Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 16ης Ιανουαρίου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Ιθαγένεια της Ένωσης – Άρθρο 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και ελεύθερης διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος εισοδήματος – Υπολογισμός του ποσού της βασικής προσωπικής έκπτωσης για το εξαρτώμενο τέκνο που έλαβε οικονομική στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + – Κανονισμός (ΕΕ) 1288/2013 – Φορολόγηση των επιχορηγήσεων για τη στήριξη της κινητικότητας των φυσικών προσώπων που αφορά ο εν λόγω κανονισμός – Περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία – Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-277/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Ustavni sud Republike Hrvatske (Συνταγματικό Δικαστήριο, Κροατία) με απόφαση της 18ης Απριλίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Απριλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

E. P.

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, Δ. Γρατσία και Z. Csehi (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Κροατική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Vidović Mesarek,

* Γλώσσα διαδικασίας: η κροατική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels και H. van Vliet,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Ιουλίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18, 20, 21 και του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 67 του κανονισμού (ΕΚ) 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ 2004, L 166, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2004, L 200, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της E. P. και του Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας, ανεξάρτητο τμήμα δευτεροβάθμιων διοικητικών διαδικασιών, στο εξής: ανεξάρτητο τμήμα δευτεροβάθμιων διοικητικών διαδικασιών), σχετικά με την εκ μέρους της φορολογικής αρχής συνεκτίμηση, για τον υπολογισμό της εφαρμοστέας έκπτωσης του φόρου εισοδήματος της E. P., της στήριξης για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + η οποία χορηγήθηκε σε εξαρτώμενο τέκνο της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο κανονισμός 883/2004

3 Το άρθρο 1, στοιχείο κστ′, του κανονισμού 883/2004 ορίζει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:

[…]

κστ) “οικογενειακή παροχή”: όλες οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα που προορίζονται να αντισταθμίσουν τα οικογενειακά βάρη, εξαιρουμένων των προκαταβολών παροχών διατροφής και των ειδικών επιδομάτων τοκετού και υιοθεσίας που αναφέρονται στο παράρτημα I.»

4 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού προβλέπει τα εξής:

«Ο παρών κανονισμός εφαρμόζεται στις νομοθεσίες που αφορούν τους κλάδους κοινωνικής ασφάλισης που έχουν σχέση με:

[…]

ι) οικογενειακές παροχές.»

5 Κατά το άρθρο 67 του κανονισμού αυτού, το οποίο φέρει τον τίτλο «Μέλη οικογένειας που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος»:

«Ένα πρόσωπο δικαιούται οικογενειακές παροχές σύμφωνα με τη νομοθεσία του αρμόδιου κράτους μέλους και για τα μέλη της οικογενείας του που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, ως εάν κατοικούσαν στο έδαφος του πρώτου κράτους μέλους. Ωστόσο, οι συνταξιούχοι δικαιούνται τις οικογενειακές παροχές σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους που είναι αρμόδιο για τη χορήγηση της σύνταξής τους.»

Ο κανονισμός (ΕΕ) 1288/2013

6 Ο κανονισμός (ΕΕ) 1288/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Δεκεμβρίου 2013, για τη θέσπιση του προγράμματος «Erasmus+»: το πρόγραμμα της Ένωσης για την εκπαίδευση, την κατάρτιση, τη νεολαία και τον αθλητισμό και για την κατάργηση των αποφάσεων αριθ. 1719/2006/ΕΚ, αριθ. 1720/2006/ΕΚ και αριθ. 1298/2008/ΕΚ (ΕΕ 2013, L 347, σ. 50), ο οποίος ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, περιελάμβανε την αιτιολογική σκέψη 40 η οποία ανέφερε τα εξής:

«Για να βελτιωθεί η πρόσβαση στο πρόγραμμα, οι επιχορηγήσεις για τη στήριξη της κινητικότητας των προσώπων θα πρέπει να προσαρμόζονται στο κόστος διαβίωσης και παραμονής στη χώρα υποδοχής. Σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, τα κράτη μέλη θα πρέπει να ενθαρρυνθούν να εξαιρούν τις επιχορηγήσεις αυτές από τη φορολόγηση και τις κοινωνικές επιβαρύνσεις. Η ίδια απαλλαγή θα πρέπει να ισχύει για τους δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς που παρέχουν αυτή τη χρηματοδοτική υποστήριξη στα ενδιαφερόμενα πρόσωπα.»

7 Το άρθρο 6 του κανονισμού αυτού, με τίτλο «Δράσεις του προγράμματος», όριζε στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Στον τομέα της εκπαίδευσης και της κατάρτισης το πρόγραμμα επιδιώκει την επίτευξη των στόχων του μέσω των ακόλουθων τύπων δράσεων:

α) Μαθησιακή κινητικότητα ατόμων·

[…]».

