

Kohtuasi C-277/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

28. aprill 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi konstitutsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. aprill 2023

Kaebaja:

E.P.

Vastustaja:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Põhikohtuasja ese

Kaebus põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks, mille Horvaatia kodanik E.P. esitas muu hulgas Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi maksuasutus) otsuse peale, milles kõnealune asutus määras kohustuse tasuda tulumaks ja kohalik tulumaksulisa 2014. aasta eest nii, et jättis arvestamata E.P. õiguse tulumaksu personaalsele mahaarvamisele lapse A.B. kui ülalpeetava pereliikme eest, kes üliõpilasena kasutas vaba liikumise ja õppimise eesmärgil teises liikmesriigis elamise õigust ja sai akadeemilisel aastal 2014/2015 Soome Y ülikoolilt õpirändega seotud toetust programmi Erasmus+ tagastamatutest vahenditest teise astme õpinguteks teises Euroopa Liidu liikmesriigis (Soome Vabariigis) summas, mis ületas Horvaatia õigusnormides ette nähtud piirmäära aastase tulumaksu personaalse mahaarvamise õiguse kasutamiseks ülalpeetava pereliikme eest.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Taotlus tõlgendada liidu õigust Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel, milles palutakse tõlgendada ELTL artikleid 18, 20 ja 21 ning artikli 165 lõike 2 teist taanet, samuti Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 883/2004 sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta (EÜT 2002, L 166, lk 1; ELT eriväljaanne 05/05, lk 72) (edaspidi „määrus nr 883/2004“) artiklit 67.

Eelotsuse küsimused

I. Kas ELTL (ELT 2016, C 202, lk 1) artikleid 18, 20, 21 ja artikli 165 lõike 2 teist taanet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kaotab lapsevanem õiguse suurendada tulumaksu mahaarvamise aastast põhisummat ülalpeetava lapse eest seetõttu, et kõnealusele lapsele – ülalpeetava üliõpilasena, kes kasutas vaba liikumise ja õppimise eesmärgil teises liikmesriigis elamise õigust ja kasutas seoses sellega liikmesriigi rakendusaktide alusel vahendeid, mis on ette nähtud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 11. detsembri 2013. aasta määruse (EL) nr 1288/2013, millega luuakse „Erasmus+“: liidu haridus-, koolitus-, noorte- ja spordiprogramm ning tunnistatakse kehtetuks otsused nr 1719/2006/EÜ, nr 1720/2006/EÜ ja nr 1298/2008/EÜ (ELT 2013, L 347, lk 50) artikli 6 lõike 1 punktis a madala või keskmise elukallidusega liikmesriigist pärit üliõpilaste õpirändeks kõrge keskmise elukallidusega liikmesriiki, määratletuna Euroopa Komisjoni kriteeriumite kohaselt kõnealuse määruse artikli 18 lõike 7 alusel – maksti õpirände toetamise raames toetust, mis ületas fikseeritud piirmäära?

II. Kas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 883/2004 sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta (EÜT 2002, L 166, lk 1; ELT eriväljaanne 05/05, lk 72) artiklit 67 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kaotab lapsevanem õiguse suurendada tulumaksu mahaarvamise aastast põhisummat ülalpeetava üliõpilase eest, kes teises liikmesriigis õppimise ajal kasutas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 11. detsembri 2013. aasta määruse (EL) nr 1288/2013, millega luuakse „Erasmus+“: liidu haridus-, koolitus-, noorte- ja spordiprogramm ning tunnistatakse kehtetuks otsused nr 1719/2006/EÜ, nr 1720/2006/EÜ ja nr 1298/2008/EÜ (ELT 2013, L 347, lk 50) artikli 6 lõike 1 punkti a kohaselt õpirände toetust?

