Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 16. januára 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Občianstvo Únie – Článok 21 ods. 1 ZFEÚ – Právo na voľný pohyb a pobyt na území členských štátov – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Výpočet základnej osobnej odpočítateľnej položky v prípade nezaopatreného dieťaťa, ktoré poberalo podporu na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+ – Nariadenie (EÚ) č. 1288/2013 – Zdaňovanie štipendií určených na uľahčenie mobility fyzických osôb, na ktoré sa vzťahuje toto nariadenie – Obmedzenie voľného pohybu – Proporcionalita“

Vo veci C-277/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Ustavni sud Republike Hrvatske (Ústavný súd, Chorvátsko) z 18. apríla 2023 a doručený Súdnemu dvoru 28. apríla 2023, ktorý súvisí s konaním:

E. P.

proti

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

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory I. Jarukaitis, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia D. Gratsias a Z. Csehi (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– chorvátska vláda, v zastúpení: G. Vidović Mesarek, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels a H. van Vliet, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: chorvátčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 4. júla 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18, 20, 21 a článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ, ako aj článku 67 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 166, 2004, s. 1; Mim. vyd. 05/005, s. 72).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi E. P. na jednej strane a Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerstvo financií Chorvátskej republiky, samostatný odbor pre druhostupňové správne konanie) (ďalej len „samostatný odbor pre druhostupňové správne konanie“) na druhej strane vo veci zohľadnenia podpory na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+, priznanej nezaopatrenému dieťaťu, daňovým úradom na účely výpočtu odpočítateľnej položky uplatniteľnej na daň z príjmov E. P.

Právny rámec

Právo Únie

Nariadenie č. 883/2004

3 Článok 1 písm. z) nariadenia č. 883/2004 stanovuje:

„Na účely tohto nariadenia:

…

z) ‚rodinná dávka‘ znamená všetky vecné alebo peňažné dávky, ktorú sú určené na pokrytie rodinných výdajov, okrem preddavkov na výživné a osobitné prídavky pri narodení dieťaťa a osvojení dieťaťa, ako sú uvedené v prílohe I.“

4 Článok 3 ods. 1 tohto nariadenia uvádza:

„Toto nariadenie sa vzťahuje na všetky právne predpisy, ktoré sa týkajú týchto častí sociálneho zabezpečenia:

…

j) rodinné dávky.“

5 Podľa článku 67 tohto nariadenia, nazvaného „Rodinní príslušníci s bydliskom v inom členskom štáte“:

„Osoba má nárok na rodinné dávky v súlade s právnymi predpismi príslušného členského štátu, vrátane jej rodinných príslušníkov s bydliskom v inom členskom štáte, ako keby mali bydliská v takomto príslušnom štáte. Avšak dôchodca má nárok na rodinné dávky v súlade s právnymi predpismi členského štátu príslušného pre jeho dôchodok.“

Nariadenie (EÚ) č. 1288/2013

6 Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1288/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa zriaďuje „Erasmus+“: program Únie pre vzdelávanie, odbornú prípravu, mládež a šport, a ktorým sa zrušujú rozhodnutia č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES (Ú. v. EÚ L 347, 2013, s. 50), ktorý bol účinný v čase skutkových okolností veci samej, obsahoval odôvodnenie 40, ktorý znel:

„V záujme rozšírenia prístupu k programu by sa granty poskytované na podporu mobility jednotlivcov mali upravovať podľa životných nákladov a nákladov spojených s pobytom v hostiteľskej krajine. Členské štáty by sa mali tiež nabádať, aby v súlade s vnútroštátnym právom oslobodili tieto granty od daní a príspevkov na sociálne zabezpečenie. Rovnaké oslobodenie by sa malo uplatňovať aj v prípade verejných alebo súkromných subjektov, ktoré prideľujú túto finančnú podporu príslušným jednotlivcom.“

7 Článok 6 tohto nariadenia s názvom „Odvolacia rada“ v odseku 1 stanovoval:

„V oblasti vzdelávania a odbornej prípravy sa ciele programu presadzujú prostredníctvom týchto akcií:

a) vzdelávacia mobilita jednotlivcov;

…“

8 Článok 18 uvedeného nariadenia, nazvaný „Rozpočet“, v odseku 7 uvádzal:

