Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 16 stycznia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Obywatelstwo Unii – Artykuł 21 ust. 1 TFUE – Prawo do swobodnego przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Obliczenie kwoty podstawowego osobistego odliczenia na pozostające na utrzymaniu dziecko, które skorzystało ze wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ – Rozporządzenie (UE) nr 1288/2013 – Opodatkowanie stypendiów służących wspieraniu mobilności osób fizycznych objętych tym rozporządzeniem – Ograniczenie swobodnego przepływu – Proporcjonalność

W sprawie C-277/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Ustavni sud Republike Hrvatske (trybunał konstytucyjny, Chorwacja) postanowieniem z dnia 18 kwietnia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 kwietnia 2023 r., w postępowaniu:

E. P.

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Gratsias i Z. Csehi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu chorwackiego – G. Vidović Mesarek, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: chorwacki.

– w imieniu Komisji Europejskiej – B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels i H. van Vliet, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 lipca 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18, 20, 21 i art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE oraz art. 67 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. 2004, L 166, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2004, L 200, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy E.P. a Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerstwem finansów Republiki Chorwacji, samodzielny referat ds. odwoławczego postępowania administracyjnego) (zwanym dalej „samodzielnym referatem ds. odwoławczego postępowania administracyjnego”) w przedmiocie uwzględnienia przez organ podatkowy przy obliczaniu odliczenia mającego zastosowanie do podatku dochodowego E.P. wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+, z którego korzystało pozostające na utrzymaniu dziecko E.P.

Ramy prawne

Prawo Unii

Rozporządzenie nr 883/2004

3 Artykuł 1 lit. z) rozporządzenia nr 883/2004 stanowi:

„Do celów stosowania niniejszego rozporządzenia:

[…]

z) określenie »świadczenie rodzinne« oznacza wszelkie świadczenia rzeczowe lub pieniężne, które mają odpowiadać wydatkom rodziny, z wyłączeniem zaliczek z tytułu świadczeń alimentacyjnych oraz specjalnych świadczeń porodowych i świadczeń adopcyjnych wspomnianych w załączniku I”.

4 Artykuł 3 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi:

„Niniejsze rozporządzenie stosuje się do całego ustawodawstwa odnoszącego się do następujących działów zabezpieczenia społecznego:

[…]

j) świadczeń rodzinnych”.

5 Artykuł 67 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Członkowie rodziny, którzy zamieszkują w innym państwie członkowskim”, stanowi:

„Osoba jest uprawniona do świadczeń rodzinnych zgodnie z ustawodawstwem właściwego państwa członkowskiego, włącznie ze świadczeniami dla członków rodziny, którzy zamieszkują w innym państwie członkowskim, tak jak gdyby zamieszkiwali oni w pierwszym państwie członkowskim. Jednak emeryt lub rencista jest uprawniony do świadczeń rodzinnych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego właściwego ze względu na emeryturę lub rentę”.

Rozporządzenie nr 1288/2013

6 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1288/2013 z dnia 11 grudnia 2013 r. ustanawiające „Erasmus+”: unijny program na rzecz kształcenia, szkolenia, młodzieży i sportu oraz uchylające decyzje nr 1719/2006/WE, nr 1720/2006/WE i nr 1298/2008/WE (Dz.U. 2013, L 347, s. 50), które obowiązywało w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, zawierało motyw 40 o następującym brzmieniu:

„Aby poprawić dostęp do Programu, należy dostosować stypendia wspierające mobilność osób do kosztów życia i utrzymania w państwie przyjmującym. Należy też zachęcać państwa członkowskie, aby zgodnie z prawem krajowym zwalniały stypendia z jakiegokolwiek opodatkowania i kosztów socjalnych. Takie samo zwolnienie powinno stosować się do podmiotów publicznych lub prywatnych, udzielających takiego wsparcia finansowego zainteresowanym osobom”.

7 Artykuł 6 tego rozporządzenia, zatytułowany „Akcje w ramach Programu”, stanowił w ust. 1:

„W dziedzinie kształcenia i szkolenia cele Programu realizowane są w ramach następujących rodzajów akcji:

a) mobilność edukacyjna osób;

[…]”.

8 Artykuł 18 tego rozporządzenia, zatytułowany „Budżet”, przewidywał w ust. 7:

„Alokacja środków przeznaczonych na mobilność edukacyjną osób, o której mowa w art. 6 ust. 1 lit. a) i w art. 12 lit. a), zarządzanych przez agencję narodową lub agencje narodowe (»agencja narodowa«), odbywa się w oparciu o liczbę ludności i koszty utrzymania w państwie członkowskim, odległość między stolicami państw członkowskich oraz wykonanie. Parametr wykonania odpowiada 25 % łącznych środków zgodnie z kryteriami, o których mowa w ust. 8 i 9. W odniesieniu do partnerstw strategicznych, o których mowa w art. 8 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 lit. a), które mają być wybrane i zarządzane przez agencję narodową, środki przydziela się na podstawie kryteriów, które zostaną określone przez Komisję zgodnie z procedurą sprawdzającą, o której mowa w art. 36 ust. 3. Formuły te muszą być jak najbardziej neutralne w odniesieniu do poszczególnych systemów kształcenia i szkolenia państw członkowskich, unikać znacznych obniżek w rocznym budżecie przyznawanym z roku na rok państwom członkowskim oraz minimalizować nadmierne zakłócenie równowagi w zakresie wysokości przyznanego dofinansowania”.