Liidu õigusnormid

ELTL artikli 6 punkt e, artikkel 18, artikli 20 lõike 2 punkt a, artikli 21 lõige 1 ja artikli 165 lõike 2 teine taane

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 11. detsembri 2013. aasta määruse (EL) nr 1288/2013, millega luuakse „Erasmus+“: liidu haridus-, koolitus-, noorte- ja

spordiprogramm ning tunnistatakse kehtetuks otsused nr 1719/2006/EÜ, nr 1720/2006/EÜ ja nr 1298/2008/EÜ (ELT 2013, L 347, lk 50) artikli 6 lõike 1 punkt a, artikli 18 lõige 7, artikli 27 lõige 12, artikkel 35 ja artikli 36 lõige 3

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiivi 2004/38/EÜ, mis käsitleb Euroopa Liidu kodanike ja nende pereliikmete õigust liikuda ja elada vabalt liikmesriikide territooriumil ning millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 1612/68 ja tunnistatakse kehtetuks direktiivid 64/221/EMÜ, 68/360/EMÜ, 72/194/EMÜ, 73/194/EMÜ, 75/34/EMÜ, 75/35/EMÜ, 90/364/EMÜ, 90/365/EMÜ ja 93/96/EMÜ (ELT 2004, L 158, lk 77; ELT eriväljaanne 05/05, lk 46), artikli 2 lõige 2, artikli 3 lõige 1, artikli 7 lõike 1 punkt c ja artikkel 24

Määruse nr 883/2004 artikli 1 punktid a ja z ning artiklid 2, 7 ja 67

Liikmesriigi õigusnormid

Horvaatia Vabariigi põhiseadus (Ustav Republike Hrvatske)

- 1 Horvaatia Vabariigi põhiseaduse (Ustav Republike Hrvatske) (*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; edaspidi „põhiseadus“) artikli 14 kohaselt on Horvaatia Vabariigis igapäevaelus õigused ja vabadused sõltumata muu hulgas sotsiaalsest päritolust, ühiskondlikust positsioonist või muudest omadustest. Kõik on seaduse ees võrdsed.
- 2 Põhiseaduse artikkel 48 tagab omandiõiguse, artiklis 51 on aga sätestatud, et igaüks on kohustatud panustama avaliku sektori kulutustesse vastavalt oma majanduslikele võimalustele ning et maksusüsteemi aluseks on võrdsuse ja õigluse põhimõtted.
- 3 Põhiseaduse artikli 64 kohaselt on lapsevanemad kohustatud oma lapsi kasvatama, ülal pidama ja koolitama ning neil on õigus ja vabadus oma laste kasvatuse üle ise otsustada.
- 4 Põhiseaduse artikkel 141c reguleerib teatavaid liidu õigusega seotud küsimusi, nagu selle õiguse võrdväarsuse, esimuse ja vahetu kohaldamise põhimõtted, artiklis 141d on aga määratletud Horvaatia kodanike kui Euroopa Liidu kodanike õigused, sealhulgas vaba liikumise ja kõigi liikmesriikide territooriumil viibimise õigus ning nende õiguste kasutamise viis.

2004. aasta tulumaksuseadus (Zakon o porezu na dohodak iz 2004)

- 5 Tulumaksuseaduse (Zakon o porezu na dohodak) (*Narodne novine*, nr 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 ja 148/13; edaspidi „ZPD/04“) I jaotis „Üldsätted“ redaktsioonis, mis oli kohaldatav põhikohtuasja asjaoludel, sisaldas peatükki 4 „Maksustatav väärtus“, mille artikli 6 lõikes 1 oli sätestatud, et residendi tulumaksuga maksustamisel on maksustatavaks väärtuseks töötamisest ja füüsilisest isikust ettevõtjana

tegutsemisest (selle artikli lõike 3 kohaselt), varast ja varalistest õigustest, kapitalist, kindlustusest ja muu riigis või välismaal sissetulekust saadud tulu koondsumma (piiramatu maksukohustus), mida on vähendatud seaduse artiklis 36 ja/või artiklis 54 ettenähtud personaalse mahaarvamise võrra.

