Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

16 януари 2025 година*

„Преюдициално запитване — Гражданство на Съюза — Член 21, параграф 1 ДФЕС — Право на свободно движение и на свободно пребиваване на територията на държавите членки — Данъчно законодателство — Данък върху доходите — Изчисляване на размера на основното данъчно облекчение intuitu personae за дете на издръжка, което е получило подпомагане за студентска мобилност по програма „Еразъм +“ — Регламент (ЕС) № 1288/2013 — Данъчно облагане на стипендиите, предназначени да улеснят мобилността на физическите лица, за които се прилага този регламент — Ограничение на свободното движение — Пропорционалност“

По дело C-277/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Ustavni sud Republike Hrvatske (Конституционен съд, Хърватия) с акт от 18 април 2023 г., постъпил в Съда на 28 април 2023 г., в рамките на производство по дело

E. P.

срещу

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis, председател на четвърти състав, изпълняващ функцията на председател на пети състав, D. Gratsias и Z. Csehi (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за хърватското правителство, от G. Vidović Mesarek, в качеството на представител,

* Език на производството: хърватски.

– за Европейската комисия, от B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels и H. van Vliet, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 юли 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18, 20, 21 и член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС, както и на член 67 от Регламент (ЕО) № 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 година за координация на системите за социална сигурност (ОВ L 166, 2004 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 7, стр. 82, и поправка в ОВ L 33, 2008 г., стр. 12).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между E. P. и Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni possipak (Министерство на финансите на Република Хърватия, самостоятелен сектор за второинстанционно административно производство) (наричан по-нататък „самостоятелният сектор за второинстанционно административно производство“) по повод на това, че за целите на изчисляването на данъчното облекчение, приложимо към данъка върху доходите на E. P., данъчната администрация е взела предвид подпомагането за студентска мобилност по програма „Еразъм+“, от която се е ползвало дете на нейна издръжка.

Правна уредба

Правото на Съюза

Регламент № 883/2004

3 Член 1, параграф 1, буква щ) от Регламент № 883/2004 гласи:

„За целите на настоящия регламент:

[…]

щ) „семейни обезщетения“ са всички обезщетения в натура или парични обезщетения, предназначени за покриване на семейни разходи, с изключение на плащанията за издръжка и специалните помощи при раждане на дете или осиновяване, посочени в приложение I“.

4 Член 3, параграф 1 от този регламент гласи:

„Настоящият регламент се прилага към всички законодателства относно следните клонове на социална сигурност:

[…]

й) семейни обезщетения.“

5 Съгласно член 67 от този регламент, озаглавен „Членове на семейството, които пребивават в друга държава членка“:

„Лице има право на семейни обезщетения в съответствие със законодателството на компетентната държава членка, включително за членовете на неговото семейство, които пребивават в друга държава членка, както ако те пребивават в предишната държава членка. Въпреки това, пенсионерът има право на семейни обезщетения в съответствие със законодателството на държавата членка, компетентна за изплащането на неговата пенсия“.

Регламент (ЕС) № 1288/2013

6 Регламент (ЕС) № 1288/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 11 декември 2013 година за създаване на „Еразъм +“ програма на Съюза в областта на образованието, обучението, младежта и спорта и за отмяна на решения № 1719/2006/ЕО, № 1720/2006/ЕО и № 1298/2008/ЕО (ОВ L 347, 2013 г., стр. 50), в сила към момента на настъпване на фактите по главното производство, е съдържал съображение 40 със следното съдържание:

„С цел насърчаване на достъпа до програмата, безвъзмездните средства, предоставяни в подкрепа на мобилността на физически лица, следва да бъдат съобразени с издръжката за живот в приемащата държава. В съответствие с националното право държавите членки следва също така да бъдат насърчавани да освобождават тези средства от всякакви данъци и социални плащания. Същото освобождаване следва да се прилага за публични или частни органи, които посредничат при предоставяне на посочената финансова подкрепа на съответните лица“.

7 Член 6 от този регламент, озаглавен „Действия по програмата“, е предвиждал в параграф 1:

„В областта на образованието и обучението програмата е насочена към изпълнение на своите цели чрез следните видове действия:

а) образователна мобилност за граждани;

[…]“.

