

Cauza C-277/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

28 aprilie 2023

Instanța de trimitere:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Croatia)

Data deciziei de trimitere:

18 aprilie 2023

Reclamantă:

E.P.

Pârât:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Obiectul procedurii principale

Acțiune în declararea neconstituționalității formulată de cetățeanul croat E.P. împotriva, printre altele, a deciziei Porezna uprava Ministerstva financija Republike Hrvatske (Administrația fiscală din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Croația), prin care această autoritate i-a stabilit obligația de plată a impozitului pe venit și a suplimentului local la impozitul pe venit pentru anul 2014, fără a-i recunoaște dreptul la o deducere personală pentru copilul său, A.B, în calitate de membru de familie aflat în întreținere, care, ca student, și-a exercitat dreptul de liberă circulație și de ședere într-un alt stat membru în scopul de a urma studii și care, în anul universitar 2014/2015, a beneficiat de un sprijin pentru mobilitate academică acordat de Universitatea finlandeză Y din fonduri nerambursabile Erasmus+ pentru a studia în ciclul II într-un alt stat membru al Uniunii Europene, și anume în Republica Finlanda, sprijin care depășea limita maximă admisă stabilită de legea croată pentru a putea beneficia de dreptul la majorarea deducerii de bază anuale a impozitului pe venitul personal pentru un membru de familie aflat în întreținere.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cerere de interpretare a dreptului Uniunii în temeiul articolului 267 TFUE, prin care se solicită interpretarea articolelor 18, 20 și 21 și a articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, precum și a articolului 67 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (JO 2002, L 166, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 82) (denumit în continuare „Regulamentul nr. 883/2004”).

Întrebările preliminare

I. Articolele 18, 20 și 21 și articolul 165 alineatul (2) a doua liniuță din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2016, C 202, p. 1) trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în conformitate cu care părintele pierde dreptul la majorarea cuantumului deducerii anuale de bază din impozitul pe venit pentru un copil aflat în întreținere, pentru motivul că acestuia – în calitate de student aflat în întreținere care își exercită dreptul de liberă circulație și de ședere în alt stat membru în scopul de a urma studii și care, în acest sens, a beneficiat, pe baza unor măsuri naționale de punere în aplicare, de acțiunile prevăzute la articolul 6 alineatul (1) litera (a) din 1 litera (a) din Regulamentul (UE) nr. 1288/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 11 decembrie 2013 de instituire a programului „Erasmus+”: Programul Uniunii pentru educație, formare, tineret și sport și de abrogare a deciziilor nr. 1719/2006/CE, nr. 1720/2006/CE și nr. 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50) pentru mobilitatea studenților dintr-un stat membru cu un cost al vieții mai mic sau mediu într-un stat membru cu un cost mediu al vieții mai ridicat, stabilite în conformitate cu criteriile Comisiei Europene în sensul articolului 18 alineatul (7) din acest regulament, i s-a acordat un sprijin pentru mobilitatea studenților, sprijin care depășește limita fixă stabilită?

II. Articolul 67 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (JO L 166, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 3) trebuie interpretat în sensul că se opune dispozițiilor unui stat membru potrivit cărora un părinte pierde dreptul la majorarea deducerii anuale de bază din impozitul pe venit pentru un student aflat în întreținere care, în timpul studiilor într-un alt stat membru, a beneficiat de un ajutor de mobilitate pentru studenți în temeiul articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul (UE) nr. 1288/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 11 decembrie 2013 de instituire a programului „Erasmus+”: Programul Uniunii pentru educație, formare, tineret și sport și de abrogare a Deciziilor nr. 1719/2006/CE, nr. 1720/2006/CE și nr. 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50)?

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

Articolul 6 litera (e), articolul 18, articolul 20 alineatul (2) litera (a), articolul 21 alineatul (1) și articolul 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE.

Articolul 6 alineatul (1) litera (a), articolul 18 alineatul (7), articolul 27 alineatul (12), articolul 35 și articolul 36 alineatul (3) din Regulamentul (UE) nr. 1288/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 11 decembrie 2013 de instituire a programului „Erasmus+”: Programul Uniunii pentru educație, formare, tineret și sport și de abrogare a Deciziilor nr. 1719/2006/CE, nr. 1720/2006/CE și nr. 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50).

Articolul 2 alineatul (2), articolul 3 alineatul (1), articolul 7 alineatul (1) litera (c) și articolul 24 din Directiva 2004/38/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 29 aprilie 2004 privind dreptul la liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre pentru cetățenii Uniunii și membrii familiilor acestora, de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 1612/68 și de abrogare a Directivelor 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/194/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE și 93/96/CEE (JO L 158, p. 77).

Articolul 1 literele (a) și (z) și articolele 2, 7 și 67 din Regulamentul nr. 883/2004 [JO 2004 L 166, p. 82, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 82].

Dispoziții naționale invocate

Ustav Republike Hrvatske (Constituția Republicii Croația)

- 1 În conformitate cu articolul 14 din Ustav Republike Hrvatske (Constituția Republicii Croația) (*Narodne novine*, nr. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14; denumită în continuare „Constituția”), orice persoană din Republica Croația beneficiază de drepturi și libertăți, indiferent, printre altele, de originea socială, de poziția socială sau de alte caracteristici. Toți sunt egali în fața legii.
- 2 Articolul 48 din Constituție garantează dreptul la proprietate, iar articolul 51 prevede că fiecare este obligat să contribuie la cheltuielile publice în funcție de capacitatea sa economică și că sistemul fiscal se bazează pe principiile echității și justiției.
- 3 În conformitate cu articolul 64 din Constituție, părinții au datoria de a-și crește, întreține și educa copiii și au dreptul și libertatea de a decide singuri cu privire la educația copiilor lor.
- 4 Articolul 141c din Constituție reglementează anumite aspecte legate de dreptul Uniunii, cum ar fi principiile echivalenței, priorității și aplicării directe a acestuia, iar articolul 141d definește drepturile cetățenilor croați în calitate de cetățeni ai

Uniunii, inclusiv dreptul la liberă circulație și ședere pe teritoriul tuturor statelor membre, și modul de exercitare a acestor drepturi.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (Legea privind impozitul pe venit din 2004)

- 5 Titlul I, intitulat „Dispoziții generale” din *Zakon o porezu na dohodak* (Legea privind impozitul pe venit) (*Narodne novine*, nr. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 și 148/13; denumită în continuare „ZPD/04”), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, conținea capitolul 4, intitulat „Baza de impozitare”, care conținea articolul 6 alineatul (1), care prevedea că baza de impozitare pentru impozitul pe venitul rezidentului este suma totală a veniturilor din muncă, din activități independente în conformitate cu alineatul (3) din prezentul articol, din proprietate și drepturi de proprietate, din capital, din asigurări și din alte venituri pe care rezidentul le-a obținut în țară și în străinătate (impozit nelimitat), mai puțin deducerea personală menționată la articolul 36 și/sau la articolul 54 din prezenta lege.
- 6 Capitolul 8 din același titlu, intitulat „Venituri care nu sunt supuse impozitului pe venit”, conținea articolul 10 alineatul (1) punctele 12, 13, 14, 18 și 20, care prevedea că impozitul pe venit nu era datorat printre altele pentru bursele elevilor și studenților care urmează o formă de învățământ formală în licee, colegii, institute de învățământ superior și universități, până la o anumită sumă; pentru bursele pentru studenții care urmează o formă de învățământ formală în colegii, institute de învățământ superior și universități, studii doctorale și stagii postdoctorale, pentru care sunt planificate fonduri în bugetul de stat al Croației, precum și pentru bursele plătite, adică acordate, din bugetul Uniunii, reglementate în acorduri internaționale separate, studenților care urmează o formă de învățământ formală în universități; pentru bursele sportive care, în temeiul unor reglementări separate, sunt plătite sportivilor pentru pregătire sportivă, până la o anumită sumă; pentru bursele acordate studenților participanți la concursuri publice la care au acces toți studenții în condiții identice, care urmează o formă de învățământ formală în universități, plătite, respectiv acordate, de fundații, fundații înființate pe perioadă determinată, instituții și alte entități înregistrate în Croația în scopuri educaționale sau științifice și de cercetare, care funcționează conform unor reglementări speciale, înființate cu scopul de a acorda burse; precum și pentru veniturile provenite din prestații nerambursabile din fondurile și programele Uniunii, primite prin intermediul organismelor acreditate în Croația în conformitate cu normele Uniunii pentru punerea în aplicare a acțiunilor de mobilitate în cadrul programelor și fondurilor Uniunii în scopul învățării și perfecționării profesionale, în conformitate cu Regulamentul financiar al Comisiei, până la suma prevăzută.
- 7 Titlul IV din ZPD-a/04, intitulat „Deducerea personală sau partea neimpozitată a venitului”, conținea articolul 36 alineatul (1), care prevedea printre altele că suma totală a venitului realizat de un rezident în conformitate cu articolul 5 din această lege este diminuată cu o deducere personală de bază de 2 200,00 HRK pentru fiecare lună a perioadei de impozitare pentru care se stabilește impozitul.