- 6 Selle jaotise peatükk 8 „Tulud, mida ei maksustata tulumaksuga“ sisaldas artikli 10 lõike 1 punkte 12, 13, 14, 18 ja 20, milles oli sätestatud, et tulumaksuga ei maksustata muu hulgas keskkoolides, kolledžites, kõrgkoolides ja ülikoolides formaalharidust omandavate õpilaste ja üliõpilaste stipendiume kokku kuni teatud summani; kolledžites, kõrgkoolides ja ülikoolides formaalharidust omandavate üliõpilaste, doktorantide ja järel doktorantide stipendiume, mille vahendid tulevad Horvaatia riigieelarvest, ning stipendiume, mida makstakse või mis antakse liidu eelarvest kõrgkoolides formaalharidust omandavatele üliõpilastele ja mis on reguleeritud eraldi rahvusvahelistes lepingutes; spordistipendiume, mida makstakse eraldi õigusnormide alusel sportlastele spordikoolides, kuni kindlaksmääratud summani; stipendiume, mis antakse kõrgkoolides formaalharidust omandavatele selliste avalike konkursside raames väljavalitud üliõpilastele, milles võivad võrdsetel tingimustel osaleda kõik üliõpilased, ja mida maksavad stipendiumite maksmise eesmärgil asutatud fondid või ajutised fondid, institutsioonid ja muud asutused, mis on registreeritud Horvaatias kasvatusharidusvaldkonnas või teadus-uurimisvaldkonnas ja mis tegutsevad eraldi õigusnormide alusel; samuti sissetulek liidu vahenditest ja programmidest saadud tagastamatutest toetustest, mis on saadud Horvaatias akrediteeritud asutuste kaudu vastavalt liidu reeglitele, mis käsitlevad liidu programmide ning kutsehariduse ja -koolituse fondide raames õpirändega seotud tegevuste elluviimist, kooskõlas komisjoni finantsmäärusega, kuni teatud summani.
- 7 ZPD/04 IV jaotise „Personaalne mahaarvamine ehk maksuvaba tulu“ artikli 36 lõige 1 nägi muu hulgas ette, et residendi kõnealuse seaduse artikli 5 kohaselt saadud tulu kogusummast arvatakse maha personaalse mahaarvamise põhisumma ehk 2200,00 Horvaatia kunat iga maksuarvestusperioodi kuu eest. Artikli 36 lõike 2 punkt 2 sätestas muu hulgas, et residendid võivad lõikes 1 määratletud personaalse mahaarvamise summat suurendada juhul, kui neil on ülalpeetavaid lapsi, 0,5 mahaarvamise põhisumma võrra esimese lapse eest ja 0,7 mahaarvamise põhisumma võrra teise lapse eest. Artikli 36 lõige 3 nägi muu hulgas ette, et maksustamisperioodi jooksul on residendil töötasu tulumaksu avansiliste maksete arvestamisel seaduse artikli 45 kohaselt õigus personaalsele mahaarvamisele, mis on määratletud selle artikli lõigetes 1 ja 2. Artikli 36 lõikes 4 on muu hulgas sätestatud, et ülalpeetavad pereliikmed ja ülalpeetavad lapsed on füüsilised isikud, kelle maksustatav sissetulek, maksuvaba sissetulek ja muud sissetulekud, mida kõnealuse seaduse tähenduses ei loeta tuluks, ei ületa aastas viiekordset personaalse mahaarvamise põhisummat, mis on ette nähtud selle artikli lõikes 1. Artikli 36 lõige 5 nägi ette, et erandina lõikest 4 ei võeta pereliikmete ja ülalpeetavate laste eest arvestatava personaalse mahaarvamise õiguse kindlakstegemisel arvesse sissetulekut, mis on saadud eraldi õigusnormide alusel sotsiaaltoetusena, lapsetoetusena, sünnitoetusena, vastsündinu lapsehooldustoetusena ja pärast vanema surma makstava toitjakaotuspensionina.

Artikli 36 lõige 7 nägi ette, et lasteks selle artikli lõike 2 tähenduses loetakse lapsed, keda peavad muu hulgas üleval vanemad, samuti lapsed pärast seda, kui nad on lõpetanud formaalhariduse ja kuni esimesele töökohale asumiseni, kui nad on registreeritud Hrvatski zavod za zapošljavanje (Horvaatia tööhõiveamet).

- 8 ZPD/04 VII jaotis „Eritoetused, vabastused ja soodustused“ sisaldas peatükki 2 „Eritoetused abi saavatele piirkondadele [...]“ ja selle peatüki artikli 54 lõige 1 nägi muu hulgas ette, et residentide puhul, kelle elukoht ja harilik viibimiskoht on omavalitsusüksustes, mis on liigitatud abi saavateks piirkondadeks Horvaatia regionaalset arengut käsitlevate eraldi õigusnormide kohaselt, on personaalse mahaarvamise põhisumma selle seaduse artikli 36 lõike 1 erandina 2700,00 Horvaatia kunat kuus maksukohustuslastele, kelle elukoht ja viibimiskoht on II rühma liigitatud kohalikus omavalitsuses. Artikli 54 lõige 2 nägi muu hulgas ette, et residentide puhul määratakse personaalse mahaarvamise summa ülalpeetavate pereliikmete ja laste eest kindlaks artikli 54 lõikes 1 sätestatud personaalse mahaarvamise põhisumma alusel, kasutades artikli 36 lõike 2 punktis 2 ettenähtud koefitsienti, kui nende pereliikmete ja laste elukoht ja harilik viibimiskoht on abi saava piirkonna territooriumil artikli 54 lõike 1 tähenduses.