8 Το άρθρο 18 του εν λόγω κανονισμού, με τίτλο «Προϋπολογισμός», προέβλεπε στην παράγραφο 7 τα εξής:

«Τα κονδύλια για τη μαθησιακή κινητικότητα των ατόμων σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο α) και το άρθρο 12 στοιχείο α), τα οποία πρέπει να διαχειριστεί ο ή οι εθνικοί οργανισμοί (“εθνικός οργανισμός”), κατανέμονται με βάση τον πληθυσμό και το κόστος ζωής στο κράτος μέλος,

την απόσταση μεταξύ των πρωτευουσών των κρατών μελών και την απόδοση. Η παράμετρος της απόδοσης αντιστοιχεί στο 25 % του συνολικού κονδυλίου σύμφωνα με τα κριτήρια που αναφέρονται στις παραγράφους 8 και 9. Όσον αφορά τις στρατηγικές συμπράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 8 παράγραφος 1 στοιχείο α) και στο άρθρο 14 παράγραφος 1 στοιχείο α) τις οποίες πρέπει να επιλέξει και να διαχειριστεί ο εθνικός οργανισμός, τα κονδύλια κατανέμονται με βάση τα κριτήρια που θα καθορισθούν από την Επιτροπή σύμφωνα με τη διαδικασία εξέτασης του άρθρου 36 παράγραφος 3. Τα εν λόγω κριτήρια χαρακτηρίζονται, στο μέτρο του δυνατού, από ουδετερότητα σε σχέση με τα διάφορα συστήματα εκπαίδευσης και κατάρτισης των κρατών μελών, να μη δημιουργεί ουσιώδεις μειώσεις του ετήσιου προϋπολογισμού που διατίθεται στα κράτη μέλη κατ' έτος και να ελαχιστοποιεί τυχόν σημαντικές ανισορροπίες στο επίπεδο των προβλεπόμενων ενισχύσεων.»

Το εθνικό δίκαιο

9 Ο Zakon o porezu na dohodak (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος), της 3ης Δεκεμβρίου 2004 (NN 177/04), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: ZPD), προβλέπει στο άρθρο 6 ότι η βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό των προσωπικών εκπτώσεων.

10 Κατά το άρθρο 10, σημεία 13, 18 και 20, του ZPD, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος:

«13. οι υποτροφίες που προορίζονται για φοιτητές πλήρους φοίτησης σε ιδρύματα ανώτερης εκπαίδευσης και πανεπιστημιακά ιδρύματα, καθώς και για διδακτορικές και μεταδιδακτορικές σπουδές, για τις οποίες προβλέπονται κονδύλια στον κρατικό προϋπολογισμό της Δημοκρατίας της Κροατίας, και οι υποτροφίες που καταβάλλονται, ήτοι χορηγούνται από τον προϋπολογισμό της [Ένωσης], οι οποίες διέπονται από ειδικές διεθνείς συμβάσεις και προορίζονται για φοιτητές πλήρους φοίτησης σε ιδρύματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης·

[…]

18. οι υποτροφίες που προορίζονται για φοιτητές που επιλέγονται στο πλαίσιο δημόσιων διαγωνισμών, στους οποίους μπορούν να συμμετέχουν όλοι οι φοιτητές με τους ίδιους όρους, για πλήρη φοίτηση σε ιδρύματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, οι οποίες καταβάλλονται, ήτοι χορηγούνται από ιδρύματα, ιδρύματα ειδικού σκοπού και άλλους οργανισμούς εγγεγραμμένους στη Δημοκρατία της Κροατίας για σκοπούς εκπαίδευσης και κατάρτισης ή επιστημονικής έρευνας, η δράση των οποίων ρυθμίζεται από ειδικές διατάξεις και οι οποίοι συστάθηκαν με σκοπό τη χορήγηση υποτροφιών, και

[…]

20. τα ποσά που καταβάλλονται ως επιχορηγήσεις από κεφάλαια και προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω αρχών διαπιστευμένων σύμφωνα με τη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης στη Δημοκρατία της Κροατίας για την υλοποίηση δράσεων κινητικότητας στο πλαίσιο των προγραμμάτων και κεφαλαίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης με σκοπό την εκπαίδευση και την επαγγελματική επιμόρφωση, σύμφωνα με τον δημοσιονομικό κανονισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εντός των ορίων των καθοριζόμενων ποσών.»

11 Το άρθρο 36 του ZPD ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Για τους κατοίκους ημεδαπής, το συνολικό ποσό του αποκτηθέντος εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 5 του παρόντος νόμου μειώνεται κατά μια βασική προσωπική έκπτωση ύψους 2 200 [κροατικών κουνών (HRK) (περίπου 292 ευρώ)], και τούτο για κάθε μήνα της φορολογικής περιόδου για την οποία καθορίζεται ο φόρος. […]

(2) Οι κάτοικοι ημεδαπής μπορούν να προσαυξήσουν την προσωπική έκπτωση που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου κατά τα ακόλουθα ποσά:

[…]

2. για εξαρτώμενα τέκνα: 0,5 της βασικής προσωπικής έκπτωσης για το πρώτο τέκνο, 0,7 για το δεύτερο τέκνο, 1,0 για το τρίτο τέκνο, 1,4 για το τέταρτο τέκνο, 1,9 για το πέμπτο τέκνο, για δε κάθε επιπλέον τέκνο, ο συντελεστής της βασικής προσωπικής έκπτωσης αυξάνεται κατά 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 […] επιπλέον σε σχέση με τον συντελεστή της βασικής προσωπικής έκπτωσης για το προηγούμενο τέκνο.

[…]

(4) Ως συντηρούμενα μέλη της πυρηνικής οικογένειας και ως εξαρτώμενα τέκνα λογίζονται τα φυσικά πρόσωπα των οποίων τα φορολογητέα εισοδήματα, τα απαλλασσόμενα εισοδήματα και τα λοιπά ποσά τα οποία, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, δεν θεωρούνται ως εισόδημα, δεν υπερβαίνουν ετησίως ποσό ισούμενο προς το πενταπλάσιο της βασικής προσωπικής έκπτωσης που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

(5) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου, για τον καθορισμό του δικαιώματος βασικής προσωπικής έκπτωσης για τα συντηρούμενα μέλη της πυρηνικής οικογένειας και για τα εξαρτώμενα τέκνα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προβλέπονται δυνάμει της ειδικής νομοθεσίας για τις κοινωνικές παροχές, τα επιδόματα τέκνου, το επίδομα νεογέννητου, ήτοι τα ποσά για την αγορά εξοπλισμού νεογέννητου, καθώς και οι συντάξεις επιζώντων λόγω θανάτου ενός γονέα. […]»