Alineatul (2) punctul 2 din acest articol prevedea printre altele că rezidenții puteau majora deducerea personală prevăzută la alineatul (1), în cazul în care aveau copii în întreținere, cu o sumă egală cu 0,5 din deducerea personală de bază pentru primul copil și cu 0,7 pentru al doilea. Alineatul (3) din acest articol prevedea printre altele că, în cursul perioadei fiscale, la stabilirea plății anticipate a impozitului pe venitul din activitatea salariată în conformitate cu articolul 45 din această lege, rezidentul are dreptul la deducerile personale prevăzute la alineatele (1) și (2) din acest articol. Alineatul (4) din acest articol prevedea printre altele că membrii de familie apropiați și copiii aflați în întreținere sunt persoane fizice ale căror venituri impozabile, venituri neimpozabile și alte venituri care nu sunt considerate venituri în sensul legii în cauză nu depășesc, pe an, o sumă de cinci ori mai mare decât deducerea personală de bază prevăzută la alineatul (1) din prezentul articol. Alineatul (5) din acest articol prevedea că, prin excepție de la alineatul (4), la stabilirea dreptului la deducerea personală pentru membrii apropiați ai familiei și pentru copiii aflați în întreținere, nu se iau în considerare veniturile primite în temeiul unor dispoziții speciale privind ajutorul social, alocația pentru copii, ajutorul de naștere, adică ajutorul pentru trusoul nou-născutului și pensiile de urmaș în urma decesului unui părinte. În cele din urmă, alineatul (7) din acest articol prevedea că sunt considerați copii în sensul alineatului (2) din acest articol copiii aflați în întreținerea, printre alții, a părinților lor, precum și copiii după terminarea studiilor formale, până la angajarea la primul loc de muncă, dacă sunt înregistrați la Hrvatski zavod za zapošljavanje (Oficiul Croat pentru Ocuparea Forței de muncă).

- 8 Titlul VII din ZPD/04, intitulat „Deduceri speciale, scutiri și stimulente”, conținea capitolul 2, intitulat "Deduceri pentru zonele care beneficiază de ajutoare [...]", iar articolul 54 alineatul (1) cuprins în acesta prevedea printre altele că pentru rezidenții care își au domiciliul și locuiesc pe teritoriul unităților de administrație locală clasificate ca zone care beneficiază de ajutoare în conformitate cu reglementările speciale privind dezvoltarea regională a Croației, prin excepție de la articolul 36 alineatul (1) din această lege, deducerea personală de bază se stabilea la 2 700,00 HRK pe lună pentru persoanele impozabile care își au domiciliul și locuiesc pe teritoriul unităților de administrație locală clasificate ca fiind din grupa II. Alineatul (2) din acest articol prevedea printre altele că, în ceea ce privește rezidenții, deducerea personală pentru membrii de familie apropiați și copiii aflați în întreținere se stabilește în conformitate cu deducerea personală de bază prevăzută la articolul 54 alineatul (1), prin aplicarea coeficientului prevăzut la articolul 36 alineatul (2) punctul 2, în cazul în care membrii de familie apropiați și copiii respectivi sunt își au domiciliul și locuiesc în zona care beneficiază de ajutoare prevăzută la articolul 54 alineatul (1).

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (Legea privind impozitul pe venit din 2016)

- 9 Articolul 14, intitulat „Stabilirea deducerii personale”, din Zakon o porezu na dohodak (Legea privind impozitul pe venit) (Narodne novine, nr. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 și 151/22, denumită în continuare ZPD/16) prevede la alineatul (1) că baza deducerii personale este de 331,81 EUR. Alineatul (2) al

acestui articol stipulează că deducerea personală de bază și părțile deducerii personale pentru, între alții, membrii de familie apropiați aflați în întreținere și pentru copii se calculează prin aplicarea anumitor coeficienți și a bazei menționate la alineatul (1) din acest articol. Alineatul (4) din acest articol prevede că un rezident poate majora deducerea personală de bază stabilită la alineatul (2) din prezentul articol în conformitate cu un coeficient care este printre altele de 0,7 pentru membrii de familie apropiați aflați în întreținere și pentru primul copil aflat în întreținere, ajungând la un cuantum de 232,27 EUR, și de 1,0 pentru cel de al doilea copil aflat în întreținere, ajungând la un cuantum de 331,81 EUR. Alineatul (8) din acest articol prevede că deducerea personală a persoanei impozabile reprezintă deducerea personală de bază plus părțile și sumele din deducerea personală la care contribuabilul are dreptul în conformitate cu prevederile ZPD/16.

- 10 Articolul 17 din ZPD/16, intitulat „Condiții de acordare a deducerii personale”, prevede că sunt considerați membri de familie apropiați aflați în întreținere și copii aflați în întreținere persoanele fizice ale căror venituri impozabile, venituri neimpozabile și alte venituri care nu sunt considerate venituri în sensul ZPD/16 nu depășesc, pe an, de șase ori valoarea deducerii personale de bază prevăzută de articolul 14 alineatul (3) din această lege. Alineatul (2) punctul 10 din acest articol prevede că, prin excepție de la articolul 17 alineatul (1), la stabilirea dreptului la deducerea personală pentru persoanele aflate în întreținere, nu se iau în considerare veniturile primite în temeiul unor dispoziții speciale cu titlu de asistență socială, inclusiv bursele, premiile pentru rezultatele școlare ale elevilor și studenților plătite de la buget, precum și fondurile nerambursabile plătite de la buget, fondurile și programele Uniunii Europene și alte fonduri și programe internaționale reglementate de dispoziții speciale și acorduri internaționale, în scopul învățării și perfecționării profesionale.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (Legea privind combaterea discriminării)

- 11 Articolul 1, intitulat „Scopul legii”, *Zakon o suzbijanju diskriminacije (Legea privind combaterea discriminării) (Narodne novine, nr. 85/08 și 112/12, denumită în continuare „ZSD”)* prevede că această lege asigură protejarea și promovarea egalității, creează condiții pentru crearea de oportunități egale și reglementează protecția împotriva discriminării bazate printre altele pe originea națională sau socială, situația financiară, educație, statut social, starea civilă sau familială sau vârstă. Prin discriminare se înțelege punerea oricărei persoane, precum și a persoanelor care au legături de familie sau de altă natură cu acea persoană, într-o situație mai puțin favorabilă pe baza printre altele a motivelor menționate mai sus.
- 12 Articolul 2 din ZSD, intitulat „Discriminarea directă și indirectă”, prevede, pe de o parte, că discriminarea directă este comportamentul bazat pe unul dintre motivele enumerate la articolul 1 alineatul (1) din ZSD care plasează, a plasat sau ar fi putut plasa o persoană într-o poziție mai puțin favorabilă în raport cu o altă persoană aflată într-o situație comparabilă și, pe de altă parte, că discriminarea indirectă are loc atunci când o dispoziție, un criteriu sau o practică aparent neutră

plasează sau ar fi putut plasa persoane într-o situație mai puțin favorabilă pentru unul dintre motivele enumerate la articolul 1 alineatul (1) din ZSD în raport cu persoane aflate într-o situație comparabilă, cu excepția cazului în care o astfel de dispoziție, criteriu sau practică poate fi justificată în mod obiectiv de un scop legitim, iar mijloacele de atingere a acestui scop sunt adecvate și necesare.

- 13 Articolul 8 din ZSD, intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede că această lege se aplică comportamentului tuturor autorităților de stat, autorităților administrației locale și districtuale (regionale), persoanelor juridice care exercită autoritatea publică cât și comportamentului tuturor persoanelor juridice și fizice, în special în domeniile, printre altele al educației, științei și sportului.
- 14 Articolul 9 din ZSD, intitulat „Interzicerea discriminării și excepțiile de la interzicerea discriminării”, prevede că este interzisă discriminarea sub toate formele sale și, ca excepție, nu constituie discriminare plasarea persoanelor sau a gospodăriilor într-o situație mai puțin favorabilă printre altele în cazul în care se aplică măsuri de politică socială în favoarea persoanelor sau a gospodăriilor cu o situație materială sau socială mai dificilă, cu condiția ca aceste măsuri să nu ducă la discriminare directă sau indirectă bazată pe sex, orientare sexuală, rasă, culoare, etnie, convingeri religioase și dizabilități.

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 15 Reclamanta este cetățeană a Croației, unde este obligată la plata impozitului pe venit și a unui supliment local la impozitul pe venit. Aceasta este rezidentă într-o zonă din Croația care beneficiază de asistență, clasificată în grupa II în conformitate cu Decizia privind clasificarea unităților administrativ-teritoriale locale și districtuale (regionale) în funcție de gradul de dezvoltare (*Narodne novine* nr. 158/13) și, prin urmare, are dreptul la avantajele fiscale aferente prevăzute la titlul VII capitolul 2 din ZPD/04. Reclamanta este căsătorită, este mama a doi copii aflați în întreținere și își obține veniturile în principal din activități salariate. În perioadele fiscale anterioare, aceasta a beneficiat până în 2014 de dreptul de majorare a deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere, care, la momentul respectiv, era student în ciclul II la Universitatea Y.
- 16 La 8 decembrie 2014, a fost încheiat cu Universitatea din Y Acordul privind mobilitatea pentru studii Erasmus+, pentru anul universitar 2014/15 (denumit în continuare „Acordul Erasmus+”). Din articolul 3.5 al acestuia rezultă că sprijinul acordat copilului aflat în întreținere în cadrul mobilității studenților pentru o ședere de cinci luni la studii de ciclul II într-un alt stat membru al Uniunii Europene, mai exact în Republica Finlanda, a fost de 2 300,00 EUR, respectiv 460,00 EUR pentru 30 de zile sau „o lună de mobilitate în Finlanda”. Înainte de plecarea la studii în Finlanda la sfârșitul anului 2014, Universitatea din Y a plătit copilului aflat în întreținere un avans pentru acest sprijin în valoare de 1 840,00 EUR din fondurile programului Erasmus+, sumă care, aplicând rata de schimb corespunzătoare, depășea în mod incontestabil limita stabilită, de 11 000,00 HRK.