2016. aasta tulumaksuseadus (Zakon o porezu na dohodak iz 2016)

- 9 Tulumaksuseaduse (Zakon o porezu na dohodak) (*Narodne novine*, nr 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 ja 151/22, edaspidi „ZPD/16“) artikli 14 „Personaalse mahaarvamise summa arvestamine“ lõige 1 näeb ette, et personaalse mahaarvamise baassumma on 331,81 eurot. Selle artikli lõikes 2 on sätestatud, et personaalse mahaarvamise põhisumma ja personaalse mahaarvamise osad, sealhulgas ülalpeetavate pereliikmete ja laste eest, arvestatakse kindlaksmääratud koefitsientide ja selle artikli lõikes 1 viidatud baassumma abil. Selle artikli lõige 4 sätestab, et resident võib selle artikli lõikes 2 ettenähtud personaalse mahaarvamise põhisummat suurendada koefitsiendi kohaselt, mis muu hulgas on 0,7 ehk 232,27 eurot ülalpeetavate pereliikmete ja esimese lapse eest ning 1,0 ehk 331,81 eurot teise ülalpeetava lapse eest. Selle artikli lõige 8 sätestab, et maksukohustuslase personaalse mahaarvamise summa koosneb personaalse mahaarvamise põhisummast, mida on suurendatud personaalse mahaarvamise osade ja summade võrra, millele maksukohustuslasel on õigus seaduses ZPD/16 sätestatud tingimustel.
- 10 ZPD/16 artikkel 17 „Personaalse mahaarvamise määramise tingimused“ sätestab, et ülalpeetavad pereliikmed ja ülalpeetavad lapsed on füüsilised isikud, kelle maksustatav sissetulek, maksuvaba sissetulek ja muud sissetulekud, mida seaduse ZPD/16 tähenduses ei loeta tuluks, ei ületa aastas viiekordset personaalse mahaarvamise põhisummat, mis on ette nähtud selle seaduse artikli 14 lõikes 3. Artikli 17 lõike 2 punkt 10 näeb ette, et erandina artikli 17 lõikest 1 ei võeta ülalpeetavate isikute eest arvestatava personaalse mahaarvamise õiguse arvestamisel arvesse sissetulekut, mis on saadud eraldi õigusnormide alusel sotsiaaltoetusena, muu hulgas stipendiume, õpitulemuste eest õpilastele ja üliõpilastele riigieelarvest makstavaid auhindu ning Euroopa Liidu eelarvest,

fondidest ja programmidest hariduse ja täiendõppe jaoks makstavaid tagastamatuid vahendeid, mis on reguleeritud eraldi õigusnormide ja rahvusvaheliste lepingutega.

Diskrimineerimisega võitlemise seadus (Zakon o suzbijanju diskriminacije)