„Finančné prostriedky na vzdelávaciu mobilitu jednotlivcov uvedenú v článku 6 ods. 1 písm. a) a článku 12 písm. a), s ktorými má hospodáriť národná agentúra alebo agentúry (ďalej len ‚národná agentúra‘), sa prideľujú na základe počtu obyvateľov a životných nákladov v členskom štáte, na základe vzdialenosti medzi hlavnými mestami členských štátov a na základe výkonnosti. Parameter výkonnosti predstavuje 25 % z celkových finančných prostriedkov v súlade s kritériami uvedenými v odsekoch 8 a 9. Pokiaľ ide o strategické partnerstvá uvedené v článku 8 ods. 1 písm. a) a článku 14 ods. 1 písm. a), ktoré má vybrať a spravovať národná agentúra, finančné prostriedky sa vyčlenia podľa kritérií, ktoré stanoví Komisia v súlade s postupom preskúmania uvedeným v článku 36 ods. 3 Tieto spôsoby prideľovania prostriedkov musia byť podľa možnosti čo najviac neutrálne, pokiaľ ide o rôzne systémy vzdelávania a odbornej prípravy členských štátov, pričom musia zabrániť podstatnému zníženiu ročného rozpočtu prideľovaného členským štátom z roka na rok a musia minimalizovať neprimeranú nerovnováhu vo výške prideľovaných grantov“.

Vnútroštátne právo

9 Zakon o porezu na dohodak (zákon o dani z príjmu) z 3. decembra 2004 (NN 177/04), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „ZPD“), v § 6 stanovuje, že základ dane z príjmov sa znižuje o osobnú odpočítateľnú položku.

10 Podľa § 10 ods. 13, 18 a 20 ZPD sú od dane z príjmov oslobodené:

„13. štipendiá pre študentov denného štúdia na vysokých školách a univerzitách, ako aj pre študentov doktorandského a postdoktorandského štúdia, na ktoré sú vyčlenené prostriedky v štátnom rozpočte Chorvátskej republiky, a štipendiá pre študentov denného štúdia na vysokých školách, ktoré sa vyplácajú, resp. poskytujú z rozpočtu [Únie] a sú upravené v osobitných medzinárodných dohodách;

…

18. štipendiá pre študentov, ktorí boli vybraní na verejných výberových konaniach, na ktorých sa môžu zúčastniť všetci študenti za rovnakých podmienok, na denné štúdium na vysokých školách, pokiaľ tieto štipendiá podľa osobitných predpisov vyplácajú, resp. udeľujú nadácie, ustanovizne a iné inštitúcie, ktoré sú v Chorvátskej republike registrované na vzdelávacie účely alebo na účely odbornej prípravy alebo vedecko-výskumné účely, sú upravené osobitnými ustanoveniami a boli založené s cieľom poskytovať štipendiá;

…

20. Sumy, ktoré sa vyplácajú ako granty z fondov a programov Európskej únie prostredníctvom orgánov akreditovaných podľa predpisov Európskej únie v Chorvátskej republike na realizáciu mobility v rámci programov a fondov Európskej únie na účely vzdelávania a ďalšieho odborného vzdelávania v súlade s finančným nariadením Komisie, až do stanovenej sumy“.

11 V § 36 ZPD sa stanovuje:

„1. Na celkovú sumu príjmov dosiahnutých rezidentmi sa v súlade s § 5 tohto zákona uplatní základná osobná odpočítateľná položka vo výške 2 200 [chorvátskych kún (HRK) (približne 292 eur)] za každý mesiac zdaňovacieho obdobia, za ktoré je daň stanovená. …

2. Daňoví rezidenti si môžu za nezaopatrené deti zvýšiť základnú odpočítateľnú položku uvedenú v odseku 1 tohto paragrafu o tieto sumy:

…

(2) v prípade nezaopatrených detí: 0,5 základnej osobnej odpočítateľnej položky na prvé dieťa, 0,7 na druhé, 1,0 na tretie, 1,4 na štvrté, 1,9 na piate a na každé ďalšie dieťa sa koeficient základnej osobnej odpočítateľnej položky progresívne zvyšuje o 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0… navyše v porovnaní s koeficientom základnej osobnej nezdaniteľnej sumy na predchádzajúce dieťa.

…

4. Za blízkych rodinných príslušníkov a za nezaopatrené deti sa považujú fyzické osoby, ktorých zdaniteľné príjmy, nezdanené príjmy a iné príjmy, ktoré sa nepovažujú za príjem v zmysle tohto zákona, nepresahujú sumu rovnajúcu sa päťnásobku základnej osobnej odpočítateľnej položky uvedenej v odseku 1 tohto článku na ročnom základe.

5. Odchylne od odseku 4 tohto článku sa pri určovaní nároku na základnú osobnú odpočítateľnú položku pre blízkych rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti nezohľadňujú sumy podľa osobitných predpisov o sociálnej pomoci, príspevok na dieťa, príspevok pre novonarodené dieťa, a to sumy určené na vybavenie pre novonarodené dieťa, ako aj rodinné dôchodky po smrti rodiča. …“

12 V § 54 ZPD sa stanovuje v prípade niektorých daňovníkov, vrátane žalobkyne vo veci samej, s bydliskom v podporovaných oblastiach a v meste Vukovar (Chorvátsko), vyššia základná osobná odpočítateľná položka, než je suma uvedená v § 36 ods. 1 ZPD, ktorá v čase skutkových okolností vo veci samej dosahovala výšku 3 000 HRK, čo má podľa § 36 ods. 2 bodu 2 tohto zákona za následok zvýšenie sumy odpočítateľnej položky za nezaopatrené deti stanovenej v tomto ustanovení.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Žalobkyňa vo veci samej, chorvátska štátna príslušníčka, je povinná zaplatiť daň z príjmu, ako aj doplatok dane z príjmu ako osobitný daňový príjem získaný od územného samosprávneho celku. Vzhľadom na miesto svojho bydliska využíva určité daňové výhody stanovené ZPD.

