Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

16. ledna 2025 *

„Řízení o předběžné otázce – Občanství Unie – Článek 21 odst. 1 SFEU – Právo na volný pohyb a pobyt na území členských států – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů – Výpočet výše základního osobního odpočtu na vyživované dítě, které obdrželo podporu na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+ – Nařízení (EU) č. 1288/2013 – Zdanění grantů poskytovaných na podporu mobility jednotlivců, na něž se vztahuje toto nařízení – Omezení volného pohybu – Přiměřenost“

Ve věci C-277/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Ústavního soudu Chorvatské republiky (Ustavni sud Republike Hrvatske, Chorvatsko) ze dne 18. dubna 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 28. dubna 2023, v řízení

E. P.

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení: I. Jarukaitis, předseda čtvrtého senátu vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Gratsias a Z. Csehi (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za chorvatskou vládu: G. Vidović Mesarek, jako zmocněnkyně,

– za Evropskou komisi: B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels a H. van Vliet, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. července 2024,

* Jednací jazyk: chorvatština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18, 20, 21 a čl. 165 odst. 2 druhého pododstavce SFEU, jakož i článku 67 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (Úř. věst. 2004, L 166, s. 1; Zvl. vyd. 05/05, s. 72).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi E. P. a Ministerstvem financí Chorvatské republiky, autonomním útvarem pověřeným správním řízením druhého stupně (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak) (dále jen „autonomní útvar pověřený správním řízením druhého stupně“), jehož předmětem je skutečnost, že daňová správa zohlednila pro účely výpočtu odpočtu daně z příjmů E. P. podporu na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+, kterou obdrželo jí vyživované dítě.

Právní rámec

Unijní právo

Nařízení č. 883/2004

3 Článek 1 písm. z) nařízení č. 883/2004 stanoví:

„Pro účely tohoto nařízení se:

[…]

z) ‚rodinnou dávkou‘ rozumí všechny věcné nebo peněžité dávky určené k vyrovnání rodinných výdajů, s výjimkou záloh na výživné a zvláštních dávek při narození dítěte a při osvojení dítěte uvedených v příloze I.“

4 Článek 3 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„Toto nařízení se vztahuje na veškeré právní předpisy týkající se těchto oblastí sociálního zabezpečení:

[…]

j) rodinné dávky.“

5 V článku 67 uvedeného nařízení, nadepsaném „Rodinní příslušníci bydlící v jiném členském státě“, se uvádí:

„Osoba má nárok na rodinné dávky v souladu s právními předpisy příslušného členského státu, včetně dávek pro rodinné příslušníky, kteří bydlí v jiném členském státě, jako by bydleli v příslušném členském státě. Důchodce však má nárok na rodinné dávky v souladu s právními předpisy členského státu příslušného pro poskytování jeho důchodu.“

Nařízení (EU) č. 1288/2013

6 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1288/2013 ze dne 11. prosince 2013, kterým se zavádí program „Erasmus+“: program Unie pro vzdělávání, odbornou přípravu, mládež a sport a zrušují rozhodnutí č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES (Úř. věst. 2013, L 347, s. 50), které bylo v platnosti v době rozhodné z hlediska skutkového stavu věci v původním řízení, obsahovalo bod 40 odůvodnění, který zněl takto:

„Za účelem rozšíření přístupu k programu by měly být granty poskytované na podporu mobility jednotlivců upravovány podle životních nákladů a nákladů na pobyt v hostitelské zemi. Členským státům by mělo být rovněž doporučeno, aby v souladu se svými vnitrostátními předpisy osvobodily tyto granty od veškerých daní a sociálních poplatků. Totéž osvobození by se mělo vztahovat na veřejné nebo soukromé subjekty, které tuto finanční podporu poskytují dotyčným jednotlivcům.“

7 Článek 6 tohoto nařízení, nadepsaný „Akce v rámci programu“, v odstavci 1 stanovil:

„V oblasti vzdělávání a odborné přípravy sleduje program své cíle prostřednictvím těchto tří typů akcí:

a) vzdělávací mobility jednotlivců;

[…]“

8 Článek 18 uvedeného nařízení, nadepsaný „Rozpočet“, v odstavci 7 stanovil:

„Finanční prostředky na vzdělávací mobilitu jednotlivců, jak je uvedeno v čl. 6 odst. 1 písm. a) a čl. 12 písm. a), které má spravovat národní agentura nebo agentury (dále jen ‚agentura‘), jsou přidělovány na základě počtu obyvatel a životních nákladů v dotyčném členském státě, vzdálenosti mezi hlavními městy členských států a výkonnosti. Parametr výkonnosti tvoří 25 % celkových finančních prostředků podle kritérií uvedených v odstavcích 8 a 9. Finanční prostředky na strategická partnerství uvedená v čl. 8 odst. 1 [písm. a)] a v čl. 14 odst. 1 písm. a), která má vybrat a řídit národní agentura, jsou přidělovány na základě kritérií stanovených [Evropskou] [k]omisí v souladu s přezkumným postupem podle čl. 36 odst. 3. Toto přidělování prostředků by mělo být pokud možno neutrální s ohledem na rozdílné systémy vzdělávání a odborné přípravy v členských státech, mělo by zamezit výraznému snížení ročních rozpočtů přidělených členským státům v jednotlivých letech provádění programu a minimalizovat nepřiměřenou nerovnováhu ve výši přidělovaných prostředků.“

Vnitrostátní právo

9 Zákon o dani z příjmů (Zakon o porezu na dohodak) ze dne 3. prosince 2004 (NN 177/04), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „ZPD“), v článku 6 stanoví, že základ daně z příjmů se sníží o osobní odpočet.

10 Podle čl. 10 bodů 13, 18 a 20 ZPD jsou od daně z příjmů osvobozeny:

„13. stipendia pro studenty prezenčního studia na vyšších a vysokých školách a na univerzitách, jakož i studenty postgraduálního a postdoktorského studia, na něž jsou finanční prostředky vyhrazeny ve státním rozpočtu Chorvatské republiky, a stipendia vyplácená nebo přidělovaná z rozpočtu [Unie], která jsou upravena zvláštními mezinárodními úmluvami a jsou určena studentům prezenčního studia na vysokoškolských institucích,

[…]

18. stipendia pro studenty vybrané ve veřejných soutěžích, kterých se mohou za stejných podmínek účastnit všichni studenti, k prezenčnímu studiu na vysokoškolských institucích, která jsou vyplácena nebo přidělována nadacemi, organizacemi a jinými institucemi registrovanými v Chorvatské republice pro účely vzdělávání nebo vědeckého výzkumu, jež vykonávají činnost podle zvláštních předpisů a jsou zřízeny za účelem poskytování stipendií,

[…]

20. částky vyplácené jako granty z fondů a programů Evropské unie prostřednictvím subjektů akreditovaných v Chorvatské republice v souladu s právní úpravou Evropské unie pro provádění činností mobility v rámci programů a fondů Evropské unie a pro účely vzdělávání a dalšího profesního rozvoje v souladu s finančním nařízením Evropské komise, a to do výše stanovených částek.“

11 Článek 36 ZPD stanoví:

„(1) Celková výše příjmů dosažených rezidenty v souladu s článkem 5 tohoto zákona se snižuje o základní osobní odpočet ve výši 2 200 [chorvatských kun (HRK) (přibližně 292 eura)] za každý měsíc zdaňovacího období, za které je daň vyměřena. […]

(2) Rezidenti si mohou zvýšit osobní odpočet uvedený v odstavci 1 tohoto článku ve výši:

[…]

2. na vyživované děti: 0,5 základního osobního odpočtu na první dítě, 0,7 na druhé, 1,0 na třetí, 1,4 na čtvrté, 1,9 na páté a na každé další dítě se koeficient základního osobního odpočtu zvyšuje postupně o 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 […] oproti koeficientu základního osobního odpočtu na předchozí dítě.

[…]

(4) Za vyživované členy nejbližší rodiny a vyživované děti se považují fyzické osoby, jejichž zdanitelné příjmy, nezdanitelné příjmy a jiné příjmy, které se nepovažují za příjmy ve smyslu tohoto zákona, nepřesahují v ročním úhrnu pětinásobek základního osobního odpočtu podle odst. 1 tohoto článku.