Prawo krajowe

9 Zakon o porezu na dohodak (ustawa o podatku dochodowym) z dnia 3 grudnia 2004 r. (NN 177/04), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „ZPD"), przewiduje w art. 6, że podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym pomniejsza się o osobiste odliczenie.

10 Zgodnie z art. 10 pkt 13, 18 i 20 ZPD zwolnione z podatku dochodowego są:

„13) stypendia przeznaczone dla studentów na kształcenie w pełnym wymiarze godzin w instytucjach szkolnictwa wyższego i na uniwersytetach oraz dla doktorantów i stażystów podoktorskich, na które środki są zaplanowane w budżecie państwa Republiki Chorwacji, oraz stypendia wypłacane, czyli przyznawane, z budżetu [Unii] i uregulowane w odrębnych porozumieniach międzynarodowych, przeznaczone dla studentów na kształcenie w pełnym wymiarze godzin w instytucjach szkolnictwa wyższego;

[…]

18) stypendia przeznaczone dla studentów wyłonionych w konkursach publicznych, do których mogą przystąpić wszyscy studenci na identycznych warunkach, na kształcenie w pełnym wymiarze godzin w instytucjach szkolnictwa wyższego, wypłacane, czyli przyznawane, przez fundacje, placówki i inne instytucje zarejestrowane w Republice Chorwacji w celach wychowawczo-edukacyjnych lub naukowo-badawczych, działające zgodnie z odrębnymi przepisami i założone z zamiarem udzielania stypendiów;

[…]

20) kwoty wypłacane jako bezzwrotne świadczenia z funduszy i programów Unii Europejskiej za pośrednictwem organów akredytowanych zgodnie z przepisami Unii Europejskiej w Republice Chorwacji w celu realizacji działań z zakresu mobilności w ramach programów i funduszy Unii Europejskiej na cele kształcenia i doskonalenia zawodowego, zgodnie z rozporządzeniem finansowym Komisji Europejskiej, do określonych kwot".

11 Artykuł 36 ZPD stanowi:

„1. W odniesieniu do rezydentów łączną kwotę dochodu uzyskanego zgodnie z art. 5 niniejszej ustawy pomniejsza się o podstawowe osobiste odliczenie w wysokości 2200 [kun chorwackich (HRK) (około 292 EUR)] za każdy miesiąc podatkowego okresu rozliczeniowego, za który jest ustalany podatek. […]

2. Rezydenci mogą zwiększyć podstawowe odliczenie, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, o następujące kwoty:

[…]

2) w odniesieniu do dzieci pozostających na utrzymaniu: 0,5 podstawowego osobistego odliczenia na pierwsze dziecko, 0,7 – na drugie, 1,0 – na trzecie, 1,4 – na czwarte, 1,9 – na piąte, a na każde następne dziecko współczynnik podstawowego osobistego odliczenia jest stopniowo zwiększany o 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0… dodatkowo w stosunku do współczynnika podstawowego osobistego odliczenia na poprzednie dziecko.

[…]

4. Za członków najbliższej rodziny pozostających na utrzymaniu i za dzieci pozostające na utrzymaniu uznaje się osoby fizyczne, których dochody podlegające opodatkowaniu, dochody niepodlegające opodatkowaniu i inne wpływy nieuznawane w rozumieniu niniejszej ustawy za dochody nie przekraczają w ujęciu rocznym kwoty równej pięciokrotności podstawowego osobistego odliczenia, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu.

5. W drodze odstępstwa od ust. 4 niniejszego artykułu przy ustalaniu prawa do podstawowego odliczenia na pozostających na utrzymaniu członków najbliższej rodziny i dzieci nie uwzględnia się kwot uzyskanych na podstawie odrębnych przepisów z tytułu pomocy społecznej, zasiłku rodzinnego, świadczenia z tytułu urodzenia dziecka, czyli świadczenia na wyprawkę dla noworodka, i rent rodzinnych po śmierci rodzica […]".