8 Член 18 от този регламент, озаглавен „Бюджет“, е предвиждал в параграф 7:

„Финансовите средства за образователна мобилност за граждани, посочена в член 6, параграф 1, буква а) и член 12, буква а), които се управляват от национална агенция или агенции („националната агенция), се разпределят въз основа на броя на населението и на издръжката за живот в държавата членка, разстоянието между столиците на държавите членки и постигнатите

резултати. Показателят за постигнати резултати има тежест от 25 % от общите финансови средства в съответствие с критериите, посочени в параграфи 8 и 9. За посочените в член 8, параграф 1, буква а) и в член 14, параграф 1, буква а) стратегически партньорства, които се подбират и управляват от национална агенция, финансовите средства се разпределят въз основа на критерии, които се определят от Комисията в съответствие с процедурата по разглеждане, посочена в член 36, параграф 3. Тези формули, доколкото е възможно, са неутрални по отношение на различните системи на образование и обучение на държавите членки, избягват значителни намаления на годишния бюджет, разпределян на държавите членки в две последователни години, и намаляват прекомерните неравновесия в размера на разпределените безвъзмездни средства“.

Националното право

9 Zakon o porezu na dohodak (Закон за данъка върху доходите) от 3 декември 2004 г. (NN 177/04) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „ZPD“), предвижда в член 6, че облагаемата основа на данъка върху доходите се намалява с данъчно облекчение intuitu personae.

10 По силата на член 10, точки 13, 18 и 20 от ZPD са освободени от данък върху доходите:

„13. стипендиите на студентите при редовно обучение в специализирани висши училища и университети, както и на следващите следдипломно и следдокторско обучение, за които са планирани средства в държавния бюджет на Република Хърватия, и стипендиите, които се изплащат или отпускат от бюджета на [Съюза], уреждани със специални международни споразумения и предназначени за студентите редовно обучение във висши учебни заведения;

[…]

18. стипендиите на студенти, избрани на открити конкурси, на които могат да участват всички студенти при еднакви условия, при редовна форма на обучение във висши учебни заведения, които се изплащат или отпускат от фондации, организации и други институции, регистрирани в Република Хърватия с възпитателно-образователни или научно-изследователски цели, които работят по специални правила и са създадени с цел да предоставят стипендии,

[…]

20. сумите, които се изплащат от фондовете и програмите на Европейския съюз като безвъзмездни средства чрез акредитирани субекти по правилата на Европейския съюз в Република Хърватия за провеждане на мероприятия по мобилност в рамките на програмите и фондовете на Европейския съюз с цел образоване и професионално усъвършенстване, в съответствие с финансовия регламент на Европейската комисия, до определения размер“.

11 Член 36 от ZPD гласи:

„(1) За местните лица общият размер на получените доходи по член 5 от този закон се намалява с основно данъчно облекчение intuitu personae в размер на 2 200,00 куни

[(хърватски куни (HRK) (около 292 евро)] за всеки месец от данъчния период, за който се определя данъкът. […]

(2) Местните лица могат да увеличат размера на основното данъчно облекчение, посочено в параграф 1 от този член, със следните суми:

[…]

2. за деца на издръжка: със сума в размер на 0,5 от основното данъчно облекчение intuitu personae за първо дете, 0,7 — за второ, 1,0 —за трето, 1,4 —за четвърто, 1,9 —за пето, а за всяко следващо дете — коефициентът на основното данъчно облекчение intuitu personae се увеличава прогресивно с 0,6; 0,7; 0,8; 0,9; 1,0. повече спрямо коефициента на основното данъчно облекчение intuitu personae за предходното дете.

[…]

(4) За издържани близки членове на семейството и за деца на издръжка се считат физическите лица, чиито облагаеми доходи, необлагаеми доходи и други приходи, които по смисъла на този закон не се считат за доход, не надхвърлят на годишна база сума, съответстваща на петкратния размер на основното данъчно облекчение intuitu personae по параграф 1 от този член.

(5) По изключение от предвиденото в параграф 4 от този член при определяне на правото на основно данъчно облекчение intuitu personae за издържани близки членове на семейството и деца на издръжка не се вземат предвид приходите, предвидени в специални разпоредби, като социални подпомагания, детски добавки, помощи за новородени, тоест получени суми като еднократна материална помощ за новородено дете, и наследствени пенсии след смърт на родител. […]“.