(5) Odchylně od odstavce 4 tohoto článku se při stanovení nároku na základní osobní odpočet pro vyživované členy nejbližší rodiny a vyživované děti nepřihlíží k příjmům podle zvláštních předpisů z titulu sociální podpory, přídavků na dítě, příspěvku při narození dítěte nebo příspěvku na pořízení výbavy pro novorozence a pozůstalostního důchodu po smrti rodiče. […]“

12 Článek 54 ZPD stanoví pro některé daňové poplatníky, včetně žalobkyně v původním řízení, s bydlištěm v podporovaných oblastech a ve městě Vukovar (Chorvatsko) vyšší základní osobní odpočet, než je částka uvedená v čl. 36 odst. 1 ZPD, který v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení činil 3 000 HRK, což má podle čl. 36 odst. 2 bodu 2 tohoto zákona za následek zvýšení částky odpočtu za vyživované děti stanoveného v tomto ustanovení.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 Žalobkyně v původním řízení, chorvatská státní příslušnice, je povinna k dani z příjmů, jakož i k přirážce k dani z příjmu jakožto zvláštnímu daňovému příjmu územního samosprávného celku. Vzhledem k místu svého bydliště požívá určitých daňových výhod stanovených v ZPD.

14 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že jedno z vyživovaných dětí žalobkyně v původním řízení obdrželo na akademický rok 2014/2015 podporu na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+ na studijní pobyt na univerzitě ve Finsku a před odjezdem do této země na konci roku 2014 mu byla vyplacena záloha na tuto podporu ve výši 1 840 eur.

15 Ve zdaňovacích obdobích předcházejících roku 2014 měla žalobkyně v původním řízení na základě čl. 36 odst. 2 bodu 2 a čl. 54 odst. 1 bodu 2 ZPD nárok na zvýšení základního osobního odpočtu za vyživované dítě.

16 Výměrem ze dne 27. července 2015 Daňová správa Ministerstva financí Chorvatské republiky (Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske) sdělila žalobkyni v původním řízení, že musí odvést dotčenou daň z důvodu, že za období od 1. ledna do 31. prosince 2014 neměla nárok na zvýšení základního osobního odpočtu na vyživované dítě, jelikož během tohoto období obdržela částky přesahující maximální částku uvedenou v čl. 36 odst. 4 ZPD, která byla překročena z důvodu, že toto dítě obdrželo podporu na mobilitu v rámci programu Erasmus+.

17 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto daňovému výměru stížnost k autonomnímu útvaru pověřenému správním řízením druhého stupně, přičemž tvrdila, že jí bylo neprávem odepřeno zvýšení základního osobního odpočtu na vyživované dítě za rok 2014. Podle jejího názoru měla být podpora na vzdělávací mobilitu poskytovaná studentům v rámci programu Erasmus+ kvalifikována jako „sociální podpora“, a proto podle čl. 36 odst. 5 ZPD neměla být zohledněna při stanovení nároku na zvýšení základního osobního odpočtu na vyživované děti.

18 Rozhodnutím ze dne 17. července 2019 autonomní útvar pověřený správním řízením druhého stupně uvedenou stížnost zamítl jako neopodstatněnou.

19 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Správnímu soudu v Osijeku (Upravni sud Osijek, Chorvatsko), kterou uvedený soud rozsudkem ze dne 30. ledna 2020 zamítl jako neopodstatněnou.

20 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozsudku odvolání k Odvolacímu správnímu soudu (Visoki upravni sud, Chorvatsko), který jej rozsudkem ze dne 20. ledna 2021 zamítl.

21 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozsudku ústavní stížnost k Ústavnímu soudu Chorvatské republiky (Ustavni sud Republike Hrvatske), který je předkládajícím soudem. Na podporu této stížnosti mimo jiné uplatňuje výtku spočívající v porušení povinnosti upravené v Ústavě Chorvatské republiky chránit subjektivní práva, která jí vyplývají z unijního práva. Konkrétně tvrdí, že je diskriminována v rozporu s článkem 18 SFEU a znevýhodněna v rozporu s čl. 20 odst. 2 písm. a) a čl. 21 odst. 1 SFEU, protože jí vyživované dítě využilo práva pohybovat se a pobývat v jiném členském státě, než je členský stát původu, za účelem vzdělávání.

22 Předkládající soud si klade otázku, zda je unijní právo použitelné na situaci žalobkyně v původním řízení, a konkrétně zda jsou vnitrostátní daňové právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení slučitelné s články 18, 20 a 21 a čl. 165 odst. 2 SFEU, jakož i s článkem 67 nařízení č. 883/2004.