- 17 După depunerea de către reclamantă a declarației de impozit pe venit pentru anul 2014, s-a stabilit că aceasta trebuia să plătească diferența de impozit pe venit și de supliment local la impozitul pe venit – și nu, așa cum se aștepta, că trebuia să i se restituie impozitul pe venit și suplimentul local la impozitul pe venit plătite în plus – pentru singurul motiv că, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2014, în temeiul articolului 36 alineatele (4) și (5) din ZPD/04, aceasta nu avea dreptul la deducere personală pentru un membru de familie aflat în întreținere – copilul A.B. – ca urmare a primirii unor venituri ce depășeau 11 000,00 HRK în 2014.
- 18 În special, din decizia fiscală a Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Administrația fiscală din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Croația) din 27 iulie 2015 (denumită în continuare „decizia fiscală contestată”), rezultă că, în anul 2014, reclamanta a obținut venituri din salarii pentru activități salariate în cuantum de 218 409,00 HRK și alte venituri în cuantum de 3 674,59 HRK, deci un venit anual impozabil total de 223 083,78 HRK, care a fost diminuat ca urmare a dreptului său la o deducere anuală în cuantum de 48 600,00 HRK, astfel încât baza de impozitare a fost stabilită la 174 483,78 HRK. Prin aplicarea cotelor progresive ale impozitului pe venit de 12 %, 25 % și 40 %, cu o cotă suplimentară de impozit local pe venit calculată la o cotă de 5 %, obligația totală stabilită pentru impozitul pe venit s-a ridicat la 50 521,51 HRK, iar suplimentul la impozitul local pe venit la un total de 2 525,08 HRK. Întrucât anterior emiterii deciziei de impunere contestate, cu ocazia plătirii salariilor impozabile pentru anul 2014, fusese deja încasat un avans din impozitul pe venit și suplimentul local al impozitului pe venit în valoare totală de 48 487,25 HRK, decizia în cauză obliga reclamanta la plata unei diferențe de 4 560,34 HRK. Deși reclamanta susține că are doi copii, respectiv doi membri de familie aflați în întreținere, din decizia de impunere contestată nu se poate stabili cum a calculat Porezna uprava (Administrația fiscală) deducerea anuală de bază totală, de 48 600,00 HRK.
- 19 Reclamanta a introdus cale de atac împotriva deciziei fiscale contestate la Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (Departamentul independent pentru căi de atac administrative al Ministerului de finanțe al Republicii Croația), care, prin decizia din 17 iulie 2019 (denumită în continuare „decizia contestată a autorității de al doilea grad”) a respins calea de atac ca nefondată.
- 20 Ulterior, reclamanta a atacat decizia contestată a autorității de al doilea grad în contencios administrativ în fața Upravni sud u Osijeku (Tribunalul administrativ din Osijek), care, printr-o hotărâre din 30 ianuarie 2020 (denumită în continuare „hotărârea în primă instanță”) a respins acțiunea ca nefondată.
- 21 Împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță, reclamanta a formulat apoi apel la Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Curtea Administrativă de Apel a Republicii Croația), care l-a respins prin hotărârea din 20 ianuarie 2021 (denumită în continuare „hotărârea Curții Administrative de Apel”).

- 22 Reclamanta a formulat acțiune în declararea neconstituționalității împotriva hotărârii Curții Administrative de Apel la Ustavni sud Republike Hrvatske (Curtea Constituțională a Republicii Croația), care a formulat cerere de decizie preliminară.

Argumentele esențiale ale părților din procedura principală

- 23 În calea de atac în cadrul procedurii administrative de al doilea grad, reclamanta a invocat încălcarea principiului nediscriminării, consacrat de dreptul Uniunii, de Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale și de ZSD, pe baza statutului copilului ca beneficiar al măsurii de mobilitate a studenților Erasmus+.
- 24 În esență, aceasta a susținut că interpretarea potrivit căreia își pierde dreptul la majorarea deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere este nerezonabilă, întrucât sprijinul pentru mobilitatea studenților din cadrul programului Erasmus+, ca fonduri direcționate și nerambursabile ale unui program al Uniunii, ar trebui calificat drept asistență socială plătită în temeiul unor dispoziții speciale în sensul articolului 36 alineatul (5) din ZPD/04 și, prin urmare, în conformitate cu această dispoziție, nu ar trebui să fie luat în considerare la stabilirea dreptului la deducerea fiscală. Ea a explicat că valoarea acestor fonduri este stabilită în conformitate cu criteriile Comisiei, astfel încât costurile cu mobilitatea studenților sunt subvenționate doar parțial, în funcție de nivelul de dezvoltare economică și socială al statului membru de primire. Aceasta a susținut că sprijinul nu constituie nici venituri impozabile ale copilului, nici venituri care să o scutească pe reclamantă de obligația de a contribui la întreținerea acestuia sau care să îi ușureze în mod substanțial această obligație, întrucât ea a plătit 390,00 euro pe lună numai pentru cazarea studentului în Finlanda, astfel încât, din cuantumul sprijinului pentru mobilitate studentescă, la sfârșitul lunii nu mai rămâneau decât 70,00 euro pentru copil, fiind bine cunoscut faptul că în Finlanda costurile cu hrana, transportul și alte cheltuieli de trai sunt mult mai mari decât în cazul în care copilul ar fi studiat în Croația. Prin urmare, reclamanta a susținut că, prin simplul fapt că a beneficiat de măsuri de sprijinire a mobilității studenților în cadrul Uniunii, s-a aflat într-o poziție mai puțin favorabilă și, în special, că această poziție era mai puțin favorabilă în raport cu rezidenții fiscali din Croația ai căror copii au beneficiat în cadrul programului Erasmus+ de sprijin pentru studii în alte state membre ale Uniunii, precum Bulgaria sau Ungaria, pentru care sprijinul corespunzător pentru mobilitatea studenților se ridică la 360,00 EUR pe lună, adică avansul plătit în cuantum de 80 % din sprijin era mai mic decât cele 11 000,00 HRK menționate, astfel încât părinții acestor studenți, spre deosebire de reclamantă, nu și-au pierdut dreptul de majorare a deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere.
- 25 În ceea ce privește caracterul disproporționat al poverii materiale pe care o suportă printr-o astfel de măsură fiscală, reclamanta a explicat că tratamentul fiscal descris al sprijinului pentru mobilitatea studenților a avut drept consecință pierderea, pe lângă diferența de impozit de 4 560,34 HRK pe care trebuie să o plătească, a

dreptului la rambursarea impozitului plătit în plus pe care îl primea anterior în cuantum de 4 500,00 HRK în calitate de rezidentă într-o zonă din Croația care beneficiază de asistență clasificată în grupa II, astfel încât pierderea totală pe care a suferit-o din cauza măsurii fiscale contestate depășește 9 000,00 HRK, la care se adaugă alte cheltuieli pe care le-a suportat în legătură cu studiile copilului său în Finlanda.

- 26 În cadrul procedurii administrative de al doilea grad, Ministarstvo financija (Ministerul de Finanțe) a arătat că nu se poate vorbi de o dezavantajare a părinților copiilor care beneficiază de „bursă”, întrucât plata fondurilor în cadrul programului Erasmus+ nu figurează printre veniturile care nu sunt luate în considerare la stabilirea statutului de membru de familie aflat în întreținere, în conformitate cu articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04.
- 27 În cadrul procedurii în contencios administrativ, reclamanta a mai arătat că, în anul 2018, legiuitorul a modificat articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04 în cauză, precizând la articolul 17 alineatul (2) din ZPD/16 că, la stabilirea dreptului la majorarea deducerii de bază pentru membrii de familie aflați în întreținere, nu sunt luate în considerare bursele și fondurile nerambursabile plătite de la buget, precum și din fondurile și programele Uniunii Europene în scop de învățare. De asemenea, a făcut referire la considerentul (40) din Regulamentul 1288/2013, care recomandă scutirea de impozit sau de „costuri sociale” a măsurilor nerambursabile și a sprijinului financiar plătit în cadrul programului Erasmus+. De asemenea, a subliniat încălcarea obligației prevăzute la articolul 141c din Constituție.
- 28 Ministarstvo financija (Ministerul de Finanțe) a subliniat în cadrul procedurii în contencios administrativ că a considerat plângerea nefondată din motivele menționate în decizia contestată a autorității de al doilea grad.
- 29 Upravni sud u Osijeku (Tribunalul Administrativ din Osijek), în hotărârea pronunțată în primă instanță, a respins acțiunea deoarece a calificat sprijinul pentru mobilitatea studenților din cadrul programului Erasmus+ drept „bursă” și a constatat că bursele nu sunt enumerate la articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04 ca fiind venituri care nu sunt luate în considerare la stabilirea dreptului de majorare a deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere. Cu privire la acuzația de discriminare, după ce a examinat articolele 2 și 9 din ZSD, a concluzionat că limita stabilită la articolul 36 alineatul (4) din ZPD/04 (de 11 000,00 HRK) constituie o măsură de politică socială care nu este discriminatorie, deoarece are un obiectiv legitim, iar mijloacele de realizare a acestui obiectiv sunt adecvate și necesare. Cu privire la afirmațiile privind modificările ulterioare ale legii referitoare la tratamentul fiscal al părinților copiilor care beneficiază de acest sprijin, instanța a hotărât că această dispoziție nu era în vigoare la momentul deciziei de impunere în cauză, iar în ceea ce privește considerentul (40) al Regulamentului 1288/2013, a hotărât că acesta nu are forță juridică obligatorie.
- 30 În apelul formulat împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță, reclamanta s-a prevalat de motivele deja invocate în etapele anterioare ale procedurii, subliniind

în special că prin hotărâre nu s-a efectuat o examinare a discriminării pe baza circumstanțelor din speță și nu s-a demonstrat obiectivul legitim al măsurii fiscale.

