelju programa Erasmus+ u svrhu određivanja iznosa osnovnog odbitka na koji roditelj koji je porezni obveznik ima pravo za to dijete, što ima za posljedicu gubitak prava na uvećanje tog odbitka u okviru izračuna poreza na dohodak, može predstavljati ograničenje prava na slobodno kretanje i boravak koje uživaju građani Unije na temelju članka 21. UFEU-a.

48 Postojanje takvog ograničenja ne može se dovesti u pitanje okolnošću, s jedne strane, da uzdržavano dijete, koje se koristilo svojom slobodom kretanja, sâmo nije bilo porezni obveznik kojem je u okviru izračuna poreza na dohodak bilo uskraćeno njegovo pravo na uvećanje osnovnog osobnog odbitka za uzdržavanu djecu i, s druge strane, da se roditelj koji je porezni obveznik i koji je tako stavljen u nepovoljniji položaj nije koristio svojom slobodom kretanja.

49 Naime, nepovoljne porezne posljedice za roditelja koji je porezni obveznik i koji uzdržava dijete koje se koristilo svojom slobodom kretanja predstavljaju ograničenje slobodnog kretanja u smislu članka 21. UFEU-a, s obzirom na to da proizlaze iz djetetova korištenja tom slobodom. Okolnost da te nepovoljne posljedice stoga nisu nastupile za dijete koje se koristilo svojim pravom na slobodu kretanja, nego za tog roditelja, neovisno o tome je li se on koristio tim istim pravom, tako nije relevantna za utvrđivanje postojanja ograničenja slobodnog kretanja na temelju članka 21. UFEU-a.

50 U takvim se okolnostima na učinke tog ograničenja može pozvati ne samo građanin Unije koji se koristio svojom slobodom kretanja nego i građanin Unije koji, poput podnositeljice ustavne tužbe iz glavnog postupka, uzdržava tog građanina i koji je stoga izravno stavljen u nepovoljniji položaj zbog učinaka tog ograničenja.

51 U tom pogledu, Sud je pod određenim okolnostima već priznao mogućnost da se na članak 21. UFEU-a i odredbe donesene radi njegove primjene pozivaju građani Unije koji se nisu sami koristili svojom slobodom kretanja i boravka u državi članici različitoj od države članice svojeg podrijetla (vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2005., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, t. 25. i od 13. rujna 2016., Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, t. 42. i 43.).

52 Naposljetku, uzimajući u obzir ekonomske veze između djeteta i njegova roditelja – koje u ovom slučaju ne proizlaze samo iz okolnosti da dijete ovisi o svojem roditelju za snošenje svojih troškova života i stručnog osposobljavanja nego i iz odabira nacionalnog zakonodavca da uzme u obzir dohotke uzdržavanog djeteta u okviru utvrđivanja porezne situacije roditelja koji je porezni obveznik – valja smatrati da se i uzdržavano dijete i njegov roditelj koji je porezni obveznik mogu u okolnostima poput onih iz glavnog postupka pozivati na članak 21. UFEU-a i odredbe donesene radi njegove primjene.

53 Kao treće, valja podsjetiti na to da se ograničenje prava na slobodno kretanje i boravak, poput onog navedenog u točki 47. ove presude, može opravdati s obzirom na pravo Unije samo ako se temelji na objektivnim razlozima u općem interesu koji su neovisni o državljanstvu osoba o kojima je riječ i ako je proporcionalno legitimnom cilju koji se nacionalnim pravom želi postići (presuda od 22. veljače 2024., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, t. 52. i navedena sudska praksa).

54 U tom pogledu, kao prvo, kad je riječ o objektivnim razlozima u općem interesu koji mogu opravdati propis o kojem je riječ u glavnom postupku, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se odredbama o kojima je riječ u glavnom postupku, u skladu s načelima jednakosti i pravednosti poreznog sustava te dobrog upravljanja ograničenim javnim resursima, nastoji postići cilj ispravljanja socijalnih i materijalnih nejednakosti u pogledu prosječnih prihoda i rashoda između poreznih obveznika koji uzdržavaju djecu i onih koji nemaju rashode u vezi s uzdržavanjem djece.

55 Tako sud koji je uputio zahtjev navodi da se tim odredbama pravo na uvećanje osnovnog osobnog odbitka za uzdržavanu djecu ne priznaje poreznim obveznicima čija uzdržavana djeca u poreznoj godini ostvare neoporezivi prihod u nekom iznosu koji, prema procjeni nacionalnog zakonodavca, dovodi do toga da dijete može doprinijeti svojem uzdržavanju iz vlastitih prihoda i smanjiti rashode roditelja u okviru njihove obveze uzdržavanja, nego samo poreznim obveznicima čija djeca ne ostvaruju nikakve ili ostvaruju tek neznatne oporezive prihode, zbog čega mogu biti uzdržavana jedino iz prihoda roditelja.