23 Poukazuje rovněž na to, že ze zprávy Veřejné ochránkyně práv Chorvatské republiky za rok 2017 vyplývá, že tato veřejná ochránkyně práv obdržela od chorvatských univerzit informace o tom, že studenti, kteří měli zájem využít opatření stanovených v rámci programu Erasmus+, od toho upustili poté, co se dozvěděli, že podle výkladu přijatého Ministerstvem financí Chorvatské republiky, pobírání podpory na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+ zbavuje jejich rodiče nároku na zvýšení základního osobního odpočtu na vyživované děti, což vedlo ke snížení počtu žádostí studentů, kteří měli o tato opatření zájem.

24 Za těchto podmínek se Ústavní soud Chorvatské republiky (Ustavni sud Republike Hrvatske) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 18, 20, 21 a čl. 165 odst. 2 druhá odrážka SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž rodič ztrácí nárok na zvýšení ročního základního odpočtu daně z příjmů na vyživované dítě v případě, že tomuto dítěti – jakožto vyživovanému studentovi, který využil práva svobodně se pohybovat a pobývat v jiném členském státě za účelem vzdělávání, takže na základě vnitrostátních prováděcích aktů využil prostředky upravené v čl. 6 odst. 1 písm. a) nařízení č. 1288/2013 na mobilitu studentů z jednoho členského státu s nižšími nebo středními průměrnými životními náklady do jiného členského státu s vyššími průměrnými životními náklady definovanými podle kritérií Evropské komise ve smyslu čl. 18 odst. 7 tohoto nařízení – byla vyplacena podpora na mobilitu studentů, jejíž výše překračuje určitou pevně stanovenou maximální částku?

2) Musí být článek 67 nařízení č. 883/2004 vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž rodič ztrácí nárok na zvýšení ročního základního odpočtu daně z příjmů na vyživovaného studenta, který při studijním pobytu v jiném členském státě obdržel podporu na mobilitu studentů podle čl. 6 odst. 1 písm. a) nařízení č. 1288/2013?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

25 Podle chorvatské vlády jsou předběžné otázky nepřípustné. V tomto ohledu tvrdí, že i když studenti v rámci účasti na programu Erasmus+ spadají do působnosti unijního práva, pokud vykonávají právo na volný pohyb za účelem studia v jiném členském státě než v domovském členském státě, nelze z toho vyvodit, že se toto právo vztahuje rovněž na jejich rodinné příslušníky, zejména na jejich rodiče. Daňová situace žalobkyně v původním řízení, a zejména výpočet její daně z příjmů, jakož i určení jejího nároku na základní osobní odpočet, se podle této vlády řídí vnitrostátním právem a nevztahuje se na ně unijní právo způsobem, kterého se dovolává. To platí tím spíše, že situace žalobkyně v původním řízení má čistě vnitrostátní povahu s ohledem na její státní příslušnost, skutečnost, že pracuje v Chorvatsku, pobírá tam příjmy a osobně nevyužila svobody pohybu ani neobdržela podporu na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+.

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že je pouze věcí vnitrostátního soudu, kterému byl spor v původním řízení předložen a který musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, jež bude vydáno, aby s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem tohoto sporu posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Z toho vyplývá, že na otázky položené vnitrostátními soudy se vztahuje domněnka relevance a že odmítnutí Soudního dvora rozhodnout o těchto otázkách je možné pouze tehdy,

je-li zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na uvedené otázky (viz zejména rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, bod 35 a citovaná judikatura).

27 V projednávané věci přitom předkládající soud přesně uvádí důvody, které jej vedly k závěru, že k vydání rozhodnutí je nezbytný výklad unijního práva a že odpovědi na předběžné otázky mohou mít vliv na řešení sporu v původním řízení. Má za to, že s ohledem na předmět stížnosti, která mu byla předložena, a vzhledem k neexistenci judikatury Soudního dvora týkající se diskriminační povahy nebo nepřiměřenosti vnitrostátních daňových opatření týkajících se mobility studentů v rámci programu Erasmus+, je pro vydání rozhodnutí povinen zejména určit, zda individuální akty, které jsou předmětem stížnosti, která mu byla předložena, nejsou v rozporu s články 18, 20, 21 a čl. 165 odst. 2 SFEU.