12 Το άρθρο 54 του ZPD προβλέπει, για ορισμένους φορολογουμένους, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, οι οποίοι κατοικούν σε ενισχυόμενες περιοχές και στον Δήμο Vukovar (Κροατία), βασική προσωπική έκπτωση υψηλότερη από την προβλεπόμενη στο άρθρο 36, παράγραφος 1, του ZPD, η οποία, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ανερχόταν σε 3 000 HRK, γεγονός που συνεπάγεται, δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 2, του νόμου αυτού, προσαύξηση του ποσού της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτήν έκπτωσης για εξαρτώμενα τέκνα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, υπήκοος Κροατίας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και σε πρόσθετο φόρο εισοδήματος λόγω ειδικού φορολογικού εισοδήματος οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης. Βάσει του τόπου κατοικίας της, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης απολαύει ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων προβλεπόμενων από τον ZPD.

14 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ένα από τα εξαρτώμενα τέκνα της προσφεύγουσας της κύριας δίκης έλαβε, για το ακαδημαϊκό έτος 2014/2015, στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + προκειμένου να παρακολουθήσει πανεπιστημιακές σπουδές στη Φινλανδία και ότι, πριν από την αναχώρησή του προς τη χώρα αυτή στο τέλος του 2014, του καταβλήθηκε προκαταβολή ύψους 1 840 ευρώ.

15 Για τις φορολογικές περιόδους που προηγήθηκαν του έτους 2014, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης έλαβε, δυνάμει του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 2, και του άρθρου 54, παράγραφος 1, σημείο 2, του ZPD, προσαύξηση της βασικής προσωπικής έκπτωσης για εξαρτώμενο τέκνο.

16 Με πράξη επιβολής φόρου της 27ης Ιουλίου 2015, η Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (φορολογική αρχή του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας) ενημέρωσε την προσφεύγουσα της κύριας δίκης ότι όφειλε να καταβάλει τον σχετικό φόρο για τον λόγο ότι η προσαύξηση της βασικής προσωπικής έκπτωσης λόγω του εξαρτώμενου τέκνου της είχε καταργηθεί για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014, στο μέτρο που η προσφεύγουσα είχε εισπράξει, κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, ποσά πέραν του ορίου του άρθρου 36, παράγραφος 4, του ZPD, του οποίου η υπέρβαση οφειλόταν στο γεγονός ότι το τέκνο είχε λάβει τη στήριξη για την κινητικότητα στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +.

17 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου στο ανεξάρτητο τμήμα δευτεροβάθμιων διοικητικών διαδικασιών, υποστηρίζοντας ότι κακώς δεν μπόρεσε να τύχει, για το έτος 2014, της προσαύξησης της βασικής προσωπικής έκπτωσης για το εξαρτώμενο τέκνο της. Κατ' αυτήν, η στήριξη για την κινητικότητα που καταβάλλεται στους σπουδαστές για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «κοινωνική παροχή» και, κατά συνέπεια, σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφος 5, του ZPD, δεν έπρεπε να έχει ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του δικαιώματος προσαύξησης της βασικής προσωπικής έκπτωσης για εξαρτώμενα τέκνα.

18 Με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2019, το ανεξάρτητο τμήμα δευτεροβάθμιων διοικητικών διαδικασιών απέρριψε την ως άνω ένσταση ως αβάσιμη.

19 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Upravni sud Osijek (διοικητικού πρωτοδικείου Osijek, Κροατία), η οποία απορρίφθηκε ως αβάσιμη με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020 του εν λόγω δικαστηρίου.

20 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε έφεση κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Visoki upravni sud (διοικητικού εφετείου, Κροατία), η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021 του εν λόγω δικαστηρίου.

21 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης άσκησε συνταγματική προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Ustavni sud Republike Hrvatske (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Κροατία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Προς στήριξη της προσφυγής της, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης προβάλλει, μεταξύ άλλων, λόγο στηριζόμενο σε παράβαση της υποχρέωσης που προβλέπεται στο Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Κροατίας και η οποία έγκειται στην προστασία των δικαιωμάτων που αυτή αντλεί από το δίκαιο της Ένωσης. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι υπέστη δυσμενή διάκριση, κατά παράβαση του άρθρου 18 ΣΛΕΕ, και ότι έτυχε δυσμενούς μεταχείρισης, κατά παράβαση του άρθρου 20, παράγραφος 2,

στοιχείο α′, και του άρθρου 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, λόγω της άσκησης, από το εξαρτώμενο τέκνο της, του δικαιώματός του κυκλοφορίας και διαμονής σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος καταγωγής του για εκπαιδευτικούς σκοπούς.

22 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το δίκαιο της Ένωσης έχει εφαρμογή στην περίπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και, ειδικότερα, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική φορολογική νομοθεσία είναι συμβατή με τα άρθρα 18, 20, 21 και το άρθρο 165, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, καθώς και με το άρθρο 67 του κανονισμού 883/2004.