14 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že jedno z nezaopatrených detí žalobkyne vo veci samej dostalo za akademický rok 2014/2015 podporu na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+ určenú na jeho študijný pobyt na univerzite vo Fínsku a že pred jeho odchodom do tejto krajiny na konci roka 2014 jej bola vyplatená záloha na túto podporu vo výške 1 840 eur.

15 V zdaňovacích obdobiach predchádzajúcich roku 2014 bolo žalobkyni vo veci samej podľa § 36 ods. 2 bodu 2 a § 54 ods. 1 bodu 2 ZPD priznané zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky v prípade nezaopatreného dieťaťa.

16 Daňovým výmerom z 27. júla 2015 Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Daňová správa Ministerstva financií Chorvátskej republiky) informovala žalobkyňu vo veci samej, že musí zaplatiť dotknutú daň z dôvodu, že zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky pre jej nezaopatrené dieťa bolo zrušené za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014, pretože počas tohto obdobia jej boli vyplatené sumy presahujúce prahovú hodnotu uvedenú v § 36 ods. 4 ZPD, ktorá bola prekročená z dôvodu, že toto dieťa dostalo pomoc na mobilitu v rámci programu Erasmus+.

17 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto daňovému výmeru sťažnosť na samostatný odbor pre druhostupňové správne konanie. Tvrdila, že nie je správne tvrdenie, že za rok 2014 jej nemohlo byť priznané zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky pre jej nezaopatrené dieťa. Podľa jej názoru pomoc na mobilitu vyplácanú študentom na účely vzdelávania v rámci programu Erasmus+ mala byť kvalifikovaná ako „sociálna pomoc“, a preto v súlade s § 36 ods. 5 ZPD nemala byť zohľadnená pri určovaní nároku na zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky v prípade nezaopatreného dieťaťa.

18 Rozhodnutím zo 17. júla 2019 samostatný odbor pre druhostupňové správne konanie zamietol uvedenú sťažnosť ako nedôvodnú.

19 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Upravni sud Osijek (Správny súd Osijek, Chorvátsko), ktorú tento súd rozsudkom z 30. januára 2020 zamietol ako nedôvodnú.

20 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Visoki upravni sud (Vyšší správny súd, Chorvátsko), ktorý ho rozsudkom z 20. januára 2021 zamietol.

21 Žalobkyňa vo veci samej podala proti tomuto rozsudku ústavnú sťažnosť na Ustavni sud Republike Hrvatske (Ústavný súd, Chorvátsko), ktorý je vnútroštátnym súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Na podporu tejto sťažnosti uvádza najmä dôvod založený na nesplnení povinnosti stanovenej v Ústave Chorvátskej republiky chrániť subjektívne práva, ktoré jej vyplývajú z práva Únie. Konkrétne tvrdí, že je v rozpore s článkom 18 ZFEÚ diskriminovaná a znevýhodnená v rozpore s článkom 20 ods. 2 písm. a) a článkom 21 ods. 1 ZFEÚ z dôvodu, že jej nezaopatrené dieťa vykonáva na účely vzdelávania svoje právo na pohyb a pobyt na území iného členského štátu, ako je jeho členský štát pôvodu.

22 Vnútroštátny súd sa pýta, či sa právo Únie uplatňuje na situáciu žalobkyne vo veci samej, a presnejšie, či je vnútroštátna daňová právna úprava dotknutá vo veci samej zlučiteľná s článkami 18, 20, 21 a článkom 165 ods. 2 ZFEÚ, ako aj s článkom 67 nariadenia č. 883/2004.

23 Okrem toho poznamenáva, že zo správy ombudsmanky Chorvátskej republiky za rok 2017 vyplýva, že ako ombudsmanka dostala od chorvátskych univerzít informácie, podľa ktorých študenti, ktorí majú záujem využiť opatrenia stanovené v programe Erasmus+, od nich upustili po tom, čo sa dozvedeli, že podľa výkladu, ktorý zastávalo Ministerstvo financií Chorvátskej republiky, poberanie podpory na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+ malo za následok, že ich rodičia boli zbavení nároku na zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky z titulu nezaopatreného dieťaťa, čo viedlo k zníženiu počtu žiadostí študentov, ktorý mali záujem o takéto opatrenia.