12 Член 54 от ZPD предвижда за някои данъчнозадължени лица, сред които и жалбоподателката в главното производство, пребиваващи в подпомагани райони и град Вуковар (Хърватия), основно данъчно облекчение intuitu personae в размер, по-висок от посочения в член 36, параграф 1 от ZPD, който към момента на настъпване на фактите по главното производство е възлизал на 3 000 HRK, което съгласно член 36, параграф 2, точка 2 от този закон води до увеличаване на размера на предвиденото в тази разпоредба данъчно облекчение за деца на издръжка.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

13 Жалбоподателката в главното производство е гражданка на Хърватия, която подлежи на облагане с данък върху доходите и с допълнителен местен данък върху доходите като специален данъчен приход за единица на местно самоуправление. Предвид нейното местоживеене тя се ползва от някои данъчни облекчения, предвидени в ZPD.

14 От акта за преюдициално запитване е видно, че едно от децата на издръжка на жалбоподателката в главното производство е получило за академичната 2014/2015 година подпомагане за студентска мобилност по програмата „Еразъм +“ за престоя си в университет във Финландия и че преди заминаването му в тази страна в края на 2014 г. ѝ е изплатен аванс по тази помощ в размер на 1 840 евро.

15 За данъчните периоди преди 2014 г. на основание член 36, параграф 2, точка 2, и член 54, параграф 1, точка 2 от ZPD жалбоподателката в главното производство се е ползвала от увеличение на основното данъчно облекчение intuitu personae за дете на издръжка.

16 С данъчен акт от 27 юли 2015 г. Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (данъчна администрация на Министерството на финансите на Република Хърватия) уведомява жалбоподателката в главното производство, че трябва да плати съответния данък, тъй като увеличението на основното данъчно облекчение за детето ѝ на издръжка е отменено за периода от 1 януари до 31 декември 2014 г., доколкото през този период тя е получила суми, надхвърлящи прага по член 36, параграф 4 от ZPD, който е бил надвишен поради получаването от това дете на подпомагане за студентска мобилност по програмата „Еразъм +“.

17 Жалбоподателката обжалва този данъчен акт пред самостоятелния сектор за второинстанционно административно производство, като изтъква, че погрешно не е могла да се ползва за 2014 г. от увеличението на основното данъчно облекчение intuitu personae за детето си на издръжка. Според нея подпомагането за студентска мобилност по програмата „Еразъм +“ трябва да се квалифицира като „социално подпомагане“ и следователно съгласно член 36, параграф 5 от ZPD да се взема предвид при определянето на правото на увеличение на основното данъчно облекчение intuitu personae за деца на издръжка.

18 С решение от 17 юли 2019 г. самостоятелният сектор за второинстанционно административно производство отхвърля административната жалба като неоснователна.

19 Жалбоподателката в главното производство подава жалба срещу това решение до Upravni sud Osijek (Административен съд Осиек, Хърватия), който на 30 януари 2020 г. я отхвърля като неоснователна.

20 Жалбоподателката в главното производство подава въззивна жалба срещу това решение пред Visoki upravni sud (Апелативен административен съд, Хърватия), който я отхвърля с решение от 20 януари 2021 г.

21 Жалбоподателката в главното производство подава конституционна жалба срещу това решение до Ustavni sud Republike Hrvatske (Конституционен съд, Хърватия), който е запитващата юрисдикция. В подкрепа на жалбата си тя изтъква по-специално основание, изведено от нарушението на предвиденото в Конституцията на Република Хърватия задължение за защита на субективните права, които тя черпи от правото на Съюза. По-конкретно тя твърди, че е дискриминирана в нарушение на член 18 ДФЕС и поставена в неблагоприятно положение в нарушение на член 20, параграф 2, буква а) ДФЕС и член 21, параграф 1 ДФЕС, поради това че детето ѝ, за което тя дължи издръжка, е упражнило правото си да се придвижва и да пребивава в държава членка, различна от държавата му по произход, с цел обучение.

22 Запитващата юрисдикция иска да се установи дали правото на Съюза е приложимо към положението на жалбоподателката в главното производство, и по-точно дали разглежданото в главното производство национално данъчно законодателство е съвместимо с членове 18, 20, 21 и член 165, параграф 2 ДФЕС, както и с член 67 от Регламент № 883/2004.

23 Освен това тя отбелязва, че от доклада на омбудсмана на Република Хърватия за 2017 г. е видно, че същият е получил информация от хърватските университети, че студенти, проявяващи интерес да използват предвидените в програмата „Еразъм +“ мерки, се отказват от нея, след като са били уведомени, че съгласно възприетото от хърватското министерство на финансите тълкуване получаването на помощта за студентска мобилност води до лишаване на родителите им от правото на увеличаване на основното данъчно облекчение intuitu personae за деца на издръжка, което е причина за намаляване на броя на кандидатурите на студенти, заинтересовани от такива мерки.