23 Επιπλέον, επισημαίνει ότι από την έκθεση της Συνηγόρου του πολίτη της Δημοκρατίας της Κροατίας για το 2017 προκύπτει ότι η τελευταία έλαβε, από τα κροατικά πανεπιστήμια, πληροφορίες σύμφωνα με τις οποίες διάφοροι σπουδαστές που ενδιαφέρθηκαν να κάνουν χρήση των μέτρων που προβλέπει το πρόγραμμα Erasmus + αποφάσισαν να μην το πράξουν όταν ενημερώθηκαν ότι, κατά την ερμηνεία που προέκρινε το Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας, η λήψη της στήριξης για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + είχε ως συνέπεια να στερεί από τους γονείς τους το δικαίωμα προσαύξησης της βασικής προσωπικής έκπτωσης για τα εξαρτώμενα τέκνα, γεγονός που οδήγησε σε μείωση του αριθμού των υποψηφιοτήτων των σπουδαστών που ενδιαφέρονταν για τέτοια μέτρα.

24 Υπό αυτές τις συνθήκες, το Ustavni sud Republike Hrvatske (Συνταγματικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 18, 20, 21 και 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, [ΣΛΕΕ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε διατάξεις κράτους μέλους βάσει των οποίων γονέας στερείται του δικαιώματος προσαύξησης της ετήσιας βασικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ως προς εξαρτώμενο τέκνο το οποίο έλαβε, ως οικονομική στήριξη για την κινητικότητα σπουδαστών, ποσό υψηλότερο του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου, υπό την ιδιότητά του ως εξαρτώμενου σπουδαστή που άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος λόγω σπουδών, και το οποίο, ως εκ τούτου, επωφελήθηκε, βάσει εθνικών εκτελεστικών πράξεων, από τα μέτρα του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του κανονισμού 1288/2013 για την κινητικότητα των σπουδαστών από κράτος μέλος με χαμηλότερο ή μεσαίο μέσο κόστος διαβίωσης σε κράτος μέλος με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, όπως αυτά καθορίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 7, του εν λόγω κανονισμού;

2) Έχει το άρθρο 67 του κανονισμού 883/2004 την έννοια ότι αντιτίθεται σε διατάξεις κράτους μέλους βάσει των οποίων γονέας στερείται του δικαιώματος προσαύξησης της ετήσιας βασικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ως προς εξαρτώμενο σπουδαστή ο οποίος, κατά τη διαμονή του για σπουδές σε άλλο κράτος μέλος, έλαβε οικονομική στήριξη για την κινητικότητα των σπουδαστών βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του κανονισμού 1288/2013;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

25 Κατά την Κροατική Κυβέρνηση, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι απαράδεκτα. Η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει, συναφώς, ότι, μολονότι βεβαίως οι σπουδαστές εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης όταν ασκούν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας με σκοπό τις σπουδές τους σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος καταγωγής τους στο πλαίσιο της συμμετοχής τους στο πρόγραμμα Erasmus +, εντούτοις εξ αυτού δεν μπορεί να συναχθεί ότι το δικαίωμα αυτό ισχύει και για τα μέλη της οικογένειάς τους, ιδίως για τους γονείς τους. Η φορολογική κατάσταση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης και, ειδικότερα, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματός της καθώς και ο καθορισμός του δικαιώματός της σε βασική προσωπική έκπτωση διέπονται από το εθνικό δίκαιο και δεν εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης κατά τον τρόπο που αυτή επικαλείται. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η κατάσταση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης έχει αμιγώς εσωτερικό χαρακτήρα, λαμβανομένης υπόψη της ιθαγένειάς της, του γεγονότος ότι εργάζεται στην Κροατία, αποκτά εκεί εισοδήματα και δεν έχει κάνει προσωπική χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας ούτε έχει λάβει στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +.

26 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς της κύριας δίκης και φέρει την ευθύνη για τη δικαστική απόφαση που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, με γνώμονα τις ιδιαιτερότητες της συγκεκριμένης διαφοράς, τόσο το ζήτημα αν η προδικαστική απόφαση είναι αναγκαία για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το αν τα ερωτήματα που υποβάλλει στο Δικαστήριο είναι λυσιτελή. Ως εκ τούτου, τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβάλλονται από τα εθνικά δικαστήρια θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή, το δε Δικαστήριο δύναται να μην αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το ζήτημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

27 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει επακριβώς τους λόγους που το οδήγησαν στην εκτίμηση ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης είναι αναγκαία για να εκδώσει την απόφασή του και ότι οι απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα ενδέχεται να έχουν αντίκτυπο στην επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Εκτιμά ότι, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της ενώπιόν του διαφοράς και ελλείψει νομολογίας του Δικαστηρίου σχετικής με τον εισάγοντα δυσμενείς διακρίσεις ή τον δυσανάλογο χαρακτήρα φορολογικών μέτρων που συνδέονται με την κινητικότητα των φοιτητών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +, οφείλει, μεταξύ άλλων, προκειμένου να εκδώσει την απόφασή του, να εξακριβώσει αν οι ατομικές πράξεις που αποτελούν αντικείμενο της προσφυγής της οποίας έχει επιληφθεί είναι αντίθετες προς τα άρθρα 18, 20, 21 και το άρθρο 165, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

28 Επιπλέον, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει «αμιγώς εσωτερικό» χαρακτήρα μια κατάσταση στην οποία τίθεται το ζήτημα αν, και ενδεχομένως σε ποιον βαθμό, η συμμετοχή σε πρόγραμμα διεπόμενο από το δίκαιο της Ένωσης, όπως το πρόγραμμα Erasmus +, ασκεί επιρροή στο φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στον φορολογούμενο γονέα ο οποίος συντηρεί το τέκνο που μετέσχε στο πρόγραμμα αυτό, ανεξαρτήτως του αν η κατάσταση αυτή διέπεται κατά τα

λοιπά από το δίκαιο της Ένωσης. Η εκτίμηση της έκτασης και των λεπτομερειών αυτής της ενδεχόμενης επιρροής δεν αφορά το παραδεκτό των υποβληθέντων ερωτημάτων, αλλά την ουσία της υπόθεσης.