56 Stoga je očito da se nacionalnim odredbama o kojima je riječ u glavnom postupku nastoji uzeti u obzir stvarna sposobnost plaćanja roditelja koji su obveznici poreza na dohodak kako bi se izbjeglo podcjenjivanje te sposobnosti plaćanja, što treba smatrati ciljem u općem interesu (vidjeti po analogiji presudu od 21. prosinca 2021., Finanzamt V (Nasljeđivanje – Djelomična olakšica i odbitak nužnih dijelova), C-394/20, EU:C:2021:1044, t. 52.).

57 Kad je riječ, kao drugo, o poštovanju načela proporcionalnosti, propis kojim se ograničava temeljna sloboda zajamčena Ugovorom, poput prava građana Unije na slobodno kretanje i boravak, može se valjano opravdati samo ako je prikladan za jamčenje ostvarenja legitimnog cilja koji se želi postići i ako ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti u tom smislu presudu od 18. siječnja 2024., JD (Uvjet boravišta), C-562/22, EU:C:2024:55, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

58 Također treba podsjetiti na to da je nacionalni propis prikladan za jamčenje ostvarenja navedenog cilja samo ako ga stvarno ostvaruje na dosljedan i sustavan način (vidjeti u tom smislu presudu od 18. siječnja 2024., JD (Uvjet boravišta), C-562/22, EU:C:2024:55, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

59 U tom pogledu valja istaknuti da se, u skladu s uvodnom izjavom 40. Uredbe br. 1288/2013, bespovratna sredstva za podršku mobilnosti pojedinaca iz te uredbe trebaju prilagoditi troškovima života i boravka zemlje domaćina. U tom istom smislu, člankom 18. stavkom 7. te uredbe određivalo se da se financijska sredstva za mobilnost pojedinaca u svrhu obrazovanja i osposobljavanja, kako je navedeno u članku 6. stavku 1. točki (a) i članku 12. točki (a) te uredbe, raspodjeljuju na temelju broja stanovnika i troškova života u državi članici, udaljenosti između glavnih gradova država članica i uspješnosti.

60 Slijedom toga, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 49. do 52. i 77. svojeg mišljenja, valja smatrati da se – s obzirom na to da je cilj programa Erasmus+ poticanje mobilnosti studenata u svrhu obrazovanja, osobito u okviru sveučilišnog obrazovanja, te uzimajući u obzir visinu iznosa potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru tog programa i stvarni trošak života u državi članici domaćinu – tim potporama nastoji doprinijeti pokrivanju dodatnih troškova koji ne bi postojali da nema te mobilnosti.

61 Stoga primitak takvih potpora ne dovodi do smanjenja rashoda roditelja koji su porezni obveznici u okviru njihove obveze uzdržavanja uzdržavane djece niti povećava njihovu poreznu sposobnost plaćanja.

62 Porezni tretman potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja u okviru programa Erasmus+ o kojem je riječ u glavnom postupku stoga nije prikladan za dosljedno i sustavno uzimanje u obzir stvarne sposobnosti plaćanja roditelja koji su obveznici poreza na dohodak koji uzdržavaju dijete koje sudjeluje u tom programu. Budući da taj tretman može dovesti do većih poreznih opterećenja roditelja koji su porezni obveznici a da nisu povećana sredstva koja su im na raspolaganju kako bi se s time suočili, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku može proizvesti čak suprotne učinke.

63 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članke 20. i 21. UFEU-a, u vezi s njegovim člankom 165. stavkom 2. drugom alinejom, treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se, radi određivanja iznosa osnovnog osobnog odbitka na koji roditelj koji je porezni obveznik ima pravo za svoje uzdržavano dijete, uzima u obzir potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja koju je to dijete primilo u okviru programa Erasmus+, što ima za posljedicu, ovisno o slučaju, gubitak prava na uvećanje tog odbitka u okviru izračuna poreza na dohodak.

Troškovi

64 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 navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članke 20. i 21. UFEU-a, u vezi s njegovim člankom 165. stavkom 2. drugom alinejom, treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se, radi određivanja iznosa osnovnog osobnog odbitka na koji roditelj koji je porezni obveznik ima pravo za svoje uzdržavano dijete, uzima u obzir potpora za mobilnost u svrhu obrazovanja koju je to dijete primilo u okviru programa Erasmus+, što ima za posljedicu, ovisno o slučaju, gubitak prava na uvećanje tog odbitka u okviru izračuna poreza na dohodak.

Jarukaitis Gratsias Csehi

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 16. siječnja 2025.

Tajnik
A. Calot Escobar

Predsjednik
K. Lenaerts