- 31 Visoki upravni sud (Curtea Administrativă de Apel) a respins apelul, reiterând, în esență, concluziile hotărârii pronunțate în primă instanță cu privire la interpretarea articolului 36 alin. 4 și 5 din ZPD/04 și, în plus, în ceea ce privește acuzația de încălcare a interdicției de discriminare, a arătat că reclamanta nu a invocat, în cursul procedurii în contencios administrativ, unul din motivele concrete de discriminare prevăzute de ZSD, că – în ceea ce privește aplicarea directă a dreptului Uniunii – considerentul (40) din Regulamentul nr. 1288/2013 nu impune nicio obligație legiuitorului în ceea ce privește tratamentul fiscal al sprijinului pentru mobilitatea studenților Erasmus+ și, în sfârșit, că, în cazul reclamantei, nu este aplicabilă directiva Uniunii care reglementează drepturile studenților care se află pe teritoriul Uniunii în scopul de a urma studii dar provin din țări terțe.
- 32 Reclamanta a depus o acțiune în declararea neconstituționalității la Ustavni sud (Curtea Constituțională) împotriva hotărârii pronunțate în a doua instanță, susținând că actele individuale contestate îi încalcă dreptul la un proces echitabil garantat de articolul 29 alineatul (1) din Constituție și de articolul 6 alineatul (1) din CEDO, precum și dreptul la respectarea proprietății garantat de articolul 48 alineatul (1) din Constituție și articolul 1 din Protocolul nr. 1 la CEDO, în lumina garanției constituționale a egalității în fața legii (interzicerea discriminării) cuprinsă în articolul 14 din Constituție și în articolul 14 din CEDO, precum și a garanției constituționale a legalității actelor individuale ale organelor administrative ale statului cuprinsă în articolul 19 alineatul (1) din Constituție.
- 33 În plus, reclamanta se opune aplicării incorecte sau nerezonabile a articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04, potrivit căruia aceasta pierde dreptul la majorarea deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere, deoarece sprijinul acordat pentru mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus+ a depășit limita stabilită. Reclamanta susține că, în cazul său, instanțele ar trebui să aplice articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04, în privința căruia instanțele au motivat în mod concret de ce consideră că nu se aplică în cazul ei, declarând că „bursele” nu intră în categoria prestațiilor prevăzute la articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04, care nu ar trebui luate în considerare la calcularea limitei menționate la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 34 În lipsa unei jurisprudențe relevante a Curții (în sensul criteriilor CILFIT) cu privire la pretinsa încălcare a interdicției de discriminare sau la caracterul disproporționat al măsurilor fiscale în legătură cu mobilitatea studenților Erasmus+ pe teritoriul Uniunii, Ustavni sud (Curtea Constituțională) nu poate stabili dacă dreptul Uniunii este aplicabil în cazul reclamantei, și în special care dintre dispozițiile acestuia. Prin urmare, Ustavni sud (Curtea Constituțională), care în jurisprudența sa a constatat deja încălcarea art. 141c din Constituție când

instanțele nu au aplicat dreptul relevant al Uniunii atunci când au statuat cu privire la drepturile constituționale sau statutare ale reclamantei, fără a obține o hotărâre preliminară din partea Curții, nu se poate pronunța cu privire la pretinsa încălcare a art. 141c din Constituție și nici cu privire la presupusele încălcări ale articolului 48 alineatul (1) din Constituție și ale articolului 1 din Protocolul nr. 1 la CEDO [analizate separat sau împreună cu articolul 14 din Constituție și cu articolul 14 din CEDO].

A) CHESTIUNI ÎN LITIGIU REFERITOARE LA APLICAREA ARTICOLELOR 18, 20 ȘI 21 TFUE

1. Articolele 18, 20 și 21 TFUE și legislația derivată aferentă se aplică în cazul reclamantei?

- 35 Copilul reclamantei a beneficiat, indubitabil, în speță, de drepturi subiective care îi sunt conferite direct de dreptul Uniunii, și anume:
- dreptul, conform măsurilor naționale de punere în aplicare a Regulamentului nr. 1288/2013, de a beneficia de mobilitatea pentru studenți, prin plecarea în Finlanda, și de a beneficia de finanțare din fondurile Erasmus+ în cuantumul stabilit în acordul Erasmus+, în conformitate cu criteriile agenției naționale de gestionare, astfel cum au fost stabilite anterior de către Comisie, în aplicarea articolului 18 alineatul (7) din regulamentul menționat,
 - dar și dreptul unui cetățean al Uniunii de a se deplasa și de a locui liber într-un alt stat membru în scopul de a urma studii, în temeiul articolului 20 alineatul (2) litera (a) și al articolului 21 alineatul (1) TFUE și al articolului 7 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2004/38.
- 36 În cauzele C-523/11, C-585/11, C-275/12 și C-359/13, Curtea a considerat că, în ce privește obstacolele pe care le impune legislația națională în calea accesului la educație într-un alt stat membru, elevii și studenții se pot prevala de articolele 20 și 21 TFUE și în raport cu statul ai cărui cetățeni sunt și în care își au domiciliul sau reședința obișnuită. În plus, în cauza C-75/11, care viza accesul studenților la acoperirea costurilor de transport în Austria, s-a stabilit că studenții se pot prevala de interdicția de discriminare de la articolul 18 TFUE atunci când își exercită drepturile garantate de articolul 21 TFUE (a se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2012, Comisia/Austria, C-75/11, EU:C:2012:605, punctele 36-41).
- 37 Pe de altă parte, reclamanta, care susține că instanțele nu au respectat obligația constituțională prevăzută la articolul 141c din Constituție de a aplica direct dreptul Uniunii și de a proteja drepturile subiective care decurg din acesta, nu a beneficiat personal de aceste drepturi fundamentale ale studenților și nici măsura fiscală în litigiu, care o obligă la plata cuantumului obligației fiscale, nu a fost adoptată „în aplicarea” unor dispoziții de drept al Uniunii, precum Regulamentul 1288/2013. De asemenea, reclamantei nu i se aplică Directiva 2004/38, articolul 2 alineatul (2) și articolul 3 alineatul (1) din aceasta, întrucât aceasta nu este un membru de familie care a însoțit un student pe perioada studiilor într-un alt stat membru

(Hotărârea din 5 mai 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, punctele 30-43).

- 38 Totuși, reclamanta nu contestă deloc acest lucru. Ea susține că a „fost pedepsită” din cauza faptului că copilul său și-a exercitat dreptul la mobilitatea pentru studenți de care a beneficiat în temeiul acordului Erasmus+ de punere în aplicare a Regulamentului nr. 1288/2013, respectiv dreptul fundamental de liberă circulație și de ședere într-un alt stat membru cu scopul de a urma studii, în conformitate cu articolul 20 alineatul (2) litera (a) și 21 alineatul (1) TFUE și cu articolul 7 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2004/38. Prin urmare, aceasta consideră că, în sensul articolului 18 TFUE, a fost discriminată din cauza statutului menționat mai sus, conferit de dreptul Uniunii Europene copilului său.
- 39 Prin urmare, rămâne să se stabilească dacă reclamanta se poate prevala în mod direct de dispozițiile dreptului Uniunii menționate mai sus, iar împrejurările cauzei pot fi de natură să indice existența unei situații pur interne, care nu intră în domeniul de aplicare al TFUE.
- 40 Totuși, s-ar părea că, într-o situație precum cea de față, această din urmă interpretare ar putea conduce la un rezultat vădit nerezonabil, întrucât ar putea exclude (eluda) competența Curții de Justiție în ceea ce privește o serie de măsuri naționale susceptibile să constituie obstacole în calea exercitării libertăților fundamentale garantate de TFUE sau să împiedice punerea în aplicare a reglementărilor Uniunii pentru simplul motiv că obstacolul în cauză este reglementat de dreptul național în așa fel încât, în mod formal, nu privește în mod direct o persoană ce poate invoca efectul direct al dispozițiilor de drept primar și derivat al Uniunii, ci un membru de familie al acesteia, căruia îi revin, în raport cu poziția sa juridică, efectele de fapt și de drept ale exercitării drepturilor subiective garantate de dreptul Uniunii (Concluziile din 27 ianuarie 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punctul 15).
- 41 Acest lucru se poate observa cel mai bine tocmai în cazul reclamantei, întrucât, dacă o măsură fiscală specifică l-ar fi obligat pe copilul aflat în întreținerea sa să plătească impozit pe sprijinul pentru mobilitatea studenților Erasmus+ sau dacă el ar fi pierdut dreptul la o anumită deducere fiscală din cauza primirii acestui sprijin, acesta, ca student, s-ar fi putut prevala de efectul direct al articolului 20 alineatul (2) litera (a) și al articolului 21 alineatul (1) TFUE în cadrul procedurilor fiscale și în instanțele administrative. În schimb, în cazul în care o astfel de măsură nu l-ar viza direct pe student, ci pe părintele acestuia, care are obligația de a-l întreține și de a suporta costurile studiilor studentului într-un alt stat membru, părintele respectiv nu s-ar putea prevala de efectul direct al acestor dispoziții, deoarece drepturile și libertățile garantate de aceste articole nu i se aplică personal (nu a beneficiat personal de acestea și nici nu i-au fost acordate personal de dreptul Uniunii).
- 42 În plus, întrucât studentul nu este parte în procedura fiscală din prezenta cauză (nu este obligat la plata sumei datorate), acesta nu are calitatea procesuală activă

pentru a sesiza instanța administrativă, care ar putea apoi, prin intermediul mecanismului instituit de articolul 267 TFUE, să solicite Curții de Justiție să îi dea un răspuns util la întrebarea dacă dispoziția fiscală contestată constituie un obstacol în calea dreptului la liberă circulație, contrar articolelor 20 și 21 TFUE.