24 При тези обстоятелства Ustavni sud Republike Hrvatske (Конституционен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на членове 18, 20 и 21 и член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която родител губи правото на увеличаване на годишното основно данъчно облекчение по данъка върху доходите за дете на издръжка, тъй като на това дете в качеството му на студент на издръжка, който е упражнил свободата на движение и пребиваване в друга държава членка с цел обучение, възползвайки се въз основа на националните актове за изпълнение от мерките по член 6, параграф 1, буква а) от Регламент № 1288/2013 за осъществяване на студентска мобилност от държава членка, в която усреднените размер на издръжката за живот е по-нисък или среден, в държава членка, в която усреднените размер на издръжката за живот е по-висок, съгласно утвърдените критерии от Европейската комисия по смисъла на член 18, параграф 7 от същия регламент, е изплатено подпомагане за студентска мобилност, чийто размер надхвърля определената фиксирана граница?

2) Трябва ли член 67 от Регламент № 883/2004 да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която родител губи правото на увеличаване на годишното основно данъчно облекчение по данъка върху доходите за студент на издръжка, който по време на пребиваването за обучение в друга държава членка се е възползвал от подпомагането за студентска мобилност по член 6, параграф 1, буква а) от Регламент № 1288/2013?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

25 Според хърватското правителство преюдициалните въпроси са недопустими. В това отношение то изтъква, че макар несъмнено спрямо студентите да се прилага правото на Съюза, когато упражняват правото си на свободно движение с цел обучение в държава членка, различна от тяхната държава членка по произход, в рамките на участието им в програмата „Еразъм +“, от това не може да се направи извод, че това право се прилага и за членовете на техните семейства, и по-специално за техните родители. Данъчното положение на жалбоподателката в главното производство, и по-специално изчисляването на данъка ѝ върху доходите, както и определянето на правото ѝ на основното данъчно облекчение intuitu personae, се уреждат от националното право и не попадат в обхвата на правото на Съюза по посочения от нея начин. Това важи в още по-голяма степен, тъй като положението на жалбоподателката в главното производство има чисто вътрешен характер

предвид нейното гражданство и факта, че тя работи в Хърватия, получава доходи там и не се е възползвала лично от свободата на движение, нито се е ползвала от подпомагането за студентска мобилност в рамките на програмата „Еразъм +“.

26 В това отношение следва да се припомни, че само националният съд, сезиран със спора в главното производство, който трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно поставените от националните юрисдикции въпроси се ползват с презумпция за релевантност и Съдът може да откаже да се произнесе по тези въпроси само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, ако проблемът е от хипотетично естество или ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на посочените въпроси (вж. по-специално решение от 21 декември 2023 г., Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, т. 35 и цитираната съдебна практика).

27 В случая обаче запитващата юрисдикция излага точно съображенията, поради които счита, че за да се произнесе, е необходимо тълкуване на правото на Съюза и че отговорите на преюдициалните въпроси могат да имат значение за решаването на спора в главното производство. Тя счита, че предвид предмета на жалбата, с която е сезирана, и предвид липсата на практика на Съда относно дискриминационния или непропорционален характер на национални данъчни мерки, свързани с мобилността на студентите в рамките на програма „Еразъм +“, за да постанови решението си, тя е длъжна по-специално да определи дали отделните актове, предмет на жалбата, с която е сезирана, противоречат на членове 18, 20 и 21 и член 165, параграф 2 ДФЕС.

28 Освен това не може да се счита за имащо „изцяло вътрешен“ характер положение, при което възниква въпросът дали и евентуално до каква степен участието в програма, уредена от правото на Съюза, каквато е програмата „Еразъм +“, има отражение върху данъчния режим, приложим за родителя данъчнозадължено лице, отговорен за издръжката на детето, което е участвало в тази програма, впрочем независимо дали това положение се урежда от това право или не. Преценката на обхвата и условията на това евентуално отражение не се отнася до допустимостта на поставените въпроси, а до съществото на делото.

29 Следователно преюдициалните въпроси са допустими.