- 11 Diskrimineerimisega võitlemise seaduse (Zakon o suzbijanju diskriminacije) artikkel 1 „Seaduse eesmärk“ (*Narodne novine*, nr 85/08 ja 112/12, edaspidi „ZSD“) näeb ette, seadus tagab võrdõiguslikkuse kaitse ja edendamise, tekitab tingimused võrdsete võimaluste loomiseks ja reguleerib kaitset diskrimineerimise eest muu hulgas rahvusliku või sotsiaalse päritolu, varalise olukorra, hariduse, sotsiaalse staatuse, perekonnaseisu või vanuse alusel. Diskrimineerimine on mistahes isiku ja temaga perekondlikes või muudes sidemetes olevate isikute panemine vähem soodsasse olukorda muu hulgas eespool nimetatud kaalutluste alusel.
- 12 ZSD artikkel 2 „Otsene ja kaudne diskrimineerimine“ sätestab ühest küljest, et otsene diskrimineerimine on käitumine, mis on tingitud ühest ZSD artikli 1 lõikes 1 nimetatud kaalutlusest ja mis paneb, on pannud või võib panna kõnealuse isiku vähem soodsasse olukorda võrreldes teise võrreldavas olukorras oleva isikuga, ning teisest küljest, et kaudne diskrimineerimine toimub siis, kui näiliselt neutraalne õigusnorm, kriteerium või praktika paneb või võib panna kõnealused isikud ZSD artikli 1 lõikes 1 nimetatud põhjustel vähem soodsasse olukorda kui teised võrreldavas olukorras olevad isikud, välja arvatud juhul, kui sellist sätet, kriteeriumi või praktikat saab objektiivselt põhjendada legitiimse eesmärgiga ning vahendid selle saavutamiseks on sobivad ja vajalikud.
- 13 ZSD artikkel 8 „Kohaldamisala“ sätestab, et see seadus kehtib kõigile riigiasutustele, kohaliku ja piirkondliku omavalitsuse asutustele, avalikku võimu teostavatele juriidilistele isikutele ning kõigile juriidilistele ja füüsilistele isikutele, eelkõige muu hulgas hariduse, teaduse ja spordi valdkonnas.
- 14 ZSD artikkel 9 „Diskrimineerimiskeeld ja erandid diskrimineerimiskeelust“ näeb ette, et keelatud on diskrimineerimine igasugusel kujul, aga erandina ei ole diskrimineerimine vähem soodsasse olukorda panemine muu hulgas sotsiaalpoliitiliste meetmete rakendamisega raskemas majanduslikus või sotsiaalses olukorras olevatele inimestele või leibkondadele tingimusel, et sellised meetmed ei too kaasa otsest või kaudset diskrimineerimist soo, seksuaalse sättumuse, rassi, nahavärvi, etnilise kuuluvuse, religioosete veendumuste või puude alusel.

Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 15 Kaebaja on Horvaatia kodanik, kes on kohustatud maksma seal tulumaksu ja kohalikku tulumaksulisa. Ta elab Horvaatia abi saavas piirkonnas, mis on liigitatud II rühma kohalike ja piirkondlike (regionaalsete) omavalitsusüksuste arenguastme järgi liigitamise otsuse (*Narodne novine*, nr 158/13) alusel, seoses

millega on tal õigus teatavatele maksusoodustustele, mis on määratletud ZPD/04 VII jaotise peatükis 2. Kaebaja on abielus, kahe ülalpeetava lapse ema ja saab oma peamise sissetuleku töötasust. Varasematel maksustamisperioodidel kuni aastani 2014 kasutas kaebaja mahaarvamise põhisumma suurendamise õigust ülalpeetava lapse eest, kes analüüsitaval ajal oli teise astme üliõpilane Y ülikoolis.