29 Επομένως, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί της ουσίας

30 Με τα προδικαστικά του ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει σε διάφορες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και ζητεί να διευκρινιστεί εάν οι διατάξεις αυτές αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

31 Όσον αφορά το άρθρο 67 του κανονισμού 883/2004, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο αυτό αποσκοπεί στον καθορισμό της νομοθεσίας του κράτους μέλους που διέπει το δικαίωμα σε οικογενειακές παροχές. Όπως, όμως, υποστήριξαν η Κροατική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, στο μέτρο που η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική έκπτωση δεν συνιστά παροχή σε χρήμα προοριζόμενη να αντισταθμίσει τα οικογενειακά βάρη, αλλά φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο μειώνει, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου εισοδήματος, η έκπτωση αυτή δεν συνιστά οικογενειακή παροχή, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο κστ′, του κανονισμού 883/2004. Επομένως, το άρθρο 67 του κανονισμού αυτού δεν έχει εφαρμογή στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης.

32 Όσον αφορά το άρθρο 18 ΣΛΕΕ και, ειδικότερα, την απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας στην οποία αναφέρεται το άρθρο αυτό, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, των σκοπών του κανονισμού 1288/2013, ότι η κατάσταση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης δεν είναι συγκρίσιμη ούτε, γενικώς, με εκείνη των υποκειμένων στον φόρο εισοδήματος τα τέκνα των οποίων δεν άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας ούτε, ειδικότερα, με εκείνη των υποκειμένων στον φόρο εισοδήματος των οποίων τα τέκνα έλαβαν στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + για την παρακολούθηση πανεπιστημιακών σπουδών σε κράτη μέλη με παρόμοιο ή χαμηλότερο κόστος διαβίωσης. Αντιθέτως, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το τέκνο της προσφεύγουσας της κύριας δίκης μετέβη για τις πανεπιστημιακές σπουδές του σε κράτος μέλος με υψηλότερο κόστος διαβίωσης σε σχέση με την Κροατία, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η μη εφαρμογή της εξαίρεσης του άρθρου 36, παράγραφος 5, του ZPD ως προς την προσφεύγουσα της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ως αδικαιολόγητος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των σπουδαστών δυνάμει των άρθρων 20 και 21 ΣΛΕΕ.

33 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία λαμβάνει υπόψη, για τον καθορισμό του ποσού της βασικής προσωπικής έκπτωσης την οποία δικαιούται φορολογούμενος γονέας για το εξαρτώμενο τέκνο του, τη στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς η οποία χορηγήθηκε στο τέκνο αυτό στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +, με συνέπεια, κατά περίπτωση, την απώλεια του δικαιώματος προσαύξησης της εν λόγω έκπτωσης στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

34 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι, κατά πάγια νομολογία, η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών και μολονότι το δίκαιο αυτό δεν απαγορεύει, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να φορολογούν εισοδήματα που χρηματοδοτούνται από πόρους της Ένωσης [πρβλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 21, της 7ης Σεπτεμβρίου 2023, Finanzamt G (Έργα αναπτυξιακής βοήθειας), C-15/22, EU:C:2023:636, σκέψη 64, και της 23ης Νοεμβρίου 2023, Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, σκέψη 33], η φορολόγηση αυτή πρέπει να πραγματοποιείται τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με το δικαίωμα που αναγνωρίζεται σε κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, σκέψη 19).

35 Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία, όπως εν προκειμένω, δεν γίνεται λόγος, κατά κυριολεξία, για τη φορολόγηση εισοδημάτων που χρηματοδοτούνται από πόρους της Ένωσης, αλλά για τη συνεκτίμησή τους στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος φορολογουμένου που συντηρεί τέκνο το οποίο απέκτησε τα εισοδήματα αυτά.

36 Συναφώς, πρώτον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 20 ΣΛΕΕ αναγνωρίζει σε κάθε πρόσωπο που έχει την ιθαγένεια κράτους μέλους την ιδιότητα του πολίτη της Ένωσης, η οποία τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών [αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, σκέψη 31, και της 5ης Σεπτεμβρίου 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Απώλεια της δανικής ιθαγένειας), C-689/21, EU:C:2023:626, σκέψη 29].

37 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, πολίτης κράτους μέλους ο οποίος άσκησε, ως πολίτης της Ένωσης, το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος καταγωγής του μπορεί να επικαλεσθεί τα δικαιώματα που σχετίζονται με την ιδιότητα αυτή, ιδίως τα προβλεπόμενα στο άρθρο 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ενδεχομένως και έναντι του κράτους μέλους καταγωγής του (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι εθνική ρύθμιση που περιάγει σε δυσμενή θέση ορισμένους ημεδαπούς απλώς και μόνον επειδή άσκησαν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος αποτελεί περιορισμό των ελευθεριών που κατοχυρώνονται, βάσει του άρθρου 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, υπέρ όλων των πολιτών της Ένωσης [αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, σκέψη 39, και της 25ης Ιουλίου 2018, A (Βοήθεια για άτομο με αναπηρία), C-679/16, EU:C:2018:601, σκέψη 60].