12 Artykuł 54 ZPD przewiduje dla niektórych podatników zamieszkałych na obszarach objętych pomocą i w mieście Vukovar (Chorwacja), takich jak skarżąca w postępowaniu głównym, wyższą kwotę podstawowego osobistego odliczenia niż wskazana w art. 36 ust. 1 ZPD, która w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym wynosiła 3000 HRK a tym samym – na podstawie art. 36 ust. 2 pkt 2 ZPD – większe odliczenie na dzieci pozostające na utrzymaniu, przewidziane w tym przepisie.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 Skarżąca w postępowaniu głównym jest obywatelką chorwacką i podlega podatkowi dochodowemu i obowiązkowi uiszczenia dodatku do podatku dochodowego z tytułu specjalnego dochodu podatkowego jednostki samorządu terytorialnego. Ze względu na miejsce zamieszkania przysługują jej korzyści podatkowe przewidziane w ZPD.

14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że jedno z pozostających na utrzymaniu dzieci skarżącej w postępowaniu głównym pobierało w roku akademickim 2014/2015 wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ na pobyt na studiach na uniwersytecie w Finlandii i że przed wyjazdem do tego państwa pod koniec 2014 r. wypłacono mu zaliczkę na poczet tego wsparcia w kwocie 1840 EUR.

15 W okresach rozliczeniowych za lata poprzedzające 2014 r. skarżąca w postępowaniu głównym korzystała zgodnie z art. 36 ust. 2 pkt 2 i art. 54 ust. 1 pkt 2 ZPD z prawa do zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na pozostające na utrzymaniu dziecko.

16 Decyzją podatkową z dnia 27 lipca 2015 r. Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (administracja podatkowa ministerstwa finansów Republiki Chorwacji) poinformowała skarżącą w postępowaniu głównym, że musi ona uiścić dany podatek w związku z uchyleniem zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dziecko pozostające na utrzymaniu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r., ponieważ otrzymywała w tym okresie kwoty wykraczające poza próg określony w art. 36 ust. 4 ZPD, który został przekroczony w związku z otrzymaniem przez jej dziecko wsparcia na rzecz mobilności w ramach programu Erasmus+.

17 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie od tej decyzji podatkowej do samodzielnego referatu ds. odwoławczego postępowania administracyjnego, utrzymując, że niesłusznie nie mogła skorzystać ze zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dziecko

pozostające na utrzymaniu za 2014 r. Według niej wsparcie na rzecz mobilności wypłacane studentom w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ należy zakwalifikować jako „pomoc społeczną", a w konsekwencji nie należy go brać pod uwagę, na podstawie art. 36 ust. 5 ZPD, przy obliczaniu prawa do zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dzieci pozostające na utrzymaniu.

18 Decyzją z dnia 17 lipca 2019 r. samodzielny referat ds. odwoławczego postępowania administracyjnego oddalił wspomniane odwołanie jako bezzasadne.

19 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę na tę decyzję do Upravni sud Osijek (sądu administracyjnego w Osijeku, Chorwacja), którą to skargę sąd oddalił wyrokiem z dnia 30 stycznia 2020 r. jako bezzasadną.

20 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła apelację od tego orzeczenia przed Visoki upravni sud (apelacyjny sąd administracyjny, Chorwacja), która została oddalona w dniu 20 stycznia 2021 r.

21 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę konstytucyjną na to orzeczenie do Ustavni sud Republike Hrvatske (trybunału konstytucyjnego, Chorwacja), który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie. W uzasadnieniu swojej skargi podnosi ona w szczególności zarzut dotyczący naruszenia przewidzianego w konstytucji Republiki Chorwacji obowiązku ochrony praw podmiotowych, które wywodzi ona z prawa Unii. Uważa ona bowiem, że była dyskryminowana z naruszeniem art. 18 TFUE i postawiona w niekorzystnej sytuacji z naruszeniem art. 20 ust. 2 lit. a) i art. 21 ust. 1 TFUE ze względu na to, że dziecko pozostające na jej utrzymaniu skorzystało z przysługującego mu prawa do przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim w celu kształcenia.

22 Sąd odsyłający zastanawia się, czy prawo Unii ma zastosowanie do sytuacji skarżącej w postępowaniu głównym, a dokładniej czy rozpatrywane w postępowaniu głównym krajowe przepisy podatkowe są zgodne z art. 18, 20, 21 i art. 165 ust. 2 TFUE oraz z art. 67 rozporządzenia nr 883/2004.

23 Sąd ten zauważa ponadto, że ze sprawozdania rzeczniczki praw obywatelskich Republiki Chorwacji za 2017 r. wynika, iż otrzymała ona od chorwackich uniwersytetów informacje, według których wielu studentów zainteresowanych skorzystaniem ze środków przewidzianych w programie Erasmus+ zrezygnowało z nich po otrzymaniu informacji o tym, że zgodnie z wykładnią przyjętą przez ministerstwo finansów Republiki Chorwacji uzyskanie wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ skutkuje pozbawieniem ich rodziców prawa do zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dzieci pozostające na utrzymaniu, co doprowadziło do zmniejszenia liczby kandydatur studentów zainteresowanych takimi środkami.