По същество

30 В преюдициалните си въпроси запитващата юрисдикция посочва няколко разпоредби от правото на Съюза, за които иска да се установи дали допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

31 Що се отнася до член 67 от Регламент № 883/2004, в самото начало следва да се отбележи, че целта на този член е да се определи законодателството на държавата членка, което урежда правото на семейните обезщетения. Както обаче изтъкват хърватското правителство и Комисията, доколкото разглежданото в главното производство данъчно облекчение не е парично обезщетение, предназначено да покрие семейните разходи, а данъчно предимство, което при определени условия намалявало размера на данъка върху дохода, това

облекчение не представлява семейно обезщетение по смисъла на член 1, буква щ) от Регламент № 883/2004. От това следва, че член 67 от този регламент не е приложим в рамките на спора по главното производство.

32 Що се отнася до член 18 ДФЕС, и по-специално до посочената в него забрана за дискриминация, основана на гражданство, от акта за преюдициално запитване е видно, че според запитващата юрисдикция с оглед по-специално целите на Регламент № 1288/2013 положението на жалбоподателката в главното производство не е сравнимо, нито, най-общо, с това на данъчнозадължените лица по данъка върху доходите, чиито деца не са упражнили правото си на свободно движение, нито по-специално с това на такива данъчнозадължени лица, чиито деца са получили подпомагане за студентска мобилност в рамките на програмата „Еразъм +“ за пребиваване с цел университетско обучение в държави членки със сходни или по-ниски разходи за издръжка за живот. За сметка на това, с оглед на обстоятелството, че детето на жалбоподателката в главното производство е отишло с цел университетско обучение в държава членка с по-високи разходи за издръжка за живот в сравнение с тези разходи в Хърватия, тази юрисдикция иска да се установи дали неприлагането на изключението по член 36, параграф 5 от ZPD по отношение на жалбоподателката в главното производство трябва да се счита за необосновано ограничение на свободното движение на студентите съгласно членове 20 и 21 ДФЕС.

33 При тези условия трябва да се приеме, че с въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 20 и 21 ДФЕС във връзка с член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което за целите на определянето на размера на основното данъчно облекчение intuitu personae, на което родител — данъчнозадължено лице, има право за своето дете на издръжка, взема предвид подпомагането за мобилност с цел обучение, от което детето се е възползвало по програмата „Еразъм +“, като последицата от това евентуално е загубата на правото на увеличаване на това облекчение при изчисляването на данъка върху доходите.

34 В самото начало е важно да се припомни, че макар съгласно постоянната съдебна практика прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки и това право по принцип да допуска държавите членки да облагат с данък доходи, финансирани със средства на Съюза (вж. в този смисъл решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21, от 7 септември 2023 г., Finanzamt G (Проекти за помощ за развитие), C-15/22, EU:C:2023:636, т. 64, и от 23 ноември 2023 г., Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, т. 33), подобно облагане трябва да се извършва при спазване на правото на Съюза, и по-специално на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно признатата на всеки гражданин на Съюза свобода да се движи и пребивава свободно на територията на държавите членки (вж. по аналогия решение от 12 юли 2005 г., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, т. 19).

35 Тези съображения се прилагат и в случай като настоящия, когато, строго погледнато, не става въпрос за облагане на доходи, финансирани със средства на Съюза, а за отчитането им при изчисляването на данъка върху доходите на данъчнозадължено лице, което издържа дете, ползвало се от такива доходи.

36 В това отношение, първо, следва да се припомни, че член 20 ДФЕС предоставя статут на гражданин на Съюза на всяко лице, което притежава гражданство на държава членка, като този статут е създаден да бъде основният статут на гражданите на държавите членки

(решения от 20 септември 2001 г., Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, т. 31, и от 5 септември 2023 г., Udlændinge- og Integrationsministeriet (Загубване на датско гражданство), C-689/21, EU:C:2023:626, т. 29).

37 Както следва от практиката на Съда, всеки гражданин на държава членка, който в качеството си на гражданин на Съюза е упражнил свободата си да се движи и да пребивава в държава членка, различна от неговата държава членка по произход, може да се позовава на свързаните с това качество права, и по-специално на предвидените в член 21, параграф 1 ДФЕС, включително — в съответните случаи — пред своята държава членка по произход (решение от 22 февруари 2024 г., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, т. 26 и цитираната съдебна практика).

38 Второ, следва да се отбележи, че национална правна уредба, с която някои граждани на държава членка се поставят в по-неблагоприятно положение единствено поради обстоятелството, че са упражнили правото си на свободно движение и пребиваване в друга държава членка, представлява ограничение на свободите, признати на всеки гражданин на Съюза с член 21, параграф 1 ДФЕС (решения от 18 юли 2006 г., De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, т. 39, и от 25 юли 2018 г., A (Помощ за лице с увреждане), C-679/16, EU:C:2018:601, т. 60).