24 Za týchto podmienok Ustavni sud Republike Hrvatske (Ústavný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 18, 20 a 21 a článok 165 ods. 2 druhá zarážka ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia predpisom členského štátu, podľa ktorých rodič stráca nárok na zvýšenie ročnej základnej nezdaniteľnej sumy na účely dane z príjmu za nezaopatrené dieťa, lebo toto dieťa poberalo podporu na účely mobility študentov, ktorá prekračuje stanovenú prahovú hodnotu, a to ako nezaopatrený študent, ktorý využil svoju slobodu odísť na účely vzdelávania do iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území, pričom na základe vnútroštátnych vykonávacích právnych aktov využil opatrenia v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 1288/2013, na účely realizácie mobility študentov z členského štátu s nižšími alebo strednými priemernými životnými nákladmi do členského štátu s vyššími priemernými životnými nákladmi v podobe, v akej tieto opatrenia boli stanovené na základe kritérií Európskej komisie podľa článku 18 ods. 7 tohto nariadenia?

2. Má sa článok 67 nariadenia č. 883/2004 vykladať v tom zmysle, že bráni predpisom členského štátu, podľa ktorých rodič stráca nárok na zvýšenie ročnej základnej nezdaniteľnej sumy na účely dane z príjmu za nezaopatreného študenta, ktorý počas svojho študijného pobytu v inom členskom štáte poberal podporu na účely mobility študentov v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 1288/2013?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

25 Podľa chorvátskej vlády sú prejudiciálne otázky neprípustné. V tejto súvislosti tvrdí, že hoci je pravda, že na študentov sa vzťahuje právo Únie, keď vykonávajú svoje právo na voľný pohyb na účely štúdia v inom členskom štáte, ako je ich členský štát pôvodu, v rámci účasti na programe Erasmus+, nemožno z toho vyvodiť, že toto právo sa uplatňuje aj na ich rodinných príslušníkov, najmä na ich rodičov. Daňová situácia žalobkyne vo veci samej, a najmä výpočet jej dane z príjmu, ako aj určenie jej práva na odpočítanie základnej osobnej odpočítateľnej položky sa riadia vnútroštátnym právom a nevzťahuje sa na ne právo Únie spôsobom, na ktorý sa odvoláva. To platí o to viac, že situácia žalobkyne vo veci samej má čisto vnútroštátnu povahu vzhľadom na jej štátnu príslušnosť, skutočnosť, že pracuje v Chorvátsku, poberá tam príjmy a osobne nevyužila slobodu pohybu, ani nevyužívala pomoc na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+.

26 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že iba vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý nesie zodpovednosť za následné súdne rozhodnutie, prináleží, aby so zreteľom na osobitosti veci posúdil tak potrebu rozhodnutia v prejudiciálnom konaní na vyhlásenie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Z toho vyplýva, že pre otázky položené vnútroštátnymi súdmi platí prezumpcia relevantnosti a že Súdny dvor môže odmietnuť rozhodovať o týchto otázkach len vtedy, ak sa zjavne javí, že požadovaný výklad nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na uvedené otázky (pozri najmä rozsudok z 21. decembra 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, bod 35 a citovaná judikatúra).

27 V prejednávanej veci však vnútroštátny súd presne uvádza dôvody, ktoré ho viedli k záveru, že na vydanie jeho rozhodnutia je potrebný výklad práva Únie a že odpovede na prejudiciálne otázky môžu mať vplyv na riešenie sporu vo veci samej. Domnieva sa, že vzhľadom na predmet žaloby, o ktorej rozhoduje, a vzhľadom na neexistenciu judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa diskriminačnej alebo neprimeranej povahy vnútroštátnych daňových opatrení týkajúcich sa mobility študentov v rámci programu Erasmus+ je na vydanie svojho rozhodnutia najmä povinný určiť, či individuálne akty, ktoré sú predmetom žaloby, o ktorej rozhoduje, sú v rozpore s článkami 18, 20, 21 a článkom 165 ods. 2 ZFEÚ.

28 Okrem toho za situáciu, ktorá má „čisto vnútroštátnu“ povahu, nemožno považovať situáciu, v ktorej vzniká otázka, či a prípadne v akom rozsahu má účasť na programe upravenom právom Únie, akým je program Erasmus+, vplyv na daňový režim uplatniteľný na rodiča, ktorý je daňovníkom s nezaopatreným dieťaťom, ktoré sa zúčastnilo na tomto programe, bez ohľadu na to, či táto situácia je alebo nie je upravená týmto právom. Posúdenie rozsahu a podmienok tohto prípadného vplyvu sa netýka prípustnosti položených otázok, ale sa týka vecnej stránky veci.