24 W tych okolicznościach Ustavni sud Republike Hrvatske (trybunał konstytucyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 18, 20, 21 i art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE należy interpretować w ten sposób, że są z nimi sprzeczne przepisy państwa członkowskiego, zgodnie z którymi rodzic traci prawo do zwiększenia kwoty rocznego podstawowego odliczenia od podatku dochodowego na dziecko pozostające na utrzymaniu z tego powodu, że wspomnianemu dziecku – jako pozostającemu na utrzymaniu studentowi korzystającemu z prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim w celu kształcenia, który w związku z tym

korzystał, na podstawie krajowych aktów wykonawczych, ze środków określonych na podstawie art. 6 ust. 1 lit. a) [rozporządzenia nr 1288/2013] na rzecz mobilności studentów z państwa członkowskiego o niższych lub średnich przeciętnych kosztach utrzymania w państwie członkowskim o wyższych przeciętnych kosztach utrzymania, określonych zgodnie z kryteriami Komisji Europejskiej w rozumieniu art. 18 ust. 7 tego rozporządzania – wypłacono wsparcie na rzecz mobilności studentów, którego kwota przekracza określony stały limit?

2) Czy art. 67 [rozporządzenia nr 883/2004] należy interpretować w taki sposób, że są z nim sprzeczne przepisy państwa członkowskiego, zgodnie z którymi rodzic traci prawo do zwiększenia rocznego podstawowego odliczenia od podatku dochodowego na studenta pozostającego na utrzymaniu, który w trakcie pobytu na studiach w innym państwie członkowskim korzystał ze wsparcia na rzecz mobilności studentów na podstawie art. 6 ust. 1 lit. a) [rozporządzenia nr 1288/2013]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

25 Według rządu chorwackiego pytania prejudycjalne są niedopuszczalne. Podnosi on w tym względzie, że o ile prawdą jest, iż studenci podlegają prawu Unii, gdy korzystają z prawa do swobodnego przemieszczania się w celu odbycia studiów w państwie członkowskim innym niż ich państwo członkowskie pochodzenia w ramach uczestnictwa w programie Erasmus+, o tyle nie można z tego wywnioskować, że prawo to ma zastosowanie również do członków ich rodzin, w szczególności do ich rodziców. Sytuacja podatkowa skarżącej w postępowaniu głównym, a w szczególności obliczenie jej podatku dochodowego, a także określenie jej prawa do podstawowego osobistego odliczenia, są regulowane przez prawo krajowe i nie są objęte zakresem stosowania prawa Unii w sposób, na który się ona powołuje. Jest tak, tym bardziej że sytuacja skarżącej w postępowaniu głównym ma charakter czysto wewnętrzny ze względu na jej przynależność państwową, fakt, że pracuje ona w Chorwacji, uzyskuje tam dochody i nie skorzystała osobiście ze swobody przemieszczania się ani nie korzystała ze wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór w postępowaniu głównym i który powinien przyjąć na siebie odpowiedzialność za mające zapaść orzeczenie sądowe, należy dokonanie oceny, w świetle szczególnych okoliczności sprawy, zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym po to, aby ów sąd krajowy był w stanie wydać swoje orzeczenie, jak i znaczenia dla sprawy pytań zadanych Trybunałowi. Wynika z tego, że pytania zadane przez sądy krajowe korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy, a odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie takich pytań jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na owe pytania (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Tymczasem w rozpatrywanej sprawie sąd odsyłający dokładnie przedstawia powody, dla których uznał, iż wykładnia prawa Unii jest konieczna do wydania przez ten sąd orzeczenia i że pytania prejudycjalne mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym. W jego ocenie, biorąc pod uwagę przedmiot wniesionej do niego skargi i w braku orzecznictwa Trybunału, które odnosiłoby się do zarzutów dotyczących naruszenia zakazu dyskryminacji lub nieproporcjonalnego charakteru krajowych środków podatkowych związanych z mobilnością studentów w ramach programu Erasmus+, w celu wydania orzeczenia jest on obowiązany w szczególności ustalić, czy akty indywidualne będące przedmiotem wniesionej do niego skargi są sprzeczne z art. 18, 20, 21 i art. 165 ust. 2 TFUE.

28 Poza tym nie można uznać za mającą charakter „wyłącznie wewnętrzny" sytuacji, w której pojawia się pytanie o to, czy i ewentualnie w jakim zakresie udział w programie regulowanym przez prawo Unii, takim jak program Erasmus+, ma wpływ na system podatkowy mający zastosowanie do rodzica będącego podatnikiem, na którego utrzymaniu pozostaje dziecko uczestniczące w tym programie, niezależnie od tego, czy owa sytuacja jest regulowana przez to prawo. Ocena zakresu i zasad tego możliwego wpływu nie dotyczy dopuszczalności postawionych pytań, lecz stanowi kwestię merytoryczną tej sprawy.