28 Kromě toho nelze za „čistě vnitrostátní“ považovat situaci, v níž vyvstává otázka, zda a případně v jakém rozsahu má účast na programu upraveném unijním právem, jako je program Erasmus+, dopad na daňový režim použitelný na rodiče-daňového poplatníka, jímž vyživované dítě se tohoto programu zúčastnilo, bez ohledu na to, zda se tato situace jinak řídí tímto právem, či nikoli. Posouzení rozsahu a podmínek tohoto případného dopadu se netýká přípustnosti položených otázek, ale týká se věci samé.

29 Z toho vyplývá, že předběžné otázky jsou přípustné.

K věci samé

30 Předkládající soud v předběžných otázkách odkazuje na několik ustanovení unijního práva, u nichž se táže, zda brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení.

31 Pokud jde o článek 67 nařízení č. 883/2004, je třeba předeslat, že cílem tohoto článku je určit právní předpisy členského státu, které upravují nárok na rodinné dávky. Jak přitom uvedly chorvatská vláda a Komise, vzhledem k tomu, že daňový odpočet dotčený ve věci v původním řízení není peněžitou dávkou určenou k pokrytí rodinných výdajů, ale daňovým zvýhodněním, které za určitých podmínek snižuje výši daně z příjmů, nepředstavuje tento odpočet rodinnou dávku ve smyslu čl. 1 písm. z) nařízení č. 883/2004. Z toho vyplývá, že článek 67 tohoto nařízení není v rámci sporu v původním řízení použitelný.

32 Pokud jde o článek 18 SFEU, a konkrétně o zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, který je v něm uveden, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud má zejména s ohledem na cíle nařízení č. 1288/2013 za to, že situace žalobkyně v původním řízení není ani obecně srovnatelná se situací osob povinných k dani z příjmů, jejichž děti nevyužily práva na volný pohyb, ani konkrétně srovnatelná se situací takových osob povinných k dani, jejichž děti získaly podporu na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+ pro vysokoškolské studium v členských státech s podobnými nebo nižšími životními náklady. S ohledem na okolnost, že dítě žalobkyně v původním řízení odjelo za účelem vysokoškolského studia do členského státu s vyššími životními náklady ve srovnání s Chorvatskem, si však tento soud klade otázku, zda nepoužití výjimky stanovené v čl. 36 odst. 5 ZPD na žalobkyni v původním řízení musí být považováno za neodůvodněné omezení volného pohybu studentů na základě článků 20 a 21 SFEU.

33 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být články 20 a 21 SFEU ve světle čl. 165 odst. 2 druhé odrážky SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení částky základního osobního odpočtu, na který má rodič-daňový poplatník nárok na vyživované dítě, zohledňuje podporu na vzdělávací mobilitu, kterou toto dítě obdrželo v rámci programu Erasmus+, v důsledku čehož případně zaniká nárok na zvýšení tohoto odpočtu v rámci výpočtu daně z příjmů.

34 Úvodem je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států a toto právo v zásadě nebrání tomu, aby členské státy zdaňovaly příjmy financované z unijních prostředků [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21; ze dne 7. září 2023, Finanzamt G (Projekty rozvojové pomoci), C-15/22, EU:C:2023:636, bod 64, a ze dne 23. listopadu 2023, Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, bod 33], musí být takové zdanění prováděno v souladu s unijním právem, zejména s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se svobody přiznané každému občanovi Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států (obdobně viz rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 19).

35 Tyto úvahy platí i v případě, kdy se stejně jako v projednávané věci nejedná o zdanění příjmů financovaných z unijních prostředků v pravém slova smyslu, ale o jejich zohlednění v rámci výpočtu daně z příjmů daňového poplatníka, jímž vyživovanému dítěti takové příjmy plynuly.

36 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že článek 20 SFEU přiznává každé osobě, která má státní příslušnost členského státu, status občana Unie, který je předurčen být základním statusem státních příslušníků členských států [rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, bod 31, a ze dne 5. září 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Pozbytí dánské státní příslušnosti), C-689/21, EU:C:2023:626, bod 29].

37 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, státní příslušník členského státu, který využil jakožto občan Unie práva volného pohybu a pobytu v jiném členském státě, než je členský stát jeho původu, se může dovolávat práv spojených s tímto postavením, zejména práv zakotvených v čl. 21 odst. 1 SFEU, a to případně i ve vztahu k členskému státu svého původu (rozsudek ze dne 22. února 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor şi Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, bod 26 a citovaná judikatura).