29 Z toho vyplýva, že prejudiciálne otázky sú prípustné.

O veci samej

30 Vnútroštátny súd sa vo svojich prejudiciálnych otázkach odvoláva na viaceré ustanovenia práva Únie, v súvislosti s ktorými si kladie otázku, či bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej.

31 Pokiaľ ide o článok 67 nariadenia č. 883/2004, na úvod treba uviesť, že cieľom tohto článku je určiť právne predpisy členského štátu, ktoré upravujú nárok na rodinné dávky. Ako však uviedla chorvátska vláda a Komisia, keďže daňový odpočet, o ktorý ide vo veci samej, nie je peňažnou dávkou určenou na kompenzáciu rodinných výdavkov, ale daňovou výhodou, ktorá za určitých podmienok znižuje výšku dane z príjmu, toto odpočítanie nepredstavuje rodinnú dávku v zmysle článku 1 písm. z) nariadenia č. 883/2004. Z toho vyplýva, že článok 67 tohto nariadenia nie je uplatniteľný v rámci sporu vo veci samej.

32 Pokiaľ ide o článok 18 ZFEÚ a konkrétnejšie zákaz diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, ktorý je v ňom uvedený, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd sa najmä vzhľadom na ciele nariadenia č. 1288/2013 domnieva, že situácia žalobkyne vo veci samej nie je porovnateľná ani vo všeobecnosti so situáciou zdaniteľných osôb na účely dane z príjmu, ktorých deti nevyužili svoje právo na voľný pohyb, konkrétne ani v prípade takýchto zdaniteľných osôb, ktorých deti získali pomoc na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+ na obdobie vysokoškolského štúdia v členských štátoch s podobnými alebo nižšími životnými nákladmi. Naopak vzhľadom na okolnosť, že dieťa žalobkyne vo veci samej odišlo na účely svojho univerzitného štúdia do členského štátu s vyššími životnými nákladmi v porovnaní s nákladmi Chorvátska, sa tento súd pýta, či neuplatnenie výnimky stanovenej v § 36 ods. 5 ZPD vo vzťahu k žalobkyni vo veci samej treba považovať za neodôvodnené obmedzenie pohybu študentov na základe článkov 20 a 21 ZFEÚ.

33 Za týchto podmienok treba konštatovať, že svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 20 a 21 ZFEÚ v spojení s článkom 165 ods. 2 druhou zarážkou ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia výšky základnej osobnej odpočítateľnej položky, na ktorú má rodič daňovník právo z titulu svojho nezaopatreného dieťaťa, zohľadňuje podporu na vzdelávaciu mobilitu, ktorú toto dieťa získalo v rámci programu Erasmus+, čo prípadne vedie k strate práva na zvýšenie tejto odpočítateľnej položky pri výpočte dane z príjmov.

34 Na úvod treba pripomenúť, že hoci podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do právomoci členských štátov a toto právo v zásade nebráni tomu, aby členské štáty zdaňovali príjmy financované z fondov Únie [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21; zo 7. septembra 2023, Finanzamt G (Projekty rozvojovej pomoci), C-15/22, EU:C:2023:636, bod 64, a z 23. novembra 2023, Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, bod 33], takéto zdanenie musí byť v súlade s právom Únie, najmä ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa slobody priznanej každému občanovi Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov (pozri analogicky rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 19).

35 Tieto úvahy sa uplatnia aj v prípade, keď ako v prejednávanej veci nejde v pravom zmysle slova o zdanenie príjmov financovaných z fondov Únie, ale o ich zohľadnenie v rámci výpočtu dane z príjmov daňovníka s nezaopatreným dieťaťom, ktorému boli priznané takéto príjmy.

36 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že článok 20 ZFEÚ priznáva každej osobe, ktorá je štátnym príslušníkom členského štátu, postavenie občana Únie, ktoré má byť základným postavením štátnych príslušníkov členských štátov [rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, bod 31, a z 5. septembra 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Strata dánskej štátnej príslušnosti), C-689/21, EU:C:2023:626, bod 29].

37 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, štátny príslušník členského štátu, ktorý v postavení občana Únie uplatnil svoje právo voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v inom členskom štáte, ako je jeho členský štát pôvodu, sa môže domáhať práv súvisiacich s týmto postavením, najmä práv stanovených v článku 21 ods. 1 ZFEÚ, a to vrátane práv vo vzťahu k jeho členskému štátu pôvodu (rozsudok z 22. februára 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor şi Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, bod 26 a citovaná judikatúra).

38 Po druhé treba uviesť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá niektorých štátnych príslušníkov znevýhodňuje len z toho dôvodu, že uplatnili svoje právo na slobodný pohyb a pobyt na území iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobôd, ktoré sú v článku 21 ods. 1 ZFEÚ priznané každému občanovi Únie [rozsudky z 18. júla 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, bod 39, a z 25. júla 2018, A (Pomoc pre osobu so zdravotným postihnutím), C-679/16, EU:C:2018:601, bod 60].