29 Wynika z tego, że pytania prejudycjalne są dopuszczalne.

Co do istoty

30 W swoich pytaniach prejudycjalnych sąd odsyłający powołuje się na kilka przepisów prawa Unii, co do których dąży do ustalenia, czy stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

31 Co się tyczy art. 67 rozporządzenia nr 883/2004, należy na wstępie zauważyć, że przepis ten ma na celu określenie ustawodawstwa państwa członkowskiego, które reguluje prawo do świadczeń rodzinnych. Tymczasem, jak podniosły rząd chorwacki i Komisja, w zakresie, w jakim odliczenie podatkowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie jest świadczeniem pieniężnym mającym na celu wyrównanie kosztów utrzymania rodziny, lecz korzyścią podatkową, która zmniejsza pod pewnymi warunkami kwotę podatku dochodowego, odliczenie to nie stanowi świadczenia rodzinnego w rozumieniu art. 1 lit. z) rozporządzenia nr 883/2004. Wynika z tego, że art. 67 tego rozporządzenia nie ma zastosowania w ramach sporu w postępowaniu głównym.

32 Co się tyczy art. 18 TFUE, a konkretniej ustanowionego w nim zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd odsyłający uważa, że z uwagi na cele rozporządzenia nr 1288/2013 sytuacja skarżącej w postępowaniu głównym nie jest ogólnie porównywalna ani z sytuacją podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, których dzieci nie skorzystały z przysługującego im prawa do swobodnego przepływu, ani w szczególności z sytuacją takich podatników, których dzieci uzyskały wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ na pobyt na studia w państwach członkowskich o podobnych lub niższych kosztach życia. Natomiast w świetle okoliczności, że dziecko skarżącej w postępowaniu głównym udało się w celu odbycia studiów uniwersyteckich do państwa członkowskiego o wyższych kosztach życia w porównaniu z Chorwacją, sąd ten zastanawia się, czy niezastosowanie wobec skarżącej w postępowaniu głównym wyjątku przewidzianego w art. 36 ust. 5 ZPD należy uznać za nieuzasadnione ograniczenie swobody przemieszczania się studentów na podstawie art. 20 i 21 TFUE.

33 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 20 i 21 TFUE w związku z art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawnym państwa członkowskiego, które do celów ustalenia kwoty podstawowego osobistego odliczenia, do którego uprawniony jest rodzic będący podatnikiem na dziecko pozostające na utrzymaniu, uwzględniają wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia, z którego dziecko skorzystało w ramach programu Erasmus+, co skutkuje w odpowiednim przypadku utratą prawa do zwiększenia tego odliczenia przy obliczaniu podatku dochodowego.

34 Na wstępie należy przypomnieć, że o ile zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich i o ile to prawo co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie opodatkowywały dochody finansowane z funduszy unijnych [zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21; z dnia 7 września 2023 r., Finanzamt G (Projekty pomocy rozwojowej), C-15/22, EU:C:2023:636, pkt 64; z dnia 23 listopada 2023 r., Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, pkt 33], o tyle takie opodatkowanie musi być unormowane z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności przepisów traktatu FUE dotyczących przysługującej każdemu obywatelowi Unii swobody przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 lipca 2005 r., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, pkt 19).

35 Rozważania te mają również zastosowanie w przypadku, w którym – tak jak w niniejszej sprawie – nie chodzi, ściśle rzecz ujmując, o opodatkowanie dochodów finansowanych z funduszy Unii, lecz o ich uwzględnienie w ramach obliczania podatku dochodowego podatnika mającego na utrzymaniu dziecko, które uzyskało takie dochody.

36 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że art. 20 TFUE przyznaje wszystkim osobom posiadającym obywatelstwo państwa członkowskiego status obywatela Unii, który powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich [wyroki: z dnia 20 września 2001 r., Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, pkt 31; z dnia 5 września 2023 r., Udlændinge- og Integrationsministeriet (Utrata obywatelstwa duńskiego), C-689/21, EU:C:2023:626, pkt 29].

37 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, obywatel państwa członkowskiego, który jako obywatel Unii skorzystał ze swobody przemieszczania się i pobytu w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie pochodzenia, może powoływać się na związane z tym statusem prawa, w szczególności prawa przewidziane w art. 21 ust. 1 TFUE, w stosownym przypadku również wobec swego państwa członkowskiego pochodzenia (wyrok z dnia 22 lutego 2024 r., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Po drugie, należy zauważyć, że uregulowanie krajowe, które stawia w mniej korzystnej sytuacji niektórych obywateli własnego kraju z tego tylko powodu, że skorzystali oni ze swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód przysługujących każdemu obywatelowi Unii na gruncie art. 21 ust. 1 TFUE [wyroki: z dnia 18 lipca 2006 r., De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, pkt 39; z dnia 25 lipca 2018 r., A (Pomoc dla osoby niepełnosprawnej), C-679/16, EU:C:2018:601, pkt 60].