39 Ειδικότερα, οι διευκολύνσεις που παρέχει η Συνθήκη ΛΕΕ στον τομέα της κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης δεν θα μπορούσαν να αναπτύξουν πλήρως τα αποτελέσματά τους αν υπήρχε ενδεχόμενο να αποτραπεί ο υπήκοος κράτους μέλους από τη χρήση τους εξαιτίας των κωλυμάτων που τίθενται στη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως του κράτους καταγωγής του, που τον αντιμετωπίζει δυσμενώς ακριβώς επειδή έκανε χρήση των διευκολύνσεων αυτών [πρβλ. αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, σκέψη 19, και της 25ης Ιουλίου 2018, A (Βοήθεια για άτομο με αναπηρία), C-679/16, EU:C:2018:601, σκέψη 61].

40 Το στοιχείο αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό στον τομέα της παιδείας, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών που επιδιώκει το άρθρο 6, στοιχείο ε′, ΣΛΕΕ και το άρθρο 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, ήτοι, ιδίως, της προαγωγής της κινητικότητας φοιτητών και εκπαιδευτικών (αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, σκέψη 32, και της 24ης Οκτωβρίου 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, σκέψη 24).

41 Εξάλλου, το πρόγραμμα Erasmus +, όπως και άλλα προγράμματα δράσης της Ένωσης στον τομέα της εκπαίδευσης, στηρίζεται στα άρθρα 165 και 166 ΣΛΕΕ και αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην προώθηση της κινητικότητας των σπουδαστών εντός της Ένωσης και στην παροχή σε αυτούς της δυνατότητας να αρχίσουν ή να συνεχίσουν τις σπουδές τους σε διάφορα κράτη μέλη, ανεξαρτήτως του τόπου καταγωγής τους, ενισχύοντας με αυτόν τον τρόπο την ευρωπαϊκή διάσταση της εκπαίδευσης και της κατάρτισης. Η επίτευξη, όμως, του σκοπού αυτού ενδέχεται να προσκρούει, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών μέσων που διαθέτουν οι σπουδαστές και οι γονείς τους, στις πρόσθετες δαπάνες που συνεπάγεται η κινητικότητα αυτή. Η χρηματοδοτική υποστήριξη που παρέχεται, μεταξύ άλλων, μέσω επιχορηγήσεων για τη στήριξη της κινητικότητας των δικαιούχων του προγράμματος αυτού καταδεικνύει τη βούληση της Ένωσης να συμβάλει στην αντιμετώπιση αυτών των εμποδίων με συγκεκριμένο και αποτελεσματικό τρόπο.

42 Στο πλαίσιο αυτό, παρατηρείται ότι, στην αιτιολογική σκέψη 40 του κανονισμού 1288/2013, ο νομοθέτης της Ένωσης κάλεσε τα κράτη μέλη, σύμφωνα με την εθνική τους νομοθεσία, να εξαιρέσουν τις επιχορηγήσεις για τη στήριξη της κινητικότητας των φυσικών προσώπων τα οποία αφορά ο κανονισμός αυτός από τη φορολόγηση και τις κοινωνικές επιβαρύνσεις, χωρίς ωστόσο να επιβάλει στα κράτη μέλη ειδική υποχρέωση όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των φορολογούμενων γονέων, δεδομένου ότι η άμεση φορολογία εμπίπτει κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης.

43 Είναι αληθές ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ένωσης ότι η άσκηση της ελευθερίας κυκλοφορίας δεν ασκεί επιρροή από πλευράς φορολογίας. Λόγω των διαφορών μεταξύ των σχετικών κανονιστικών ρυθμίσεων των κρατών μελών, μια τέτοια άσκηση ενδέχεται, ανάλογα με την περίπτωση, να συνεπάγεται περισσότερα ή λιγότερα πλεονεκτήματα, ή ακόμη και να είναι δυσμενής. Η ίδια αρχή εφαρμόζεται a fortiori σε μια περίπτωση στην οποία το ενδιαφερόμενο πρόσωπο δεν άσκησε το ίδιο το δικαίωμα κυκλοφορίας, αλλά ισχυρίζεται ότι είναι θύμα δυσμενούς μεταχείρισης κατόπιν της άσκησης της ελευθερίας κυκλοφορίας εκ μέρους μέλους της οικογένειάς του (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, σκέψεις 45 και 46).

44 Ωστόσο, άπαξ και ένα κράτος μέλος συμμετέχει στο πρόγραμμα Erasmus +, οφείλει να μεριμνά ώστε οι όροι χορήγησης και φορολόγησης των επιχορηγήσεων για τη στήριξη της κινητικότητας των δικαιούχων του προγράμματος αυτού να μη συνεπάγονται αδικαιολόγητο περιορισμό του δικαιώματος κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 2007, Morgan και Bucher, C-11/06 και C-12/06, EU:C:2007:626, σκέψη 28, και της 26ης Φεβρουαρίου 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, σκέψη 24).

45 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, αφενός, η στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + δεν φορολογούνταν μεν, αυτή καθεαυτήν, στην Κροατία κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, αλλά ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας της κύριας δίκης.

Αφετέρου, η τελευταία περιήλθε σε μειονεκτική θέση στο μέτρο που εφαρμόστηκαν στην περίπτωσή της οι επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις, λόγω της χορήγησης τέτοιας στήριξης στο εξαρτώμενο τέκνο της.

46 Επομένως, οι διατάξεις αυτές είναι ικανές να αποτρέψουν τους πολίτες της Ένωσης από το να ασκήσουν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος καταγωγής τους, λαμβανομένου υπόψη του αντίκτυπου που μπορεί να έχει η άσκηση της ελευθερίας αυτής στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των φορολογούμενων γονέων, και ενδέχεται να επηρεάσουν αρνητικά την κινητικότητα των σπουδαστών εντός της Ένωσης στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +.