39 Možnosti, ktoré Zmluva o FEÚ otvára v oblasti pohybu občanov Únie, by totiž nemohli mať plný účinok, ak by štátneho príslušníka členského štátu mohli od ich využitia odradiť prekážky na jeho pobyt v inom členskom štáte, vytvorené právnou úpravou štátu jeho pôvodu, ktorá ho penalizuje len preto, že tieto možnosti využil [rozsudky z 29. apríla 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, bod 19, a z 25. júla 2018, A (Pomoc pre osobu so zdravotným postihnutím), C-679/16, EU:C:2018:601, bod 61].

40 Táto úvaha je zvlášť dôležitá v oblasti vzdelávania s ohľadom na ciele stanovené v článku 6 písm. e) ZFEÚ a v článku 165 ods. 2 druhej zarážke ZFEÚ, teda najmä podporovať mobilitu študentov a učiteľov (rozsudky z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, bod 32, a z 24. októbra 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, bod 24).

41 Okrem toho program Erasmus+, podobne ako iné akčné programy Únie v oblasti vzdelávania, je založený na článkoch 165 a 166 ZFEÚ a jeho cieľom je najmä podporovať mobilitu študentov v rámci Únie a umožniť im začať alebo pokračovať v štúdiu v rôznych členských štátoch bez ohľadu na miesto ich pôvodu, čím sa posilní európsky rozmer vzdelávania a odbornej prípravy. Realizácia tohto cieľa však môže vzhľadom na ekonomické prostriedky, ktorými disponujú študenti a ich rodičia, naraziť na dodatočné náklady spojené s touto mobilitou. Finančná podpora poskytovaná najmä prostredníctvom štipendií určených na uľahčenie mobility príjemcov tohto programu svedčí o vôli Únie prispieť ku konkrétnemu a účinnému prekonaniu týchto prekážok.

42 V tejto súvislosti treba poznamenať, že v odôvodnení 40 nariadenia č. 1288/2013 normotvorca Únie vyzval členské štáty, aby pri dodržaní svojho vnútroštátneho práva oslobodili štipendiá určené na uľahčenie mobility fyzických osôb, na ktoré sa vzťahuje toto nariadenie, od akejkoľvek dane a sociálneho odvodu, avšak bez toho, aby členským štátom uložili osobitnú povinnosť, najmä pokiaľ ide o výpočet dane z príjmov rodičov daňovníkov, keďže priame dane v zásade patria do právomoci členských štátov, ako bolo pripomenuté v bode 34 tohto rozsudku.

43 Je pravda, že právo Únie nezaručuje občanovi Únie, že výkon jeho slobody pohybu bude z daňového hľadiska neutrálny. Vzhľadom na rozdiely medzi právnymi úpravami členských štátov v tejto oblasti môže byť takýto výkon v závislosti od konkrétneho prípadu viac alebo menej výhodný, či dokonca nevýhodný. Tento istý princíp sa uplatňuje *a fortiori* na takú situáciu, v ktorej dotknutá osoba sama nevyužila svoje právo na pohyb, ale tvrdí, že je obeťou znevýhodňujúceho zaobchádzania v dôsledku výkonu slobody pohybu jej rodinným príslušníkom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, body 45 až 46).

44 Ak sa však členský štát podieľa na programe Erasmus+, musí zabezpečiť, aby pravidlá poskytovania a zdaňovania štipendií určených na uľahčenie mobility príjemcov tohto programu nevytvárali neodôvodnené obmedzenie práva na pohyb a pobyt na území členských štátov (pozri analogicky rozsudky z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, EU:C:2007:626, bod 28, a z 26. februára 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, bod 24).

45 V prejednávanej veci je na jednej strane nesporné, že pomoc na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+ nebola v čase skutkových okolností vo veci samej ako taká predmetom zdanenia v Chorvátsku, ale bola zohľadnená na účely výpočtu dane z príjmu žalobkyne vo veci samej. Na druhej strane bola znevýhodnená v rozsahu, v akom sa na ňu uplatňovali vnútroštátne ustanovenia, o ktoré ide vo veci samej, z dôvodu, že jej nezaopatrené dieťa poberalo takúto podporu.

46 Takéto ustanovenia tak môžu odradiť štátnych príslušníkov Únie od výkonu ich slobody pohybu a pobytu v inom členskom štáte, ako je ich členský štát pôvodu, vzhľadom na vplyv, ktorý môže mať výkon tejto slobody na výpočet dane z príjmov rodičov daňovníkov, a môžu narušiť mobilitu študentov v rámci Únie v rámci programu Erasmus+.