- 43 Tratamentul fiscal al reclamantei este indisolubil legat de tratamentul fiscal al copilului său aflat în întreținere și de sprijinul pentru mobilitate Erasmus+ pentru studenți. Articolul 10 alineatul (20) din ZPD/04 prevedea că fondurile nerambursabile provenite din programele Uniunii pentru promovarea mobilității constituie venituri neimpozabile ale studentului, iar plata acestora nu dă naștere la o obligație fiscală pentru student. Cu toate acestea, întrucât aceste venituri neimpozabile ale studenților nu intră sub incidența exceptării legale exprese prevăzute la articolul 36 alineatul (5) din ZPD/04, acestea sunt luate în considerare, în conformitate cu articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04, la stabilirea dreptului părintelui de a majora deducerea de bază pentru fiecare student aflat în întreținere și conduc la pierderea acestui drept dacă depășesc o anumită limită fixă (în acest caz, 11 000,00 HRK).
- 44 Dreptul la sprijin financiar pentru mobilitatea studenților obținută prin intermediul măsurii de aplicare a programului Erasmus+ nu este de sine stătător în raport cu dreptul la mobilitate al studentului și cu exercitarea dreptului fundamental la libera circulație a persoanelor în scopul învățării, întrucât articolul 3.11 și articolul 9 din Acordul Erasmus+ și documentele universitare anexate prevăd obligația de rambursare a sprijinului în cazul în care studentul renunță la mobilitate (a se vedea prin analogie Concluziile din 26 ianuarie 2016, Comisia/ Țările de Jos, C-233/14, EU:C:2016:50, punctul 14).
- 45 Prin urmare, deja dispoziția națională pe care se bazează măsura fiscală contestată stabilește o legătură directă cu originea fondurilor nerambursabile provenite din programele Uniunii și obiectivele TFUE, cum ar fi mobilitatea pentru studenți (articolul 165 alin. 2, a doua liniuță), iar scopul plății sprijinului pentru mobilitatea studenților din programul Erasmus+ a fost acela de a crea o situație transfrontalieră în care un student poate merge să studieze într-un alt stat membru al Uniunii, astfel încât acest sprijin este de fapt și de drept inseparabil de dreptul cetățenilor Uniunii de a se deplasa liber în scopul învățării și, prin urmare, nu ar trebui să fie supus restricțiilor privind libertățile fundamentale (Concluziile din 27 ianuarie 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punctele 18 și 20).
- 46 Concluzia potrivit căreia reclamanta se poate prevala de articolele 20 și 21 TFUE este susținută și de obiecția formulată de reclamantă în temeiul articolului 18 TFUE. Având în vedere că, în ceea ce privește drepturile garantate de articolele 20 și 21 TFUE și de Directiva 2004/38, Curtea a acordat deja studenților dreptul de a invoca o discriminare în exercitarea acestor drepturi în temeiul articolului 18 TFUE (Hotărârea din 4 octombrie 2012, Comisia/Austria, C-75/11, EU:C:2012:605), și aplicând conceptul de discriminare prin asociere („discrimination by association”) adoptat în jurisprudența Curții [Concluziile din 12 martie 2015; Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 16 iulie 2015, ČEZ

Razpredelenie Bylgarija, C-83/14, EU:C:2015:480], se pare că reclamanta ar putea invoca direct articolul 18 TFUE, care se aplică ori de câte ori cauza intră *ratione materiae* în domeniul de aplicare al TFUE, susținând că măsura fiscală a plasat-o într-o poziție mai puțin favorabilă din cauza statutului special al copilului său în temeiul dreptului Uniunii, și anume, pentru că se bucură de drepturi acordate direct copilului său prin actele naționale de punere în aplicare a Regulamentului nr. 1288/2013 și prin articolul 20 alineatul (2) litera (a) și articolul 21 alineatul (1) TFUE și articolul 7 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2004/38.

- 47 Începând cu cauza C-75/11, Curtea a revizuit însă ușor această abordare în Hotărârea sa din 2 iunie 2016, Comisia/Țările de Jos (C-233/14, EU:C:2016:396, punctele 88-94), care se referea la problema oarecum similară a dreptului studenților „mobili” de a le fi acoperite cheltuielile de transport, concluzionând că aceste cheltuieli sunt „burse de studiu” în sensul larg, pentru care aplicarea principiului egalității de tratament este exclusă prin articolul 24 alineatul (2) din Directiva 2004/38.
- 48 Cu toate acestea, având în vedere că obiectivul articolului 24 alineatul (2) din Directiva 2004/38 era de a scuti statele membre de obligația de a acorda studenților străini dreptul la asistență socială sau la burse în aceleași condiții ca și resortisanților proprii, ceea ce se adaugă la condiția prevăzută la articolul 7 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată, potrivit căreia studentul trebuie să posede resurse suficiente astfel încât să nu devină o povară pentru sistemul de asistență socială al statului membru gazdă în perioada șederii sale, se pare că articolul 24 alineatul (2) din directivă se referă la sprijinul pentru mobilitatea studenților din programul Erasmus+, plătit de la bugetul Uniunii, al cărui scop era tocmai acela de a elimina restricțiile de mobilitate a studenților menționate în această directivă prin plata unei anumite sume de bani unui student din programul Erasmus+ înainte de începerea șederii sale într-un alt stat membru și, indirect, de a degreva sistemul de asistență socială al acestui stat.
- 49 Prin urmare, Regulamentul 1288/2013 nici măcar nu folosește conceptul de „bursă”. Articolul 27 alineatul (12) menționează fondurile Uniunii ca „sprijinul sub formă de granturi nerambursabile”. Statele membre au competențe foarte limitate în ceea ce privește sprijinul din cadrul programului Erasmus+, întrucât acesta este plătit din fonduri transferate de Comisie pentru a fi gestionate de agenția națională, care, în gestionarea acestor fonduri, este obligată să respecte normele actuale ale Comisiei privind quantumul sprijinului lunar sau obligația de rambursare a acestuia. Prin urmare, aceasta din urmă nu este reglementată de legislația națională, ci direct de regulament și de normele Comisiei, care sunt obligatorii pentru agenția națională.
- 50 În consecință, s-ar părea că articolele 20 și 21 TFUE, separat sau coroborate cu articolul 18 TFUE, ar putea fi aplicabile în cazul reclamantei.

2. *Există un obstacol în calea dreptului la libera circulație (mobilitatea pentru studenți) în sensul articolelor 20 și 21 TFUE?*

- 51 Curtea susține că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii. Această competență nu le permite să aplice măsuri care contravin libertăților de circulație garantate de TFUE, inclusiv măsuri fiscale care descurajează persoanele fizice să își exercite libertățile fundamentale garantate de TFUE (Hotărârea din 24 octombrie 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, punctele 31 și 34 și Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria, C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 42). Aceste măsuri pot constitui un obstacol în calea dreptului la libera circulație, chiar dacă sunt formulate într-un mod aparent neutru, independent de naționalitatea persoanei în cauză (Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punctul 15).
- 52 Curtea a statuat deja că o legislație fiscală națională care refuză unui cetățean al Uniunii dreptul de deducere a impozitului pentru motivul că acesta și-a exercitat dreptul la liberă circulație constituie măsuri de restricție privind dreptul la liberă circulație în temeiul articolului 21 TFUE (Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 44).
- 53 În contextul mobilității pentru studenți, s-a stabilit că, din moment ce un stat membru prevede un sistem de ajutoare pentru formare, care permite studenților să beneficieze de astfel de ajutoare în cazul în care efectuează studii în alt stat membru, acesta trebuie să se asigure că modalitățile de alocare a respectivelor ajutoare nu creează o restricție nejustificată privind dreptul de circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre prevăzut la articolul 21 TFUE (Hotărârea din 18 iulie 2013, Prinz și Seeberger, C-523/11 și C-585/11, EU:C:2013:524, punctul 30 și Hotărârea din 24 octombrie 2013, Elrick, C-275/12, C-275/12, EU:C:2013:684, punctul 25) și nu pot, prin intermediul unor norme care implică inconveniente sau costuri suplimentare legate de plecarea din statul de origine, să îi descurajeze pe cetățeni să îl părăsească pentru a-și continua studiile într-un alt stat membru (Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, EU:C:2007:626, punctul 30). Acest lucru se bazează pe faptul că mobilitatea în cadrul educației și al formării profesionale face parte integrantă din libera circulație a persoanelor și constituie unul dintre principalele obiective ale acțiunii Uniunii în temeiul articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE (Hotărârea din 14 iunie 2012, Comisia/Țările de Jos, C-542/09, EU:C:2012:346, punctul 71).
- 54 În speță, copilul reclamantei nu a fost descurajat să beneficieze de măsurile de mobilitate pentru studenți în cadrul programului Erasmus+ și de drepturile stipulate la articolele 20 și 21 TFUE, în mod evident, deoarece nici pentru reclamantă, care îl întreținea în conformitate cu articolul 64 din Constituție și cu articolul 290 alineatul (1) din Obiteljski zakon (Codul familiei) aplicabil, nici pentru studentul însuși, tratamentul fiscal contestat nu era previzibil înainte ca acesta să plece la studii în Finlanda.

55 Cu toate acestea, se pare că, în conformitate cu jurisprudența Curții, această împrejurare ar putea fi totuși irelevantă pentru a determina existența unui obstacol în calea dreptului la liberă circulație și ședere într-un alt stat membru în temeiul articolelor 20 și 21 TFUE. Astfel, Curtea a precizat în Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, punctele 26 și 32), că „în această privință este irelevant faptul că a trecut un interval de timp considerabil de când reclamanta [...] s- a folosit de dreptul de liberă circulație”. În speță, a existat, de asemenea, un interval de timp între exercitarea dreptului la liberă circulație și impunerea unui obstacol la acest drept pe baza simplului fapt de a-l exercita.

3. Există un tratament inegal (mai puțin favorabil) în situații comparabile - modalități posibile de aplicare a principiului egalității (interdicției de discriminare) în prezenta cauză?

56 În ceea ce privește premisa potrivit căreia contribuabilul se află într-o situație mai puțin favorabilă în urma exercitării drepturilor garantate de articolele 20 și 21 TFUE, există dificultăți în găsirea unei grupe comparabile (punct de referință) cu care să se compare situația reclamantei.

57 Reclamanta susține mai întâi că a fost discriminată în raport cu „ceilalți lucrători salariați” și apoi că a fost discriminată în raport cu persoanele impozabile din Croația ai căror copii aflați în întreținere au studiat în cadrul programului Erasmus+ în țări din așa-numita grupă 3, cu un cost mediu de trai mai scăzut, astfel cum a fost definit de Comisie, întrucât în acest caz nu și-ar fi pierdut dreptul la deducerea contestată pentru motivul că avansul pentru sprijinul de mobilitate pentru studenți nu ar fi depășit limita prevăzută la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04.