38 Zadruhé je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava, která znevýhodňuje některé své státní příslušníky pouze proto, že využili svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, představuje omezení svobod, které čl. 21 odst. 1 SFEU přiznává každému občanu Unie [rozsudky ze dne 18. července 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, bod 39, a ze dne 25. července 2018, A (Asistence pro zdravotně postiženou osobu), C-679/16, EU:C:2018:601, bod 60].

39 Možnosti, které skýtá Smlouva o FEU v oblasti volného pohybu občanů Unie, by totiž nemohly být plně účinné, pokud by státní příslušník členského státu mohl být odrazen od jejich využití překážkami kladenými jeho pobytu v jiném členském státě z důvodu právní úpravy státu jeho původu, která jej sankcionuje jen proto, že těchto možností využil [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, bod 19, a ze dne 25. července 2018, A (Asistence pro zdravotně postiženou osobu), C-679/16, EU:C:2018:601, bod 61].

40 To je obzvláště důležité v oblasti vzdělávání s ohledem na cíle stanovené v čl. 6 písm. e) SFEU a v čl. 165 odst. 2 druhé odrážce SFEU, zejména na podporu mobility studentů a učitelů (rozsudky ze dne 11. července 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, bod 32, a ze dne 24. října 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, bod 24).

41 Kromě toho je program Erasmus+, stejně jako ostatní akční programy Unie v oblasti vzdělávání, založen na článcích 165 a 166 SFEU a jeho cílem je zejména podporovat mobilitu studentů v rámci Unie a umožnit jim zahájit studium nebo v něm pokračovat v různých členských státech bez ohledu na místo jejich původu, a posílit tak evropský rozměr vzdělávání a odborné přípravy. Uskutečnění tohoto cíle přitom může být s ohledem na hospodářské prostředky, které mají studenti a jejich rodiče k dispozici, spojeno s dodatečnými náklady, které s sebou tato mobilita nese. Finanční podpora poskytovaná zejména prostřednictvím stipendií určených k usnadnění mobility příjemců tohoto programu svědčí o vůli Unie přispět ke konkrétnímu a účinnému překonání těchto překážek.

42 V této souvislosti je třeba poznamenat, že v bodě 40 odůvodnění nařízení č. 1288/2013 vyzval unijní normotvůrce členské státy, aby v souladu se svými vnitrostátními předpisy osvobodily granty poskytované na podporu mobility jednotlivců, na které se vztahuje toto nařízení, od veškerých daní a sociálních odvodů, avšak členským státům neuložil zvláštní povinnost, pokud jde zejména o výpočet daně z příjmů rodičů, kteří jsou daňovými poplatníky, neboť přímé daně spadají v zásadě do pravomoci členských států, jak bylo připomenuto v bodě 34 tohoto rozsudku.

43 Je pravda, že unijní právo nezaručuje občanovi Unie, že výkon svobody pohybu je daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v dané oblasti může být takový výkon v jednotlivých případech více či méně výhodný, či dokonce nevýhodný. Stejná zásada se použije *a fortiori* na situaci, ve které dotyčný sám nevyužil práva pohybu, ale tvrdí, že je obětí nevýhodného zacházení v důsledku výkonu volného pohybu jeho rodinného příslušníka (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, body 45 a 46).

44 Pokud se však členský stát účastní programu Erasmus+, musí dbát na to, aby podmínky pro poskytování a zdanění stipendií na podporu mobility příjemců tohoto programu nevytvářely neodůvodněné omezení uvedeného práva pohybovat se a pobývat na území členských států (obdobně viz rozsudky ze dne 23. října 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, EU:C:2007:626, bod 28, a ze dne 26. února 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 24).

45 V projednávané věci je nesporné, že podpora na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+ nebyla jako taková v Chorvatsku v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení předmětem daně, ale byla zohledněna pro účely výpočtu daně z příjmů žalobkyně v původním řízení. Dále byla znevýhodněna tím, že se na ni vztahovala vnitrostátní ustanovení dotčená ve věci v původním řízení, neboť jí vyživované dítě čerpalo takovou podporu.

46 Taková ustanovení tedy mohou státní příslušníky Unie odradit od toho, aby využili svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, než je členský stát jejich původu, a to s ohledem na dopad, který může mít výkon této svobody na výpočet daně z příjmů rodičů-daňových poplatníků, a mohou narušit mobilitu studentů v rámci Unie v rámci programu Erasmus+.