47 Preto zohľadnenie podpory na mobilitu, ktorú poberalo nezaopatrené dieťa na základe programu Erasmus+, na účely určenia výšky odpočítateľnej položky, na ktorú má rodič daňovník nárok za toto dieťa, čo má za následok stratu práva na zvýšenie tohto odpočítania v rámci výpočtu dane z príjmov, môže predstavovať obmedzenie práva na voľný pohyb a pobyt, ktoré občanom Únie priznáva článok 21 ZFEÚ.

48 Existenciu takéhoto obmedzenia nemožno spochybniť na jednej strane okolnosťou, že nezaopatrené dieťa, ktoré využilo svoju slobodu pohybu, nebolo samo daňovníkom, ktorému bolo v rámci výpočtu dane z príjmov odňaté jeho právo na zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky z dôvodu nezaopatrených detí, a na druhej strane, že takto znevýhodnený rodič daňovník nevyužil svoju slobodu pohybu.

49 Nepriaznivé daňové dôsledky pre rodiča daňovníka s nezaopatreným dieťaťom, ktoré využilo svoju slobodu pohybu, totiž predstavujú obmedzenie voľného pohybu v zmysle článku 21 ZFEÚ, keďže vyplývajú z výkonu tejto slobody týmto dieťaťom. Skutočnosť, že tieto nepriaznivé dôsledky sa tak prejavili nie vo vzťahu k dieťaťu, ktoré využilo svoju slobodu pohybu, ale vo vzťahu k tomuto rodičovi bez ohľadu na to, či využil alebo nevyužil túto slobodu, je teda irelevantná na účely konštatovania existencie obmedzenia voľného pohybu podľa článku 21 ZFEÚ.

50 Za týchto okolností sa môže dovolávať účinkov tohto obmedzenia nielen občan Únie, ktorý využil svoju slobodu pohybu, ale aj občan Únie, ktorý je rovnako ako žalobkyňa vo veci samej závislý od tohto prvého občana a ktorý je z tohto dôvodu priamo znevýhodnený účinkami tohto obmedzenia.

51 V tejto súvislosti Súdny dvor už za určitých okolností pripustil možnosť odvolávať sa na článok 21 ZFEÚ a ustanovenia prijaté na jeho vykonanie v prípade občanov Únie, ktorí sami nevyužili svoje právo voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v inom členskom štáte, ako je ich členský štát pôvodu (pozri analogicky rozsudky z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, bod 25, a z 13. septembra 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, body 42 a 43).

52 V konečnom dôsledku vzhľadom na ekonomické väzby spájajúce dieťa s jeho rodičom, ktoré v prejednávanej veci vyplývajú nielen z okolnosti, že dieťa je odkázané na svojho rodiča, ktorý mu zabezpečuje životné náklady a odbornú prípravu, ale aj z rozhodnutia vnútroštátneho zákonodarcu zohľadniť príjmy nezaopatreného dieťaťa v rámci určenia daňovej situácie rodiča daňovníka, treba konštatovať, že tak nezaopatrené dieťa, ako aj jeho rodič, ktorý je daňovníkom, sa môžu za okolností, o aké ide vo veci samej, dovolávať článku 21 ZFEÚ a ustanovení prijatých na jeho vykonanie.

53 Po tretie treba pripomenúť, že obmedzenie práva na voľný pohyb a pobyt, ako je uvedené v bode 47 tohto rozsudku, môže byť odôvodnené z hľadiska práva Únie len vtedy, ak vychádza z objektívnych hľadísk všeobecného záujmu, ktoré sú nezávislé od štátnej príslušnosti dotknutých osôb, a je primerané cieľu legitímne sledovanému vnútroštátnym právom (rozsudok z 22. februára 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, bod 52 a citovaná judikatúra).

54 Pokiaľ ide v tejto súvislosti v prvom rade o objektívne úvahy všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť právnu úpravu dotknutú vo veci samej, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že ustanovenia, o ktoré ide vo veci samej, sledujú v súlade so zásadami rovnosti a spravodlivosti daňového systému a riadnej správy obmedzených verejných zdrojov cieľ, ktorým je vzhľadom na stredové príjmy a priemerné výdavky napraviť sociálnu a materiálnu nerovnosť medzi daňovníkmi s nezaopatrenými deťmi a daňovníkmi, ktorí nemajú výdavky spojené s výživou detí.

55 Podľa vnútroštátneho súdu tieto ustanovenia priznávajú právo na zvýšenie základnej osobnej odpočítateľnej položky na nezaopatrené dieťa daňovníkom, ktorých nezaopatrené deti majú v priebehu daňového roka nezdaniteľný príjem v určitej výške, ktorý podľa posúdenia zákonodarcu umožňuje dieťaťu prispievať na svoju výživu z svojimi vlastnými príjmami a znížiť výdavky svojich rodičov v rámci ich vyživovacej povinnosti, ale len daňovníkom, ktorých deti nepoberajú nezdaniteľný príjem – alebo len v minimálnej výške – a ktorých výživu možno v dôsledku toho zabezpečiť len z príjmu rodičov.