39 Всъщност предвидените в Договора за функционирането на ЕС улеснения за движението на гражданите на Съюза не могат да проявят пълното си действие, ако гражданин на държава членка е възпрепятстван да се възползва от тях поради пречки, дължащи се на пребиваването му в друга държава членка, произтичащи от правна уредба в държавата му на произход, която го поставя в по-неблагоприятно положение поради самото обстоятелство, че се е възползвал от тези улеснения (вж. по-специално решения от 29 април 2004 г., Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, т. 19, и от 25 юли 2018 г., A (Помощ за лице с увреждане), C-679/16, EU:C:2018:601, т. 61).

40 Това съображение е особено важно в областта на образованието, като се имат предвид преследваните от член 6, буква д) ДФЕС и член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС цели, а именно насърчаването на мобилността на студентите и на преподавателите (решения от 11 юли 2002 г., D’Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, т. 32, и от 24 октомври 2013 г., Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, т. 24).

41 Освен това програмата „Еразъм +“, подобно на други програми за действие на Съюза в областта на образованието, се основава на членове 165 и 166 ДФЕС и има за цел по-специално да насърчи мобилността на студентите в рамките на Съюза и да им позволи да започнат или да продължат образованието си в различни държави членки, независимо от мястото им на произход, засилвайки по този начин европейското измерение на образованието и обучението. С оглед на икономическите средства, с които разполагат студентите и техните родители, изпълнението на тази цел обаче може да се сблъска с допълнителните разходи, които тази мобилност поражда. Финансовата подкрепа, предоставена по-специално чрез стипендии, предназначени да улеснят мобилността на бенефициерите по тази програма, свидетелства за желанието на Съюза да допринесе за конкретното и ефективно преодоляване на тези пречки.

42 В този контекст следва да се отбележи, че в съображение 40 от Регламент № 1288/2013 законодателят на Съюза е приканвал държавите членки, в съответствие с националното си право, да освобождават стипендиите, предназначени да улеснят мобилността на физическите лица, посочени в този регламент, от всякакви данъци и социални плащания, без обаче да налага особени задължения на държавите членки, що се отнася по-специално до изчисляването на данъка върху доходите на родителите данъкоплатци, тъй като прякото данъчно облагане по принцип е от компетентността на държавите членки, както бе припомнено в точка 34 от настоящото решение.

43 Действително правото на Съюза не гарантира на гражданин на Съюза, че упражняването на неговата свобода на движение е неутрално от гледна точка на данъчното облагане. Като се имат предвид различията в правните уредби на държавите членки в тази област, подобно упражняване в зависимост от случая може да бъде повече или по-малко благоприятно, дори неблагоприятно. Същият принцип се прилага a fortiori към положение, при което съответното лице само по себе си не е упражнило правото си на движение, а твърди, че е жертва на неблагоприятно третиране вследствие на упражняването на свободата на движение от член на неговото семейство (вж. в този смисъл решение от 12 юли 2005 г., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, т. 45 и 46).

44 При все това, когато дадена държава членка участва в програмата „Еразъм +“, тя трябва да следи за това правилата за отпускане и данъчно облагане на стипендиите, предназначени за улесняване на мобилността на бенефициерите по тази програма, да не водят до неоправдано ограничение на правото на движение и пребиваване на територията на държавите членки (вж. по аналогия решения от 23 октомври 2007 г., Morgan и Bucher, C-11/06 и C-12/06, EU:C:2007:626, т. 28, и от 26 февруари 2015 г., Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, т. 24).

45 В случая е безспорно, от една страна, че подпомагането за студентска мобилност в рамките на програмата „Еразъм +“ само по себе си не е било обект на данъчно облагане в Хърватия към момента на настъпване на фактите по главното производство, а е било взето предвид при изчисляването на данъка върху доходите на жалбоподателката в главното производство. От друга страна, тя е била поставена в по-неблагоприятно положение, доколкото спрямо нея са приложени разглежданите в главното производство национални разпоредби поради факта, че дете на нейна издръжка е получило такава помощ.

46 Така подобни разпоредби са от естество да възпрат гражданите на Съюза да упражняват свободата си на движение и пребиваване в държава членка, различна от тяхната държава членка по произход, предвид отражението, което упражняването на тази свобода може да има върху изчисляването на данъка върху доходите на данъчнозадължените родители, и могат да навредят на мобилността на студентите в рамките на Съюза по програмата „Еразъм +“.