58 S-ar părea că statele membre ar putea, prin astfel de dispoziții fiscale, să promoveze mobilitatea studenților doar către țările participante la programul Erasmus+ cu un cost mediu al vieții mai scăzut, adică acolo unde tratamentul fiscal (costul total al plecării la studii) ar fi mai avantajos. În cazul studenților ale căror costuri cu studiile sunt suportate de părinții care îi întrețin, o astfel de dispoziție fiscală ar putea nu numai să restricționeze dreptul studenților de a pleca din țara lor de reședință în scopul de a urma studii, ci și să limiteze mobilitatea studenților în cadrul Uniunii doar la anumite state membre. Acest lucru ar putea contraveni recomandării de neutralitate a măsurilor Erasmus+ față de diferitele sisteme de învățământ din statele membre, astfel cum se prevede la articolul 18 alineatul (7) din Regulamentul 1288/2013.

59 Totuși, reclamanta nu pare să se fi aflat într-o situație comparabilă cu cea a persoanelor plătitoare de impozite pe venit din Croația ai căror copii au studiat în țări participante la programul Erasmus+ cu un cost mediu al vieții mai mic, cel puțin nu în modul în care a fost formulat în cerere.

60 Într-adevăr, admitând argumentul potrivit căruia, pentru a aprecia încălcarea principiului interdicției discriminării, reclamanta ar trebui să fie comparată cu

rezidenții fiscali ai căror copii au studiat în țări participante la programul Erasmus+ cu un cost mediu al vieții mai scăzut, s-ar ignora un element esențial al tratamentului mai puțin favorabil al reclamantei, pe care aceasta continuă să îl invoce în mod expres, și anume faptul că copilul său a studiat în Finlanda, unde costul vieții este mai ridicat decât în Croația, unde reclamanta realizează veniturile destinate întreținerii copilului său. În al doilea rând, afirmația cu privire la excepția de la limita prevăzută la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 nu ar fi corectă dacă împrejurările colaterale ale cauzei ar fi fost cât de puțin diferite (de exemplu, dacă avansul și restul sprijinului, chiar dacă în tranșe, ar fi fost plătite în cursul unui singur exercițiu fiscal). Prin urmare, un astfel de punct de referință ar viza doar aspecte secundare ale cauzei, fără legătură cu fondul afirmațiilor formulate, și nu ar include elemente obiective, ușor de identificat (Avizul consultativ al Curții EDO, paragrafele 68-69 și Concluziile din 26 ianuarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-233/14, EU:C:2016:50, punctul 105).

- 61 În continuare, trebuie acceptată concluzia instanțelor potrivit căreia reclamanta nu se poate compara cu părintele unui copil care primește ajutor social în sensul articolului 36 alineatul (5) din ZPD/04, care nu face ca o astfel de persoană imposibilă să piardă dreptul la majorarea deducerii de bază pentru copilul aflat în întreținere. Asistența socială este, în contextul legislației naționale, plătită persoanelor din grupele vulnerabile, de exemplu din cauza circumstanțelor materiale sau a unei dizabilități. Sprijinul pentru mobilitate din cadrul programului Erasmus+, de care a beneficiat copilul reclamantei, este accesibil tuturor studenților, indiferent de situația lor materială sau de cea a părinților lor.
- 62 Mai mult, este o realitate faptul că, în cazul în care plata oricăreia dintre prestațiile neimpozabile prevăzute la articolul 10 din ZPD/04 depășește limita stabilită la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04, aceasta conduce la pierderea dreptului de majorare a deducerii de bază pentru fiecare membru de familie aflat în întreținere. Acest lucru ar putea să indice că nu există, de fapt, un tratament inechitabil în situații comparabile pe baza drepturilor conferite de dreptul Uniunii, deoarece tratamentul fiscal al sprijinului pentru mobilitatea studenților din programul Erasmus+ în acest sens este același cu cel al oricăror altor venituri ale unui membru de familie aflat în întreținere.
- 63 Cu toate acestea, există o îndoială în această privință, întrucât, astfel cum arată reclamanta, niciuna dintre veniturile neimpozabile menționate la articolul 10 din ZPD/04 nu are ca obiectiv specific încurajarea mobilității studenților în cadrul Uniunii, care constituie unul dintre obiectivele principale ale acțiunii Uniunii în temeiul articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE și nici nu constituie o măsură de punere în aplicare a Regulamentului nr. 1288/2013, al cărui obiectiv principal este de a crea o situație transfrontalieră și de a permite exercitarea dreptului la liberă circulație în scopul de a urma studii, în conformitate cu articolul 20 alineatul (2) litera (a) și cu articolul 21 alineatul (1) TFUE și cu articolul 7 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2004/38.

- 64 Tocmai din acest motiv, bursele naționale sau alte forme de finanțare pentru studenți și elevi, care sunt acordate indiferent de locul în care studentul va studia și în diverse scopuri, precum și alte fonduri nerambursabile (sau rambursabile) acordate de la bugetul Uniunii, care sunt plătite în statul membru al beneficiarului final și care nu vizează exercitarea dreptului fundamental la liberă circulație a cetățenilor Uniunii garantat de TFUE, diferă de sprijinul pentru mobilitatea studenților din cadrul programului Erasmus+.
- 65 Prin urmare, se pare că reclamanta nu se află într-o situație comparabilă cu cea a niciunui plătitor de impozit pe venit din Croația, ci se află într-adevăr într-o situație diferită față de toți ceilalți.
- 66 În acest caz, examinarea discriminării nu analizează dacă s-a încălcat dreptul reclamantei de a fi tratată în același mod ca și alte persoane aflate într-o situație comparabilă, ci dacă a fost încălcată cerința ca statul să trateze diferit persoanele a căror situație este semnificativ diferită.
- 67 Cu alte cuvinte, întrebarea esențială la care ar trebui să răspundă examinarea discriminării în acest caz este dacă dispoziția fiscală, în virtutea statutului specific conferit de dreptul Uniunii, de copil aflat în întreținerea reclamantei, ar trebui să trateze reclamanta în mod diferit față de plătitorii de impozit pe venit din Croația ai căror copii aflați în întreținerea acestora nu și-au exercitat dreptul la mobilitate în cadrul Uniunii pentru studenți.
- 68 Pentru a aprecia dacă reclamanta a fost plasată într-o situație dezavantajoasă în raport cu grupa comparabilă indicată, este necesar să se facă referire la afirmațiile sale privind sensul mobilității, din Croația către Finlanda, pe care Comisia a clasificat-o ca fiind o țară din grupa 1 de țări participante la programul Erasmus+, cu un cost mediu al vieții mai ridicat. Conform ghidurilor programului Erasmus+ ale Comisiei din anii 2014, 2015 și 2017, la momentul la care copilului reclamantei a beneficiat de mobilitatea în Finlanda, Croația era clasificată în grupa de țări participante cu o medie a costului de trai medie, însă în anul 2017, Comisia Europeană a clasificat-o în grupa țărilor participante cu o medie a costului de trai mai scăzută.
- 69 Și, deși ar putea părea că reclamanta invocă un tratament mai puțin favorabil din cauza unei diferențe *de facto*, Ustavni sud (Curtea Constituțională) observă că această „diferență *de facto*” a fost introdusă ca normă juridică la articolul 18 alineatul (7) din Regulamentul 1288/2013. În cadrul punerii în aplicare a acestei dispoziții, în temeiul articolului 36 alineatul (3) din regulamentul menționat, Comisia a elaborat formule de stabilire a cuantumului sprijinului lunar pentru mobilitate pentru studenți pe baza costului mediu de trai și a sensului mobilității între țările clasificate în fiecare dintre cele trei grupe. Este evident că intervalele introduse pentru aceste grupe, pe baza cărora a fost stabilit cuantumul ajutorului pentru copilul solicitantului, în comparație cu intervalele pe care Comisia le-a stabilit pentru grupele dezavantajate din punct de vedere social, nu reflectă costurile reale ale mobilității studenților.

- 70 Prin urmare, ar trebui probabil să se presupună că părinții studenților aflați în întreținere care beneficiază de mobilitate și care pleacă dintr-un stat membru cu o medie a costului de trai mai scăzută sau medie într-un stat membru cu o medie a costului de trai mai ridicată, ca în cazul reclamantei, se găsesc într-o situație deosebit de dezavantajoasă în ceea ce privește costurile cu întreținerea copilului, nu numai în comparație cu părinții ai căror copii nu au beneficiat de finanțare Erasmus+ și au rămas să studieze acasă, astfel încât aceștia nu au avut costuri de mobilitate, ci și în comparație cu părinții ai căror copii aflați în întreținere au beneficiat de finanțare Erasmus+ în cadrul aceleiași grupe de țări, definită în obiectivul programului, cu un cost de trai comparabil și, în special, în comparație cu acei părinți ai căror copii au beneficiat de mobilitate, plecând dintr-o țară cu un cost de trai mai ridicat sau mediu într-o țară cu o medie a costului de trai mai scăzută.
- 71 Din motivele de mai sus, dispozițiile aparent neutre ale articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 par să plaseze reclamanta într-o poziție mai puțin favorabilă în comparație cu persoanele impozabile din Croația ai căror copii aflați în întreținere au primit alte venituri neimpozabile, menționate la articolul 10 din ZPD/04, care depășeau limita prevăzută la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 și care nu au beneficiat de măsurile de mobilitate pentru studenți din cadrul programului Erasmus+ în state membre cu o medie a costului de trai mai ridicată, astfel cum a fost stabilită de Comisie în conformitate cu articolul 18 alineatul (7) din Regulamentul nr. 1288/2013.
- 4. Plasarea reclamantei într-o situație mai puțin favorabilă poate fi justificată de un obiectiv legitim specific?*
- 72 Deciziile autorităților publice de impunere a plății impozitelor constituie măsuri de control al utilizării bunurilor, al căror obiectiv legitim este de a asigura plata impozitelor [articolul 51 alineatul (1) din Constituție, articolul 1 paragraful 2 din Protocolul nr. 1 la CEDO], iar în alegerea mijloacelor de atingere a acestui obiectiv, statul membru dispune de o marjă largă de apreciere.
- 73 Decizia de impunere în cauză nu pune în aplicare o măsură de politică socială în beneficiul reclamantei, ci o privează de dreptul la deducere prevăzut la articolul 36 alineatul (2) din ZPD/04, garantat tuturor persoanelor impozabile care au în întreținere copii, drept care reflectă principiul constituțional al egalității și al echității sistemului fiscal și care are ca obiectiv legitim corectarea inegalităților sociale și materiale în ceea ce privește veniturile și cheltuielile medii între persoanele impozabile care au în întreținere copii și cele care nu au cheltuieli cu întreținerea copiilor (Hotărârea din 14 iunie 2012, Comisia/Țările de Jos, C-542/09, EU:C:2012:346, punctul 57).
- 74 Prin urmare, Ustavni sud (Curtea Constituțională) trebuie să admită că dispozițiile articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 au în general un obiectiv legitim, în sensul că legiuitorul, în conformitate cu principiul bunei administrări a resurselor publice limitate, nu acordă dreptul de majorare a deducerii de bază pentru un copil

aflat în întreținere persoanelor impozabile ai căror copii aflați în întreținere realizează venituri de o anumită valoare în cursul exercițiului fiscal, ceea ce, în opinia legiutorului, face ca acest copil să poată contribui la întreținerea sa din propriile venituri și să reducă cheltuielile părinților, spre deosebire de persoanele impozabile ai căror copii nu realizează nicio încasare sau realizează venituri neglijabile, astfel încât aceștia pot fi întreținuți doar din veniturile părinților.