39 Ułatwienia, jakie traktat FUE oferuje obywatelom Unii w zakresie przemieszczania się, nie byłyby w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego miał zostać zniechęcony do skorzystania z nich za sprawą trudności wynikających z przepisów państwa członkowskiego jego pochodzenia w związku z jego pobytem w innym państwie członkowskim, które stawiają go

w niekorzystnej sytuacji z tego tylko względu, że skorzystał z tych ułatwień [zob. podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, pkt 19; z dnia 25 lipca 2018 r., A (Pomoc dla osoby niepełnosprawnej), C-679/16, EU:C:2018:601, pkt 61].

40 Aspekt ten jest szczególnie ważny w dziedzinie edukacji z uwagi na cele określone w art. 6 lit. e) TFUE i art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE, a mianowicie w szczególności sprzyjanie mobilności studentów i nauczycieli (wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r., D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, pkt 32; z dnia 24 października 2013 r., Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, pkt 24).

41 Ponadto program Erasmus+, podobnie jak inne unijne programy działania w dziedzinie edukacji, opiera się na art. 165 i 166 TFUE i ma w szczególności na celu promowanie mobilności studentów w Unii i umożliwienie im rozpoczęcia lub kontynuowania studiów w różnych państwach członkowskich, niezależnie od ich miejsca pochodzenia, wzmacniając w ten sposób europejski wymiar kształcenia i szkolenia. Tymczasem realizacja tego celu może napotkać, biorąc pod uwagę zasoby finansowe studentów i ich rodziców, na trudności wynikające z dodatkowych kosztów wiążących się z tą mobilnością. Wsparcie finansowe udzielane w szczególności za pośrednictwem stypendiów ułatwiających mobilność beneficjentów tego programu świadczy o chęci przyczynienia się Unii do konkretnego i skutecznego pokonania tych przeszkód.

42 W tym kontekście należy zauważyć, że w motywie 40 rozporządzenia nr 1288/2013 prawodawca Unii wezwał państwa członkowskie, z poszanowaniem ich krajowych przepisów prawnych, do zwolnienia stypendiów mających na celu wspieranie mobilności osób fizycznych, o których mowa w tym rozporządzeniu, z wszelkich podatków i opłat socjalnych, chociaż nie nałożył przy tym jednak szczególnego obowiązku na państwa członkowskie, między innymi w zakresie obliczania podatku dochodowego rodziców będących podatnikami, ponieważ podatki bezpośrednie należą co do zasady do kompetencji państw członkowskich, jak przypomniano w pkt 34 niniejszego wyroku.

43 Jest prawdą, że prawo Unii nie gwarantuje obywatelowi Unii, że skorzystanie ze swobody przepływu nie będzie miało żadnych skutków w zakresie opodatkowania. Biorąc pod uwagę rozbieżności w przepisach prawnych państw członkowskich w tym przedmiocie, takie skorzystanie ze swobody przepływu może w danym przypadku być bardziej lub mniej korzystne, a nawet niekorzystne. Ta sama zasada znajduje zastosowanie a fortiori w sytuacji, w której zainteresowana osoba nie skorzystała osobiście z prawa do przemieszczania się, lecz uważa się za niekorzystnie traktowaną wskutek skorzystania ze swobody przemieszczania się przez członka jej rodziny (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2005 r., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, pkt 45, 46).

44 Jeżeli jednak państwo członkowskie uczestniczy w programie Erasmus+, musi zapewnić, aby zasady przyznawania i opodatkowania stypendiów ułatwiających mobilność beneficjentów tego programu nie tworzyły nieuzasadnionego ograniczenia prawa do przemieszczania się i pobytu na terytorium państw członkowskich (zob. analogicznie wyroki: z dnia 23 października 2007 r., Morgan i Bucher, C-11/06 i C-12/06, EU:C:2007:626, pkt 28; z dnia 26 lutego 2015 r., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, pkt 24).

45 W niniejszej sprawie bezsporne jest, po pierwsze, że wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ nie było jako takie przedmiotem opodatkowania w Chorwacji w okresie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, lecz zostało uwzględnione do celów obliczenia podatku dochodowego skarżącej w postępowaniu

głównym. Po drugie, znalazła się ona w niekorzystnej sytuacji, gdyż ze względu na to, że dziecko pozostające na jej utrzymaniu korzystało z takiego wsparcia, miały do niej zastosowanie przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym.

46 Takie przepisy mogą zatem zniechęcać obywateli Unii do korzystania ze swobody przemieszczania się i pobytu w państwie członkowskim innym niż ich państwo członkowskie pochodzenia, biorąc pod uwagę wpływ, jaki korzystanie z tej swobody może mieć na obliczenie podatku dochodowego rodziców będących podatnikami, i mogą zaszkodzić mobilności studentów wewnątrz Unii w ramach programu Erasmus+.