47 От това следва, че вземането предвид на подпомагането за мобилност, от което се е ползвало дете на издръжка по програма „Еразъм +“, за да се определи размерът на основното облекчение, на което родител — данъчнозадължено лице, има право за това дете, водещо до загубата на правото на увеличаване на това облекчение при изчисляването на данъка върху доходите, може да представлява ограничение на правото на свободно движение и пребиваване, от което се ползват гражданите на Съюза по силата на член 21 ДФЕС.

48 Наличието на такова ограничение не може да бъде поставено под въпрос от обстоятелството, от една страна, че самото дете на издръжка, което е упражнило свободата си на движение, не е данъчнозадълженото лице, което при изчисляването на данъка върху доходите е било лишено от правото си на увеличаване на основното облекчение intuitu personae за деца на издръжка, и от друга страна, че поставеният по този начин в по-неблагоприятно положение родител — данъчнозадължено лице, не е упражнил свободата си на движение.

49 Всъщност неблагоприятните данъчни последици за родител — данъчнозадължено лице, който има дете на своя издръжка, упражнило свободата си на движение, представляват ограничение на свободното движение по смисъла на член 21 ДФЕС, доколкото произтичат от упражняването на тази свобода от това дете. Така обстоятелството, че тези неблагоприятни последици са настъпили не по отношение на детето, упражнило свободата си на движение, а по отношение на този родител, независимо дали той е упражнил тази свобода или не, е без значение, за да се констатира наличието на ограничение на свободното движение на основание член 21 ДФЕС.

50 При тези обстоятелства могат да се позовават на последиците от това ограничение не само гражданинът на Съюза, упражнил свободата си на движение, но и гражданинът на Съюза, който подобно на жалбоподателката в главното производство дължи издръжка за този първи гражданин и поради това е пряко поставен в по-неблагоприятно положение от последиците от това ограничение.

51 В това отношение Съдът вече е признал, при особени обстоятелства, възможността за позоваване на член 21 ДФЕС и на разпоредбите, приети за неговото прилагане, на гражданите на Съюза, които не са упражнили свободата си на движение и пребиваване в държава членка, различна от тяхната държава членка по произход (вж. в този смисъл решения от 12 юли 2005 г., Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, т. 25, и от 13 септември 2016 г., Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, т. 42 и 43).

52 В крайна сметка, като се имат предвид икономическите връзки между детето и неговия родител, произтичащи в случая не само от обстоятелството, че детето зависи от родителя си, за да покрие разходите си за издръжка и за професионално обучение, но и от избора на националния законодател да отчита доходите на издържаното детето при определянето на данъчното положение на родителя — данъчнозадължено лице, следва да се приеме, че при обстоятелства като тези в главното производство както детето, за което се дължи издръжка, така и неговият родител — данъчнозадължено лице, могат да се позоват на член 21 ДФЕС и на разпоредбите, приети за неговото прилагане.

53 Трето, следва да се припомни, че ограничение на правото на свободно движение и пребиваване, като посоченото в точка 47 от настоящото решение, може да бъде оправдано от гледна точка на правото на Съюза единствено ако се основава на обективни съображения от общ интерес, които не зависят от гражданството на заинтересованите лица, и ако е пропорционално на целта, законно преследвана от националното право (решение от 22 февруари 2024 г., Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, т. 52 и цитираната съдебна практика).

54 В това отношение, що се отнася, на първо място, до обективните съображения от общ интерес, които могат да обосноват разглежданата в главното производство правна уредба, от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданите в главното производство

разпоредби преследват, в съответствие с принципите на равенство и справедливост на данъчната система и на доброто управление на ограничените публични ресурси, цел за поправяне, с оглед на средните доходи и средните разходи, на социалните и материалните неравенства между данъчнозадължените лица, които имат деца на издръжка, и тези, които нямат разходи, свързани с издръжката на деца.

55 Така според запитващата юрисдикция тези разпоредби не предоставят право на увеличаване на основното данъчно облекчение intuitu personae за деца на издръжка на данъчнозадължените лица, чиито деца на издръжка получават през дадена данъчна година необлагаем доход в определен размер, което според преценката на националния законодател позволява на детето да допринася за издръжката си със собствените си доходи и да намали разходите на родителите си в рамките на задължението им за издръжка, а единствено на данъчнозадължените лица, чиито деца не получават необлагаем доход — или получават такъв само в минимален размер — и чиято издръжка следователно може да бъде осигурена само от доходите на родителите.