47 Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι η στήριξη για την κινητικότητα την οποία έλαβε εξαρτώμενο τέκνο στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + συνεκτιμάται για τον καθορισμό του ποσού της βασικής έκπτωσης την οποία δικαιούται ο φορολογούμενος γονέας για το τέκνο αυτό, με συνέπεια την απώλεια του δικαιώματος προσαύξησης της εν λόγω έκπτωσης στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, δύναται να συνιστά περιορισμό του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής του οποίου απολαύουν οι πολίτες της Ένωσης δυνάμει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.

48 Η ύπαρξη τέτοιου περιορισμού δεν αναιρείται από το γεγονός, αφενός, ότι το εξαρτώμενο τέκνο, το οποίο άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, δεν ήταν το ίδιο ο φορολογούμενος ο οποίος στερήθηκε, στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, το δικαίωμά του για προσαύξηση της βασικής προσωπικής έκπτωσης για τα εξαρτώμενα τέκνα και, αφετέρου, ότι ο κατ' αυτόν τον τρόπο περιελθών σε μειονεκτική θέση φορολογούμενος γονέας δεν άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας.

49 Πράγματι, οι δυσμενείς φορολογικές συνέπειες για φορολογούμενο γονέα ο οποίος έχει εξαρτώμενο τέκνο που άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κατά την έννοια του άρθρου 21 ΣΛΕΕ, καθόσον απορρέουν από την εκ μέρους του εν λόγω τέκνου άσκηση της ελευθερίας αυτής. Επομένως, το γεγονός ότι οι δυσμενείς αυτές συνέπειες επήλθαν όχι ως προς το τέκνο που άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά ως προς τον εν λόγω γονέα, ανεξαρτήτως του αν ο τελευταίος άσκησε ή όχι το ίδιο αυτό δικαίωμα, είναι άνευ σημασίας για τη διαπίστωση της ύπαρξης περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία δυνάμει του άρθρου 21 ΣΛΕΕ.

50 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα αποτελέσματα του ως άνω περιορισμού μπορεί να επικαλεστεί όχι μόνον ο πολίτης της Ένωσης που άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά και ο πολίτης της Ένωσης ο οποίος, όπως και η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, συντηρεί τον πρώτο αυτόν πολίτη και, ως εκ τούτου, περιέρχεται άμεσα σε μειονεκτική θέση λόγω των αποτελεσμάτων αυτών.

51 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει, υπό ορισμένες περιστάσεις, τη δυνατότητα των πολιτών της Ένωσης οι οποίοι δεν έχουν ασκήσει οι ίδιοι το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος καταγωγής τους να επικαλούνται το άρθρο 21 ΣΛΕΕ και τις διατάξεις που θεσπίστηκαν για την εφαρμογή του (πρβλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, σκέψη 25, και της 13ης Σεπτεμβρίου 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, σκέψεις 42 και 43).

52 Εν τέλει, λαμβανομένων υπόψη των οικονομικών δεσμών που συνδέουν το τέκνο με τον γονέα του, και οι οποίοι απορρέουν εν προκειμένω όχι μόνον από το γεγονός ότι το τέκνο εξαρτάται από τον γονέα του για να καλύψει τα έξοδά του διαβίωσης και επαγγελματικής κατάρτισης, αλλά και από την επιλογή του εθνικού νομοθέτη να λάβει υπόψη τα εισοδήματα του εξαρτώμενου τέκνου στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογικής κατάστασης του φορολογούμενου γονέα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τόσο το εξαρτώμενο τέκνο όσο και ο φορολογούμενος γονέας του μπορούν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, να επικαλεστούν το άρθρο 21 ΣΛΕΕ και τις διατάξεις που θεσπίστηκαν για την εφαρμογή του.

53 Τρίτον, υπενθυμίζεται ότι ένας περιορισμός του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής, όπως αυτός που επισημάνθηκε στη σκέψη 47 της παρούσας απόφασης, μπορεί να δικαιολογηθεί από πλευράς δικαίου της Ένωσης μόνον αν στηρίζεται σε αντικειμενικές εκτιμήσεις γενικού συμφέροντος, ανεξάρτητες της ιθαγένειας των ενδιαφερομένων, και εφόσον είναι ανάλογος προς τον σκοπό που θεμιτώς επιδιώκει το εθνικό δίκαιο (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

54 Όσον αφορά συναφώς, κατά πρώτον, τους αντικειμενικούς λόγους γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη διατάξεις επιδιώκουν, σύμφωνα με τις αρχές της ισότητας και της δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος και της χρηστής διαχείρισης των περιορισμένων δημόσιων πόρων, σκοπό συνιστάμενο στην επανόρθωση, σε σχέση με τα μεσαία εισοδήματα και τις μέσες δαπάνες, των κοινωνικών και υλικών ανισοτήτων μεταξύ των φορολογουμένων με εξαρτώμενα τέκνα και των φορολογουμένων που δεν επιβαρύνονται με δαπάνες σχετικές με τη συντήρηση των τέκνων.

55 Στο πλαίσιο αυτό, κατά το αιτούν δικαστήριο, οι εν λόγω διατάξεις παρέχουν δικαίωμα προσαύξησης της βασικής προσωπικής έκπτωσης για τα εξαρτώμενα τέκνα όχι στους φορολογουμένους των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα λαμβάνουν, κατά τη διάρκεια φορολογικού έτους, μη φορολογητέο εισόδημα ορισμένου ύψους το οποίο, κατά την εκτίμηση του εθνικού νομοθέτη, παρέχει στο τέκνο τη δυνατότητα να συνεισφέρει στη συντήρησή του με τα δικά του εισοδήματα και να μειώσει τις δαπάνες των γονέων του στο πλαίσιο της υποχρέωσης συντήρησης που υπέχουν, αλλά μόνο στους φορολογουμένους των οποίων τα τέκνα δεν λαμβάνουν οποιοδήποτε μη φορολογητέο εισόδημα –ή λαμβάνουν εισόδημα ελάχιστου μόνον ύψους– και των οποίων η συντήρηση μπορεί, επομένως, να διασφαλιστεί μόνον με το εισόδημα των γονέων.