47 W związku z tym uwzględnienie wsparcia na rzecz mobilności, z którego korzystało dziecko pozostające na utrzymaniu w ramach programu Erasmus+, w celu ustalenia kwoty podstawowego odliczenia, do której rodzic będący podatnikiem ma prawo na to dziecko, co skutkuje utratą prawa do zwiększenia tego odliczenia w ramach obliczania podatku dochodowego, może stanowić ograniczenie prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu, z którego korzystają obywatele Unii na podstawie art. 21 TFUE.

48 Istnienia takiego ograniczenia nie może podważyć okoliczność, po pierwsze, że dziecko pozostające na utrzymaniu, które skorzystało ze swobody przemieszczania się, samo nie było podatnikiem, który został pozbawiony, w ramach obliczania podatku dochodowego, przysługującego mu prawa do zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dzieci pozostające na utrzymaniu, a po drugie, że w ten sposób postawiony w niekorzystnej sytuacji rodzic będący podatnikiem nie skorzystał ze swobody przemieszczania się.

49 Niekorzystne skutki podatkowe dla rodzica będącego podatnikiem mającym na utrzymaniu dziecko, które skorzystało ze swobody przemieszczania się, stanowią bowiem ograniczenie swobody przemieszczania się w rozumieniu art. 21 TFUE, ponieważ wynikają one z korzystania przez owo dziecko z tej swobody. Okoliczność, że te niekorzystne skutki wystąpiły zatem nie po stronie dziecka, które skorzystało ze swobody przemieszczania się, lecz po stronie tego rodzica, niezależnie od tego, czy skorzystał on z owej swobody, jest bez znaczenia dla stwierdzenia istnienia ograniczenia swobody przemieszczania się na podstawie art. 21 TFUE.

50 W takich okolicznościach na skutki tego ograniczenia może powoływać się nie tylko obywatel Unii, który skorzystał ze swobody przemieszczania się, lecz również obywatel Unii, który, podobnie jak skarżąca w postępowaniu głównym, ma na utrzymaniu tego pierwszego obywatela i który z tego względu bezpośrednio odczuwa skutki tego ograniczenia.

51 W tym względzie Trybunał przyznał już obywatelom Unii, którzy sami nie skorzystali ze swobody przemieszczania się i pobytu w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie pochodzenia – w określonych okolicznościach – możliwość powoływania się na art. 21 TFUE i przepisy wydane w celu jego wykonania (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2005 r., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, pkt 25; a także z dnia 13 września 2016 r., Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, pkt 42, 43).

52 Ostatecznie, biorąc pod uwagę więzy ekonomiczne łączące dziecko z rodzicem, wynikające w niniejszym przypadku nie tylko z okoliczności, że dziecko jest zależne od rodzica w celu pokrycia kosztów utrzymania i kształcenia zawodowego, ale również z decyzji ustawodawcy krajowego o uwzględnieniu dochodów dziecka pozostającego na utrzymaniu przy ustalaniu sytuacji podatkowej rodzica będącego podatnikiem, należy uznać, że zarówno dziecko

pozostające na utrzymaniu, jak i jego rodzic będący podatnikiem mogą, w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym, powoływać się na art. 21 TFUE i przepisy przyjęte w celu jego wykonania.

53 Po trzecie, należy przypomnieć, że ograniczenie prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu, takie jak wskazane w pkt 47 niniejszego wyroku, może być uzasadnione na gruncie prawa Unii jedynie wówczas, gdy u jego podstaw leżą obiektywne względy interesu ogólnego niezwiązane z obywatelstwem osób, których ono dotyczy, i gdy jest proporcjonalne do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe (wyrok z dnia 22 lutego 2024 r., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Co się tyczy w tym względzie w pierwszej kolejności określenia obiektywnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym, z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym realizują, zgodnie z zasadami równości i sprawiedliwości systemu podatkowego oraz należytego zarządzania ograniczonymi zasobami publicznymi, cel zmierzający do skorygowania, w świetle przeciętnych dochodów i średnich wydatków, społecznych i materialnych nierówności między podatnikami mającymi dzieci na utrzymaniu a tymi, którzy nie ponoszą wydatków związanych z utrzymaniem dzieci.

55 I tak, zdaniem sądu odsyłającego, przepisy te nie przyznają prawa do zwiększenia podstawowego osobistego odliczenia na dziecko pozostające na utrzymaniu podatnikom, których dzieci pozostające na ich utrzymaniu uzyskują w roku podatkowym niepodlegające opodatkowaniu dochody w pewnej wysokości, która w ocenie ustawodawcy krajowego powoduje, że dziecko może łożyć na swoje utrzymanie z własnych dochodów i obniżyć wydatki rodziców w ramach obowiązku utrzymania, lecz jedynie podatnikom, których dzieci nie uzyskują dochodów niepodlegających opodatkowaniu – lub jedynie w znikomej wysokości – w związku z czym ich utrzymanie może w konsekwencji być zapewnione wyłącznie z dochodów rodziców.