56 Следователно изглежда, че целта на разглежданите в главното производство национални разпоредби е да се вземе предвид реалният данъчен капацитет на родителите, подлежащи на облагане с данък върху доходите, за да се избегне подценяването на този капацитет, което трябва да се счита за цел от общ интерес (вж. по аналогия решение от 21 декември 2021 г., Finanzamt V (Наследства — Ограничено данъчно облагане и приспадане на запазените части), C-394/20, EU:C:2021:1044, т. 52).

57 Що се отнася, на второ място, до спазването на принципа за пропорционалност, правна уредба, която може да ограничи гарантирана от Договора основна свобода, като правото на свободно движение и пребиваване на гражданите на Съюза, може да бъде надлежно обоснована само ако позволява да се гарантира осъществяването на преследваната от нея правомерна цел и ако не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2024 г., JD (Изискване за пребиваване), C-562/22, EU:C:2024:55, т. 37 и цитираната съдебна практика).

58 Важно е също да се отбележи, че национална правна уредба може да гарантира осъществяването на изтъкнатата цел само ако действително отговаря на стремежа за последователното и систематичното ѝ постигане (вж. в този смисъл решение от 18 януари 2024 г., JD (Изискване за пребиваване), C-562/22, EU:C:2024:55,т. 38 и цитираната съдебна практика).

59 В това отношение следва да се посочи, че съгласно съображение 40 от Регламент № 1288/2013 стипендиите, предоставяни в подкрепа на мобилността на физическите лица, за които се отнася този регламент, трябва да бъдат съобразени с издръжката за живот и с разходите за пребиваване в приемащата държава. В същия смисъл член 18 от този регламент е предвиждал в параграф 7, че финансовите средства за образователна мобилност за граждани, посочена в член 6, параграф 1, буква а) и член 12, буква а) от този регламент, се разпределят въз основа на броя на населението и на издръжката за живот в държавата членка, разстоянието между столиците на държавите членки и постигнатите резултати.

60 Следователно, както отбелязва генералният адвокат в точки 49—52 и 77 от заключението си, следва да се приеме, че доколкото програмата „Еразъм +“ има за цел да насърчи мобилността на студентите с образователна цел, по-специално в рамките на

университетското образование, и като се имат предвид размерът на подпомагането за студентска мобилност в рамките на тази програма и реалните разходи за живот в приемащата държава членка, се очаква това подпомагане да допринесе за покриване на допълнителните разходи, които не биха възникнали при липсата на тази мобилност.

61 Вследствие на това получаването на такива помощи не води до намаляване на разходите на родителите — данъчнозадължени лица, в рамките на задължението им за издръжка на децата, нито пък увеличава данъчния капацитет на тези родители от фискална гледна точка.

62 Следователно данъчното третиране на подпомагането за студентска мобилност в рамките на разглежданата в главното производство програма „Еразъм +“ не е в състояние да отчете последователно и систематично реалния данъчен капацитет на родителите — данъчнозадължени лица по данъка върху доходите, които издържат дете, участващо в тази програма. Доколкото това третиране може да доведе до по-тежки данъчни тежести за тези родители данъчнозадължени лица, без средствата на тяхно разположение да са били увеличени, за да се справят с тях, разглежданата в главното производство национална правна уредба може дори да породи обратни последици.

63 С оглед на изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 20 и 21 ДФЕС във връзка с член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което за целите на определянето на размера на основното данъчно облекчение intuitu personae, на което родител — данъчнозадължено лице, има право за дете на издръжка, взема предвид подпомагането за мобилност с цел обучение, от което детето се е възползвало по програмата „Еразъм +“, като последицата от това е евентуално загубата на правото на увеличаване на това облекчение при изчисляването на данъка върху доходите.

По съдебните разноски

64 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Членове 20 и 21 ДФЕС във връзка с член 165, параграф 2, второ тире ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което за целите на определянето на размера на основното данъчно облекчение intuitu personae, на което родител — данъчнозадължено лице, има право за дете на издръжка, взема предвид подпомагането за мобилност с цел обучение, от което детето се е възползвало по програмата „Еразъм +“, като последицата от това евентуално е загубата на правото на увеличаване на това облекчение при изчисляването на данъка върху доходите.

Подписи