47 Zohlednění podpory na mobilitu, kterou vyživované dítě čerpalo v rámci programu Erasmus+, pro účely určení výše základního odpočtu, na který má rodič-daňový poplatník nárok za toto dítě, což má za následek ztrátu nároku na zvýšení tohoto odpočtu v rámci výpočtu daně z příjmů, může tudíž představovat omezení práva volného pohybu a pobytu, které požívají občané Unie na základě článku 21 SFEU.

48 Existence takového omezení nemůže být zpochybněna okolností, že vyživované dítě, které využilo práva volného pohybu, nebylo samo daňovým poplatníkem, který byl v rámci výpočtu daně z příjmů zbaven nároku na zvýšení osobního základního odpočtu na vyživované děti, a že takto znevýhodněný rodič-daňový poplatník nevyužil práva volného pohybu.

49 Nepříznivé daňové důsledky pro rodiče, který je daňovým poplatníkem a má vyživované dítě, jež využilo práva volného pohybu, totiž představují omezení volného pohybu ve smyslu článku 21 SFEU, jelikož vyplývají z výkonu této svobody tímto dítětem. Okolnost, že k těmto nepříznivým důsledkům došlo nikoli u dítěte, které využilo práva volného pohybu, ale u tohoto rodiče bez ohledu na to, zda toto právo využil, či nikoli, je tedy pro účely konstatování existence omezení volného pohybu na základě článku 21 SFEU irelevantní.

50 Za takových okolností může účinky tohoto omezení namítat nejen občan Unie, který využil svobody pohybu, ale rovněž občan Unie, který stejně jako žalobkyně v původním řízení vyživuje prvně uvedeného občana, a je proto přímo znevýhodněn účinky tohoto omezení.

51 V tomto ohledu již Soudní dvůr za určitých okolností uznal možnost dovolávat se článku 21 SFEU a ustanovení přijatých k jeho provedení v případě občanů Unie, kteří sami nevyužili svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě než v členském státě svého původu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 25, a ze dne 13. září 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, body 42 a 43).

52 V konečném důsledku s ohledem na hospodářské vazby mezi dítětem a jeho rodičem, které v projednávané věci vyplývají nejen z okolnosti, že dítě je závislé na svém rodiči, který nese náklady na jeho živobytí a odborné vzdělávání, ale rovněž z rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce zohlednit příjmy vyživovaného dítěte v rámci určení daňové situace rodiče-daňového poplatníka, je třeba mít za to, že se vyživované dítě i jeho rodič-daňový poplatník mohou za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, dovolávat článku 21 SFEU a ustanovení přijatých k jeho provedení.

53 Zatřetí je třeba připomenout, že takové omezení práva na volný pohyb a pobyt, jako je omezení uvedené v bodě 47 tohoto rozsudku, může být s ohledem na unijní právo odůvodněno pouze tehdy, když se zakládá na objektivních hlediscích obecného zájmu, která jsou nezávislá na státní příslušnosti dotyčných osob, a když je přiměřené cíli legitimně sledovanému vnitrostátním právem (rozsudek ze dne 22. února 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, bod 52 a citovaná judikatura).

54 Pokud jde v tomto ohledu na prvním místě o objektivní hlediska obecného zájmu, která mohou odůvodnit právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že ustanovení dotčená ve věci v původním řízení sledují v souladu se zásadami rovnosti a spravedlnosti daňového systému a řádné správy omezených veřejných prostředků cíl, který má s ohledem na medián příjmů a průměrné výdaje napravit sociální a materiální nerovnosti mezi daňovými poplatníky s vyživovanými dětmi a daňovými poplatníky, kteří nenesou výdaje na výživu dětí.

55 Podle předkládajícího soudu tato ustanovení přiznávají nárok na zvýšení základního osobního odpočtu na vyživované děti nikoli poplatníkům, jejichž vyživované děti mají v průběhu zdaňovacího období nezdanitelný příjem v určité výši, který podle posouzení vnitrostátního zákonodárce umožňuje dítěti přispívat na svou výživu z vlastních příjmů a snížit výdaje, které rodičům vznikají v rámci jejich vyživovací povinnosti, ale pouze poplatníkům, jejichž děti nemají nezdanitelné příjmy – nebo je mají jen v minimální výši – a jejichž výživu proto mohou zajišťovat pouze příjmy rodičů.