56 Wydaje się zatem, że rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy krajowe mają na celu uwzględnienie rzeczywistej zdolności podatkowej rodziców będących podatnikami podatku dochodowego, aby uniknąć zaniżania wartości tej zdolności, co należy uznać za cel interesu ogólnego [zob. analogicznie wyrok z dnia 21 grudnia 2021 r., Finanzamt V (Dziedziczenie – Częściowa kwota wolna pod podatku i odliczenie zachowku), C-394/20, EU:C:2021:1044, pkt 52].

57 Co się tyczy, w drugiej kolejności, przestrzegania zasady proporcjonalności, uregulowanie mogące ograniczyć swobodę podstawową zagwarantowaną przez traktat, taką jak prawo do swobodnego przepływu i pobytu obywateli Unii, może być skutecznie uzasadnione tylko wtedy, gdy jest ono właściwe do zapewnienia realizacji zasługującego na ochronę celu i gdy nie wykracza poza to, co konieczne do jego osiągnięcia [zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., JD (Warunek posiadania miejsca zamieszkania lub siedziby), C-562/22, EU:C:2024:55, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo].

58 Należy również przypomnieć, że uregulowanie krajowe jest właściwe do zapewnienia osiągnięcia wskazanego celu tylko wtedy, gdy rzeczywiście zmierza do jego realizacji w sposób spójny i konsekwentny [zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2024 r., JD (Warunek posiadania miejsca zamieszkania lub siedziby), C-562/22, EU:C:2024:55, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo].

59 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z motywem 40 rozporządzenia nr 1288/2013 stypendia mające na celu ułatwienie mobilności osób fizycznych, o których mowa w tym rozporządzeniu, powinny być dostosowywane do kosztów utrzymania i kosztów pobytu w państwie przyjmującym. Podobnie art. 18 tego rozporządzenia stanowił w ust. 7, że alokacja środków przeznaczonych na mobilność edukacyjną osób, o której mowa w art. 6 ust. 1 lit. a) i w art. 12 lit. a) tego rozporządzenia, odbywa się w oparciu o liczbę ludności i koszty utrzymania w państwie członkowskim, odległość między stolicami państw członkowskich oraz wykonanie.

60 W konsekwencji, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 49–52 i 77 opinii, należy uznać, że w zakresie, w jakim program Erasmus+ ma na celu wspieranie mobilności edukacyjnej studentów, w szczególności w ramach kształcenia uniwersyteckiego, oraz biorąc pod uwagę poziom kwot wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach tego programu oraz rzeczywiste koszty utrzymania w przyjmującym państwie członkowskim, wsparcie to ma przyczynić się do pokrycia dodatkowych kosztów, które nie powstałyby w braku tej mobilności.

61 W konsekwencji otrzymywanie takiego wsparcia nie prowadzi do zmniejszenia wydatków rodziców będących podatnikami w ramach ich obowiązku utrzymania dzieci pozostających na utrzymaniu ani nie zwiększa zdolności płatniczej tych rodziców na płaszczyźnie podatkowej.

62 Traktowanie pod względem podatkowym rozpatrywanego w postępowaniu głównym wsparcia na rzecz mobilności w celu kształcenia w ramach programu Erasmus+ nie jest zatem w stanie uwzględnić w sposób spójny i systematyczny rzeczywistej zdolności płatniczej rodziców będących podatnikami podatku dochodowego mających na utrzymaniu dziecko uczestniczące w tym programie. W zakresie, w jakim traktowanie to może prowadzić do większych obciążeń podatkowych dla tych rodziców będących podatnikami, przy czym środki, którymi dysponują, nie zostały zwiększone w celu sprostania im, uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym może nawet wywoływać odwrotne skutki.

63 W obliczu powyższych rozważań na postawione pytania należy udzielić następującej odpowiedzi: art. 20 i 21 TFUE w świetle z art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawnym państwa członkowskiego, które do celów ustalenia kwoty podstawowego osobistego odliczenia, do którego uprawniony jest rodzic będący podatnikiem na dziecko pozostające na utrzymaniu, uwzględniają wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia, z którego dziecko skorzystało w ramach programu Erasmus+, co skutkuje w odpowiednim przypadku utratą prawa do zwiększenia tego odliczenia przy obliczaniu podatku dochodowego.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuły 20 i 21 TFUE w świetle z art. 165 ust. 2 tiret drugie TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawnym państwa członkowskiego, które do celów ustalenia kwoty podstawowego osobistego odliczenia, do którego

uprawniony jest rodzic będący podatnikiem na dziecko pozostające na utrzymaniu, uwzględniają wsparcie na rzecz mobilności w celu kształcenia, z którego dziecko skorzystało w ramach programu Erasmus+, co skutkuje w odpowiednim przypadku utratą prawa do zwiększenia tego odliczenia przy obliczaniu podatku dochodowego.

Podpisy