56 Zdá sa teda, že cieľom vnútroštátnych ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, je zohľadniť skutočnú schopnosť rodičov daňovníkov platiť daň, aby sa zabránilo podhodnoteniu tejto schopnosti, čo treba považovať za cieľ všeobecného záujmu [pozri analogicky rozsudok z 21. decembra 2021, Finanzamt V (Dedičstvá –Čiastočné zníženie základu dane a odpočítanie povinných podielov), C-394/20, EU:C:2021:1044, bod 52].

57 Pokiaľ ide v druhom rade o dodržiavanie zásady proporcionality, právna úprava, ktorá môže obmedziť základnú slobodu zaručenú Zmluvou, akou je právo občanov Únie na voľný pohyb a pobyt, môže byť platne odôvodnená len vtedy, ak je primeraná na zabezpečenie dosiahnutia legitímneho cieľa, ktorý sleduje, a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. januára 2024, JD (Podmienka bydliska), C-562/22, EU:C:2024:55, bod 37 a citovanú judikatúru].

58 Treba tiež pripomenúť, že vnútroštátna právna úprava môže zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. januára 2024, JD (Podmienka bydliska), C-562/22, EU:C:2024:55, bod 38 a citovanú judikatúru].

59 V tejto súvislosti treba uviesť, že v súlade s odôvodnením 40 nariadenia č. 1288/2013 sa štipendiá určené na uľahčenie mobility fyzických osôb, na ktoré sa vzťahuje toto nariadenie, mali upraviť v závislosti od životných nákladov a nákladov na pobyt v hostiteľskej krajine. V tom istom zmysle článok 18 tohto nariadenia v odseku 7 stanovoval, že finančné prostriedky na vzdelávaciu mobilitu jednotlivcov opísanú v článku 6 ods. 1 písm. a) a v článku 12 písm. a) uvedeného nariadenia sa prideľujú v závislosti od počtu obyvateľov a životných nákladov v členskom štáte, vzdialenosti medzi hlavnými mestami členských štátov a výkonnosti.

60 V dôsledku toho, ako uviedol generálny advokát v bodoch 49 až 52 a 77 svojich návrhov, treba konštatovať, že vzhľadom na to, že cieľom programu Erasmus+ je podporovať vzdelávaciu mobilitu študentov, najmä v rámci univerzitného vzdelávania, a vzhľadom na výšku podpory na vzdelávaciu mobilitu v rámci tohto programu a skutočné životné náklady v hostiteľskom členskom štáte, táto podpora má prispieť k pokrytiu dodatočných nákladov, ktoré by v prípade neexistencie tejto mobility neexistovali.

61 V dôsledku toho poberanie takejto podpory nevedie k zníženiu výdavkov rodičov daňovníkov v rámci ich vyživovacej povinnosti voči nezaopatreným deťom a z daňového hľadiska ani nezvyšuje schopnosť týchto rodičov platiť daň.

62 Daňové zaobchádzanie s podporou na vzdelávaciu mobilitu v rámci programu Erasmus+, o ktorú ide vo veci samej, teda nemôže koherentným a systematickým spôsobom zohľadniť skutočnú schopnosť rodičov daňovníkov s nezaopatreným dieťaťom, ktoré sa zúčastňuje na tomto programe, platiť daň z príjmu. Keďže toto zaobchádzanie môže viesť k vyššiemu daňovému zaťaženiu týchto rodičov daňovníkov bez toho, aby im boli zvýšené finančné zdroje, ktoré majú k dispozícii, aby čelili tomuto zaťaženiu, vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, môže mať dokonca opačné účinky.

63 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať, že články 20 a 21 ZFEÚ v spojení s článkom 165 ods. 2 druhou zarážkou ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia výšky základnej osobnej odpočítateľnej položky, na ktorú má rodič daňovník právo z titulu svojho nezaopatreného dieťaťa, zohľadňuje podporu na vzdelávaciu mobilitu, ktorú toto dieťa získalo v rámci programu Erasmus+, čo prípadne vedie k strate práva na zvýšenie tejto odpočítateľnej položky pri výpočte dane z príjmov.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Články 20 a 21 ZFEÚ v spojení s článkom 165 ods. 2 druhou zarážkou ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia výšky základnej osobnej odpočítateľnej položky, na ktorú má rodič daňovník právo z titulu svojho nezaopatreného dieťaťa, zohľadňuje podporu na vzdelávaciu mobilitu, ktorú toto dieťa získalo v rámci programu Erasmus+, čo prípadne vedie k strate práva na zvýšenie tejto odpočítateľnej položky pri výpočte dane z príjmov.

Podpisy