5. Măsura fiscală în cauză era necesară pentru atingerea acestui obiectiv legitim și este justificată (proporțională) din punctul de vedere al dreptului Uniunii?

- 75 Dispozițiile naționale care restrâng dreptul la libera circulație în scopul învățării, prevăzut la articolul 21 TFUE, prin aceea că împiedică realizarea obiectivului de promovare a mobilității studenților menționat la articolul 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE sau „pedepsesc” un cetățean al Uniunii pentru că și-a exercitat aceste drepturi pot fi justificate numai dacă se bazează pe considerente obiective de interes general care nu au legătură cu cetățenia persoanelor în cauză și dacă sunt proporționale în raport cu obiectivul legitim urmărit de legislația națională, așadar trebuie să fie adecvate pentru realizarea obiectivului legitim urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.
- 76 În ceea ce privește dispozițiile naționale care reglementează deducerile fiscale în statul de reședință fiscală, se acceptă principiul potrivit căruia revine statului membru de reședință, în calitate de centru al intereselor personale și patrimoniale ale contribuabilului, să acorde reduceri, scutiri sau deduceri fiscale legate de situația personală sau familială a acestuia, întrucât acest stat este cel mai în măsură să evalueze cel mai bine capacitatea fiscală personală a acestuia, care ia în considerare toate veniturile sale, precum și situația sa personală și familială. În pofida acestui fapt, totuși, dispozițiile fiscale care constituie o restricție a dreptului la libera circulație nu pot fi justificate decât în aceleași condiții de proporționalitate deja indicate mai sus [Hotărârea din 15 iulie 2021, État belge (Pierderea unor avantaje fiscale în statul membru de reședință), C-241/20, EU:C:2021:605, punctele 25-27 și 33].
- 77 S-a constatat deja că prevederile articolului 36 alineatul (1) și (4) din ZPD/04 constituiau un obstacol în calea utilizării măsurilor de mobilitate din cadrul programului Erasmus+, și anume, a părăsirii statului membru de reședință pentru a locui în alt stat membru în scopul învățării, și că, numai din acest motiv, au privat-o pe reclamantă de deducerea fiscală pentru un student aflat în întreținere și au obligat-o la plata impozitului, indiferent de faptul că studentul și-a stabilit reședința în scopul învățării într-un stat membru care, în temeiul articolului 18 alineatul (7) din Regulamentul nr. 1288/2013, a fost clasificat ca fiind o țară participantă cu un cost mediu de trai mai ridicat. Rezultă de aici că aceste dispoziții nu sunt nici neutre din punct de vedere fiscal în ceea ce privește dreptul studentului aflat în întreținere de a decide să plece din țara sa de reședință pentru a studia într-un alt stat membru, nici în ceea ce privește libera alegere a țării de reședință (țara gazdă) în scopul învățării, având în vedere direcția de mobilitate

- (circulație) a studenților în cadrul Uniunii între diferitele grupe de țări participante la programul Erasmus+ stabilite de Comisie. Prin urmare, prima condiție – absența unui tratament mai puțin favorabil pe motiv de cetățenie – nu pare să fie îndeplinită (Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, EU:C:2007:626, punctele 38 și 41).
- 78 Aplicarea articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 este adecvată pentru atingerea obiectivului legitim indicat mai sus, dar este discutabil dacă este necesară pentru atingerea acestui obiectiv în speță.
- 79 Articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 stabilește o limită pe care veniturile neimpozabile nu o pot depăși pentru ca părintele să nu-și piardă dreptul la deducere pentru un copil aflat în întreținere, fără a permite însă verificarea situației sale personale și familiale. În plus, acesta exclude posibilitatea ca limita respectivă să fie stabilită în conformitate cu dreptul deja acordat reclamantei la o deducere de bază mai mare în temeiul articolului 54 din ZPD/04, aplicabil rezidenților din zonele care beneficiază de asistență în Croația, clasificate în grupa II. Prin urmare, acesta se bazează pe un criteriu fix care nu ia în considerare diferențele dintre diferitele categorii de contribuabili, ceea ce este contrar obiectivului legitim urmărit de articolul 36 alineatul (2) din ZPD/04, în temeiul căruia dreptul la deducere pentru un copil aflat în întreținere este acordat pentru a corecta inegalitățile sociale și materiale dintre contribuabili.
- 80 Limita fixă prevăzută la articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 face imposibilă, de asemenea, luarea în considerare a sensului mobilității a unui student aflat în întreținere, și anume, faptul că copilul reclamantei a beneficiat de o măsură de mobilitate într-o țară Erasmus+ cu un cost mediu de trai mai ridicat decât Croația, în care acesta locuiește și studiază în mod obișnuit.
- 81 În pofida faptului că sprijinul pentru mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus+, stabilit în conformitate cu regulile programului Erasmus+, nu este suficient pentru a acoperi costurile reale ale unei deplasări pentru studii a unui student croat în Finlanda, contribuabilii din Croația ai căror copii au ales să beneficieze de o măsură de mobilitate într-o țară cu un cost mediu de trai mai ridicat pierd dreptul la deducere pentru copilul aflat în întreținere, deși, în mod evident, au fost nevoiți să suporte cheltuieli mai mari pentru întreținerea copilului decât dacă acesta ar fi rămas să studieze în Croația. Acest lucru poate indica faptul că sarcina fiscală impusă este disproporționată.
- 82 Prin urmare, există îndoieli cu privire la faptul că măsura fiscală în cauză ar fi putut fi necesară pentru atingerea obiectivului legitim urmărit de dreptul național de a nu acorda această deducere părinților copiilor aflați în întreținere care au obținut venituri proprii neimpozabile, venituri care au redus cheltuielile părinților (i-au degrevat de responsabilitățile lor) în legătură cu întreținerea copilului.
- 83 Comparând importanța acestui obiectiv legitim cu obiectivul de sprijinire a mobilității studenților în temeiul articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE,

trebuie remarcat faptul că, în pofida calificării specifice a sprijinului pentru mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus+, la articolul 10 punctul 20 din ZPD/04, care se referă la obiectivul legitim al mobilității în învățării studiilor în temeiul articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, articolul 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 nu permite ca acest sprijin să fie tratat în mod diferit față de orice alte venituri în ceea ce privește deducerile pentru studentul aflat în întreținere.

- 84 Se pare că, și din punctul de vedere al articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, este discutabil dacă această măsură fiscală ar fi fost necesară dacă autoritățile fiscale, înainte de a refuza respectivul drept de deducere pentru un student aflat în întreținere care a beneficiat de măsura de mobilitate Erasmus+ într-o țară cu un cost mediu al vieții mai ridicat, ar fi reținut impozitul pe venit anticipat ca în anii fiscali anteriori, presupunând că reclamanta beneficiază de dreptul de majorare a deducerii de bază pentru acest copil ca și cum acesta ar fi studiat în Croația, unde costurile studiilor și costul mediu de trai sunt mai mici decât în Finlanda.
- 85 Argumentele reclamantei cu privire la disproporționalitatea măsurii fiscale în discuție par să fie susținute de deciziile Vlada (Guvernul) și Hrvatski sabor (Parlamentul croat) de a exclude, în ZPD/16, sprijinul pentru mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus+ de la aplicarea limitei pentru veniturile copilului aflat în întreținere. Guvernul a justificat această decizie prin obstacolele în calea mobilității, care afectau în mod deosebit de disproporționat studenții din categoriile sociale vulnerabile, și prin realizarea obiectivului de a utiliza mai bine programele de mobilitate în scopul învățării în Uniune.
- 86 Cu toate acestea, în cazul reclamantei, ceea ce este în discuție este faptul, susținut pe bună dreptate de instanțe, că acestea nu pot aplica retroactiv ZPD/16 la obligația acesteia de a plăti impozitul pe venit și suplimentul local la impozitul pe venit pentru anul 2014.
- 87 Deși Ustavni sud (Curtea Constituțională) a avut în jurisprudența sa, în anumite cazuri specifice, interpretarea potrivit căreia instanțele pot și trebuie să aplice retroactiv o lege nouă dacă încălcarea drepturilor și libertăților constituționale poate fi înlăturată prin aplicarea unei legi mai favorabile reclamantului, prezenta cauză nu este similară cu acestea.
- 88 Într-adevăr, obligarea la aplicarea retroactivă a noii dispoziții ar aduce atingere unor principii fundamentale ale sistemului fiscal național, care sunt, fără îndoială, prezente și în sistemele fiscale ale altor state membre, și anume principiul potrivit căruia, pentru determinarea obligației fiscale, trebuie aplicate normele fiscale în vigoare la momentul apariției împrejurărilor relevante din punct de vedere fiscal, precum și principiul potrivit căruia obligația fiscală trebuie determinată și datorata fiscală trebuie calculată pentru perioade fiscale reprezentând un an calendaristic.