56 Επομένως, προκύπτει ότι σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη εθνικών διατάξεων είναι να ληφθεί υπόψη η πραγματική φοροδοτική ικανότητα των γονέων που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος, προκειμένου να αποφευχθεί η υποτίμηση της ικανότητας αυτής, πράγμα που πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά σκοπό γενικού συμφέροντος [βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2021, Finanzamt V (Κληρονομική διαδοχή – Μειωμένο αφορολόγητο και έκπτωση της νόμιμη μοίρας), C-394/20, EU:C:2021:1044, σκέψη 52].

57 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, μια ρύθμιση δυνάμενη να περιορίσει θεμελιώδη ελευθερία διασφαλιζόμενη από τη Συνθήκη, όπως είναι το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής των πολιτών της Ένωσης, δικαιολογείται μόνον εφόσον είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του θεμιτού σκοπού που επιδιώκει και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξή του μέτρο [πρβλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, JD (Προϋπόθεση κατοικίας στην ημεδαπή), C-562/22, EU:C:2024:55, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

58 Υπενθυμίζεται επίσης ότι η εθνική νομοθεσία είναι κατάλληλη για την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον εφόσον επιδιώκει πράγματι την επίτευξή του κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό [πρβλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2024, JD (Προϋπόθεση κατοικίας στην ημεδαπή), C-562/22, EU:C:2024:55, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

59 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 40 του κανονισμού 1288/2013, οι επιχορηγήσεις για τη στήριξη της κινητικότητας των προσώπων τις οποίες αφορά ο κανονισμός αυτός θα πρέπει να προσαρμόζονται στο κόστος διαβίωσης και παραμονής στη χώρα υποδοχής. Στο ίδιο πνεύμα, το άρθρο 18 του κανονισμού αυτού προέβλεπε, στην παράγραφο 7, ότι τα κονδύλια για τη μαθησιακή κινητικότητα των ατόμων, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α′, και το άρθρο 12, στοιχείο α′, του εν λόγω κανονισμού, κατανέμονται με βάση τον πληθυσμό και το κόστος ζωής στο κράτος μέλος, την απόσταση μεταξύ των πρωτευουσών των κρατών μελών και την απόδοση.

60 Κατά συνέπεια, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 49 έως 52 και 77 των προτάσεών του, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στο μέτρο που το πρόγραμμα Erasmus + έχει ως σκοπό να διευκολύνει την κινητικότητα των φοιτητών για εκπαιδευτικούς σκοπούς, μεταξύ άλλων στο πλαίσιο της πανεπιστημιακής εκπαίδευσης, και λαμβανομένου υπόψη του ύψους της στήριξης για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού και του πραγματικού κόστους ζωής στο κράτος μέλος υποδοχής, η εν λόγω στήριξη προορίζεται να συμβάλει στην κάλυψη των συμπληρωματικών εξόδων τα οποία δεν θα πραγματοποιούνταν αν δεν υπήρχε η κινητικότητα αυτή.

61 Κατά συνέπεια, η λήψη τέτοιας στήριξης δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των δαπανών των φορολογούμενων γονέων στο πλαίσιο της υποχρέωσής τους να συντηρούν τα εξαρτώμενα τέκνα ούτε αυξάνει τη φοροδοτική ικανότητά τους από φορολογικής απόψεως.

62 Επομένως, η φορολογική μεταχείριση της επίμαχης στην κύρια δίκη στήριξης για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus + δεν είναι πρόσφορη ώστε να ληφθεί υπόψη κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό η πραγματική φοροδοτική ικανότητα των γονέων που υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος και οι οποίοι συντηρούν τέκνο που συμμετέχει στο πρόγραμμα αυτό. Στο μέτρο μάλιστα που η μεταχείριση αυτή ενδέχεται να οδηγήσει σε επαχθέστερες φορολογικές επιβαρύνσεις για τους εν λόγω φορολογούμενους γονείς, χωρίς να έχουν αυξηθεί οι διαθέσιμοι πόροι τους για να αντεπεξέλθουν στις επιβαρύνσεις αυτές, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση μπορεί να προκαλέσει ακόμη και τα αντίθετα από τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

63 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία λαμβάνει υπόψη, για τον καθορισμό του ποσού της βασικής προσωπικής έκπτωσης την οποία δικαιούται φορολογούμενος γονέας για το εξαρτώμενο τέκνο του, τη στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς η οποία χορηγήθηκε στο τέκνο αυτό στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +, με συνέπεια, κατά περίπτωση, την απώλεια του δικαιώματος προσαύξησης της εν λόγω έκπτωσης στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία λαμβάνει υπόψη, για τον καθορισμό του ποσού της βασικής προσωπικής έκπτωσης την οποία δικαιούται φορολογούμενος γονέας για το εξαρτώμενο τέκνο του, τη στήριξη για την κινητικότητα για εκπαιδευτικούς σκοπούς η οποία χορηγήθηκε στο τέκνο αυτό στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus +, με συνέπεια, κατά περίπτωση, την απώλεια του δικαιώματος προσαύξησης της εν λόγω έκπτωσης στο πλαίσιο του υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

(υπογραφές)