56 Cílem vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení je podle všeho zohlednit skutečnou daňovou schopnost rodičů, kteří jsou poplatníky daně z příjmů, aby se zabránilo podhodnocení této schopnosti, což je třeba považovat za cíl obecného zájmu [obdobně viz rozsudek ze dne 21. prosince 2021, Finanzamt V (Dědictví – Částečná nezdanitelná částka a odpočet povinných dílů), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 52].

57 Pokud jde na druhém místě o dodržení zásady proporcionality, právní úprava, která může omezit takovou základní svobodu zaručenou Smlouvou, jako je právo volného pohybu a pobytu občanů Unie, může být platně odůvodněna pouze tehdy, pokud je způsobilá zajistit uskutečnění legitimního cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2024, JD (Podmínka bydliště), C-562/22, EU:C:2024:55, bod 37 a citovaná judikatura].

58 Je třeba rovněž připomenout, že vnitrostátní právní úprava může zajistit uskutečnění dovolávaného cíle, pouze pokud opravdu odpovídá snaze dosáhnout jej soudržným a systematickým způsobem [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2024, JD (Podmínka bydliště), C-562/22, EU:C:2024:55, bod 38 a citovaná judikatura].

59 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle bodu 40 odůvodnění nařízení č. 1288/2013 by měly být granty poskytované na podporu mobility jednotlivců, na něž se vztahuje toto nařízení, upravovány podle životních nákladů a nákladů na pobyt v hostitelské zemi. V tomtéž smyslu článek 18 tohoto nařízení v odstavci 7 stanovil, že finanční prostředky na vzdělávací mobilitu jednotlivců popsané v čl. 6 odst. 1 písm. a) a čl. 12 písm. a) uvedeného nařízení jsou přidělovány na základě počtu obyvatel a životních nákladů v dotyčném členském státě, vzdálenosti mezi hlavními městy členských států a výkonnosti.

60 Jak uvedl generální advokát v bodech 49 až 52 a 77 svého stanoviska, je tedy třeba mít za to, že vzhledem k tomu, že cílem programu Erasmus+ je podpora vzdělávací mobility studentů, zejména v rámci vysokoškolského vzdělávání, a s ohledem na výši podpor na mobilitu za účelem vzdělávání v rámci tohoto programu a na skutečné životní náklady v hostitelském členském státě, mají tyto podpory přispívat k pokrytí dodatečných nákladů, které by nevznikly, kdyby k této mobilitě nedošlo.

61 Proto pobírání takové podpory nevede ke snížení výdajů rodičů-daňových poplatníků v rámci jejich povinnosti vyživovat nezaopatřené děti ani nezvyšuje daňovou schopnost těchto rodičů.

62 Daňové zacházení s podporami na vzdělávací mobilitu v rámci programu Erasmus+, o které se jedná ve věci v původním řízení, tedy nemůže soudržným a systematickým způsobem zohlednit skutečnou daňovou schopnost rodičů, kteří jsou poplatníky daně z příjmů a vyživují dítě účastnící se tohoto programu. Vzhledem k tomu, že toto zacházení může vést k vyššímu

daňovému zatížení těchto rodičů-daňových poplatníků, aniž by jim byly navýšeny prostředky, které mají k dispozici, aby mu čelili, může mít vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení dokonce opačné účinky.

63 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 20 a 21 SFEU musí být ve světle čl. 165 odst. 2 druhé odrážky SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení částky základního osobního odpočtu, na který má rodič-daňový poplatník nárok na vyživované dítě, zohledňuje podporu na vzdělávací mobilitu, kterou toto dítě obdrželo v rámci programu Erasmus+, v důsledku čehož případně zaniká nárok na zvýšení tohoto odpočtu v rámci výpočtu daně z příjmů.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Články 20 a 21 SFEU musí být ve světle čl. 165 odst. 2 druhé odrážky SFEU

vykládány v tom smyslu, že

brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení částky základního osobního odpočtu, na který má rodič-daňový poplatník nárok na vyživované dítě, zohledňuje podporu na vzdělávací mobilitu, kterou toto dítě obdrželo v rámci programu Erasmus+, v důsledku čehož případně zaniká nárok na zvýšení tohoto odpočtu v rámci výpočtu daně z příjmů.

Podpisy