- 89 Dat fiind că dreptul reclamantei, garantat de articolul 48 alineatul (1) din Constituție și de articolul 1 din Protocolul nr. 1 la CEDO, nu poate fi protejat prin aplicarea retroactivă a unei dispoziții fiscale, un astfel de rezultat, având în vedere că toate susținerile sale referitoare la disproporționalitatea măsurii fiscale în cauză se bazează întotdeauna pe interpretarea, finalitatea și obiectivele dreptului Uniunii, nu ar putea fi obținut decât printr-o hotărâre preliminară a Curții, în temeiul căreia instanța națională ar fi obligată să nu aplice dispozițiile articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 pe care se întemeiază măsura fiscală în cauză.
- 90 Pentru motivele expuse mai sus, Ustavni sud (Curtea Constituțională) adresează o primă întrebare preliminară, la care Curtea poate oferi un răspuns util cu privire la fondul susținerilor reclamantei referitoare la încălcarea articolelor 14 și 48 alineatul (1) din Constituție în ceea ce privește aplicarea dreptului Uniunii.
- B) CHESTIUNI ÎN LITIGIU REFERITOARE LA POSIBILA APLICARE A REGULAMENTULUI NR. 883/2004**
- 91 Întrucât reclamanta contestă pierderea dreptului la deducerea fiscală pentru copilul aflat în întreținere care locuia într-un alt stat membru, cauza sa intră, în principiu, *ratione materiae*, în domeniul de aplicare al Regulamentului nr. 883/2004.
- 92 Hotărârea din 16 iunie 2022, Comisia/Austria (Indexarea prestațiilor familiale) (C-328/20, EU:C:2022:468), se referea însă la facilități fiscale pentru copiii aflați în întreținerea lucrătorilor migranți angajați în Austria ai căror copii au reședința în alte state membre. În cazul de față, situația este inversă, întrucât copilul aflat în întreținere s-a bucurat de dreptul de a circula și de a locui liber într-un alt stat membru, iar reclamanta nu este o persoană care se bucură de dreptul la liberă circulație în temeiul articolului 21 sau 45 TFUE.
- 93 În plus, se pare că, în Hotărârea din 13 octombrie 2022, DN (Recuperarea de prestații familiale) (C-199/21, EU:C:2022:789, punctele 33-38), care avea ca obiect reduceri fiscale pentru un copil care studia într-un alt stat membru, s-a considerat că, în scopul aplicării articolului 67 din Regulamentul nr. 883/2004, nu este determinant faptul că persoana care invocă aplicarea acestuia și-a exercitat anterior dreptul la liberă circulație, ci doar că dreptul la prestații familiale, dacă nu a fost exercitat anterior, poate fi acordat în conformitate cu legislația statului membru competent să le plătească. În prezenta cauză, reclamanta și-a exercitat dreptul respectiv în perioadele fiscale anterioare și acesta poate fi acordat în continuare pentru anul fiscal 2014 dacă dreptul Uniunii impune renunțarea la aplicarea articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04.
- 94 Cu toate acestea, se pare de asemenea că exercitarea dreptului la prestații familiale menționat în hotărârea citată la punctul anterior din prezenta cerere preliminară depindea de aspectul că persoana care invocă aplicarea Regulamentului nr. 883/2004 primește pensie din două state membre competente. În cazul de față, cu referire la plata sprijinului pentru mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus+, deși acest sprijin este cheltuit în statul membru în care se studiază, el

este plătit, conform criteriilor Comisiei, numai în țara de origine a studentului aflat în întreținere, în care locuiește și părintele acestuia. De asemenea, reclamanta realizează propriile venituri impozabile doar în Croația.

- 95 De asemenea, trebuie observat că articolul 2 din Regulamentul nr. 883/2004, care stabilește „persoanele reglementate” de acest regulament, nu include o condiție de ședere într-un alt stat membru diferit de statul de origine sau de exercitare anterioară a dreptului la liberă circulație. Acesta prevede doar că „se aplică resortisanților unuia dintre statele membre [...] care se află sau s-au aflat sub incidența legislației unuia sau mai multor state membre, precum și membrilor de familie [...] ai acestora”. Când reglementează noțiunea de „activitate salariată”, articolul 1 litera (a) din același regulament nu impune condiții privind locul de desfășurare a activității salariate și se limitează la a preciza că prin „activitate salariată” se înțelege „orice activitate sau situație echivalentă considerată ca atare, în aplicarea legislației de securitate socială din statul membru în care se desfășoară această activitate sau în care există situația echivalentă”.
- 96 Astfel, reclamanta este o persoană care desfășoară o activitate salariată în sensul articolului 1 litera (a) din Regulamentul nr. 883/2004, care a beneficiat de o deducere fiscală pentru un copil aflat în întreținere, care constituie prestație familială în sensul articolului 1 litera (z) din acest regulament, care este supusă legislației a cel puțin unui stat membru în sensul articolului 2 din regulamentul menționat și care solicită acordarea unei deduceri fiscale pentru un membru de familie aflat în întreținere, care i-a fost refuzată din cauza plății unui sprijin pentru stabilirea reședinței într-un alt stat membru, în sensul articolului 67 din regulamentul menționat.
- 97 Prin urmare, este posibil ca aceste dispoziții să fie redactate în mod suficient de deschis pentru a permite încadrarea cazului reclamantei în domeniul de aplicare al Regulamentului nr. 883/2004 și pentru ca articolul 67 din acesta să poată fie interpretat în sensul că reclamantei trebuie să i se acorde o deducere fiscală pentru un copil care a beneficiat de măsuri de mobilitate în cadrul programului Erasmus+ și care a locuit într-un alt stat membru în scopul învățării, ca și cum nu ar fi beneficiat de aceste măsuri.
- 98 Dacă ar putea fi adoptată o astfel de interpretare, aceasta ar neutraliza întreaga examinare a proporționalității (și rezultatul discriminatoriu) a obstacolului în calea dreptului la liberă circulație al studenților Erasmus+ în temeiul articolelor 18, 20 și 21 TFUE, astfel cum s-a susținut anterior, întrucât ar permite ca „nimeni să nu fie pedepsit” în ceea ce privește obținerea de prestații familiale „doar pentru că el sau un membru al familiei sale și-a exercitat dreptul la liberă circulație” garantat de TFUE. În acest fel, domeniul de aplicare al Regulamentului 883/2004 s-ar suprapune cu cel al TFUE și cu obiectivele acestuia.
- 99 Trebuie remarcat că regulamentele privind coordonarea sistemelor de securitate socială se aplică și studenților în calitate de persoane asigurate în cel puțin un stat membru. Dacă, în conformitate cu articolul 2 din Regulamentul nr. 883/2004, se

consideră că acesta se aplică numai persoanelor care au exercitat anterior o anumită libertate de circulație garantată de TFUE, atunci copilul reclamantei este o persoană vizată de regulament în sensul articolului menționat, iar reclamanta ar putea fi considerată de regulament membru de familie al unei persoane care și-a exercitat libertatea de circulație.

- 100 În această privință, se poate observa că deja în Hotărârea din 16 iulie 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, punctele 25-28), s-a statuat că un membru de familie al unei persoane care și-a exercitat dreptul la liberă circulație poate invoca protecția prestațiilor familiale în țara sa de reședință în conformitate cu Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați și cu familiile acestora care se deplasează în cadrul Comunității (JO 1971, L 149, p. 2, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 26), predecesor al Regulamentului nr. 883/2004, chiar dacă membrul familiei nu și-a exercitat personal dreptul la liberă circulație și are reședința obișnuită în statul membru de cetățenie.
- 101 Totuși, în speță, se pune problema dacă reclamanta, în calitate de astfel de membru de familie, nu poate obține, astfel cum se arată în Hotărârea Hughes din 16 iulie 1992, citată anterior, un „drept derivat” la prestații familiale din dreptul la prestații familiale al studentului aflat în întreținere în calitate de persoană care și-a exercitat dreptul la liberă circulație. Singura modalitate de a stabili un astfel de „drept derivat” este de a se considera că, în conformitate cu articolul 10 alineatul (20) din ZPD/04, sprijinul pentru mobilitate acordat în cadrul programului Erasmus+ nu a fost imposabil în cazul studentului aflat în întreținere care și-a exercitat dreptul la liberă circulație și, prin urmare, ar trebui să rămână neutru din punct de vedere fiscal și pentru părintele studentului aflat în întreținere și, prin urmare, în ceea ce o privește pe reclamantă, ar trebui să se renunțe la aplicarea articolului 36 alineatele (1) și (4) din ZPD/04 în cazul deducerii pentru studentul aflat în întreținere.
- 102 Totodată, se pare de asemenea că sensul dispoziției de la articolul 67 din Regulamentul nr. 883/2004 nu impune ca anumite drepturi la prestații familiale să fie acordate unei persoane ca drepturi „derivate” din alte drepturi care i-au fost acordate acesteia sau unui membru al familiei sale în cadrul exercitării unei anumite libertăți de circulație, ci că această dispoziție conține, de fapt, un drept „negativ” la respectarea drepturilor sale dobândite, ca și cum nici aceasta, nici membrii familiei sale nu ar fi exercitat dreptul la libera circulație garantat de TFUE.
- 103 În consecință, în cazul în care Curtea ar ajunge la concluzia că Regulamentul nr. 883/2004 este aplicabil în prezenta cauză, deși Ustavni sud (Curtea Constituțională) are îndoieli în această privință, aceasta formulează a doua întrebare preliminară.

- 104 În vederea pronunțării hotărârii privind cererea de decizie preliminară, în anexa la cerere au fost depuse copii ale ordonanțelor date de Upravni sud u Osijeku (Curtea Administrativă din Osijek) și Ustavni sud (Curtea Constituțională).

DOCUMENT DE LUCRU