- 16 8. detsembril 2014 sõlmiti Y ülikooliga Erasmus+ õpirände leping õppeaastaks 2014/15 (edaspidi „Erasmus+ leping“). Selle lepingu artikkel 3.5 sätestab, et ülalpeetavatele lapsele antud õpirändega seotud toetus viiekuuseks viibimiseks teise astme ülikooliõpingutel teises Euroopa Liidu liikmesriigis, konkreetselt Soome Vabariigis, oli 2300,00 eurot ehk 460,00 eurot 30 päeva ehk ühe kuu kohta Soomes õpirändel viibimise ajaks. Enne Soome õpingutele sõitmist, 2014. aasta lõpus maksis Y ülikool ülalpeetavale lapsele Erasmus+ vahenditest selle toetuse ettemaksuna välja 1840,00 eurot, mis asjakohast vahetuskursi kasutades ületab ilmselgelt õigusnormides ettenähtud piirmäära, milleks on 11 000,00 Horvaatia kunat.
- 17 Kui kaebaja oli esitanud tuludeklaratsiooni 2014. aasta eest, selgus, et ta peab tulumaksu ja kohalikku tulumaksulisa juurde maksma, mitte aga, nagu kaebaja eeldas, ei saa tagasi enamaksud tulumaksu ja kohalikku tulumaksulisa – seda ainuüksi seetõttu, et arveldusperioodi eest 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 ei olnud tal ZPD/04 artikli 36 lõigete 4 ja 5 kohaselt õigust personaalsele mahaarvamisele ülalpeetava lapse ehk A.B. eest, sest A.B. sissetulek oli 2014. aastal suurem kui 11 000,00 Horvaatia kunat.
- 18 Täpsemalt ilmneb Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi maksuasutus) 27. juuli 2015. aasta otsusest (edaspidi „vaidlustatud maksuotsus“), et 2014. aastal sai ta tulu töötasuna 218 409,00 Horvaatia kunat ja muud tulu 3674,59 Horvaatia kunat ehk kokku oli tema maksustatav aastatulu 223 083,78 Horvaatia kunat, millest arvati maha aastane mahaarvatav tulumaksuvaba summa ehk 48 600,00 Horvaatia kunat ja maksubaasiks määrati 174 483,78 Horvaatia kunat. Kohaldades astmelist tulumaksumäära 12%, 25% ja 40% ning kohaliku tulumaksulisa määra 5%, määrati kaebajale tulumaksukohustus kokku 50 521,51 Horvaatia kunat ja kohalik tulumaksulisa kokku 2525,08 Horvaatia kunat. Et juba enne vaidlustatud otsuse tegemist võeti töötasu väljamaksmisel 2014. aasta eest maksustatavast summast maha tulumaksu ja kohaliku tulumaksulisa avansilisi makseid kogusummas 48 487,25 Horvaatia kunat, pandi kõnealuse otsusega kaebajale kohustus tasuda tulumaksu vahe summas 4560,34 Horvaatia kunat. Kuigi kaebaja tõi esile, et tal on kaks last ehk kaks ülalpeetavat pereliiget, ei ole vaidlustatud maksuotsuse alusel võimalik kindlaks teha, kuidas arvutas Porezna uprava (maksuasutus) välja aastase mahaarvamise põhisumma suuruses 48 600,00 Horvaatia kunat.
- 19 Kaebaja kaebas vaidlustatud maksuotsuse edasi Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatskele (Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi vaiete menetlemise osakond), kes

jättis oma 17. juuli 2019. aasta otsusega (edaspidi „teise astme vaidlustatud otsus“) kaebuse alusetuna rahuldamata.

- 20 Seejärel kaebas kaebaja teise astme vaidlustatud otsuse halduskohtumenetluses edasi Upravni sud u Osijekule (Osijeki halduskohus), kes jättis oma 30. jaanuari 2020. aasta otsusega (edaspidi „esimese astme kohtuotsus“) kaebuse alusetuna rahuldamata.
- 21 Kaebaja kaebas seejärel esimese astme kohtuotsuse edasi Visoki upravni sud Republike Hrvatskele (Horvaatia kõrgeim halduskohus), kes jättis oma 20. jaanuari 2021. aasta otsusega (edaspidi „kõrgeima halduskohtu otsus“) kaebuse rahuldamata.
- 22 Kaebaja esitas kaebuse põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks Ustavni sud Republike Hrvatskele (Horvaatia Vabariigi konstitutsioonikohus), kes esitas eelotsusetaotluse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 23 Teise astme haldusmenetluses esitatud vaides väitis kaebaja, et rikutud on liidu õiguses ettenähtud diskrimineerimiskeelu põhimõtet, inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni ning seadust ZSD, lähtudes lapse kui programmi Erasmus+ õpirände toetamise meetmest abisaaja staatusest.
- 24 Põhimõtteliselt väitis kaebaja, et tõlgendus, mille kohaselt kaotab ta õiguse suurendada mahaarvamise põhisummat ülalpeetava lapse eest, on ebamõistlik, sest programmist Erasmus+ makstav õpirände toetus tuleks lugeda sihtotstarbeliseks ja tagastamatuks sotsiaalabiks, mis makstakse välja eraldi õigusnormide alusel ZPD/04 artikli 36 lõike 5 tähenduses, ja seetõttu ei tohiks seda toetust kõnealuse õigusnormi kohaselt mahaarvamiseõiguse arvestamisel arvesse võtta. Kaebaja selgitas, et nende vahendite suurus arvestatakse komisjoni kriteeriumide alusel ja seetõttu toetatakse õpirände kulusid ainult osaliselt – vastavalt vastuvõtva liikmesriigi majandusliku ja ühiskondliku arengu tasemele. Kaebaja rõhutas, et see toetus ei kujuta endast ei lapse maksustatavat tulu ega sissetulekut, tänu millele oleks kaebaja ülalpidamiskohustusest vabastatud või mis seda kohustust olulisel määral leevendaks, sest juba üliõpilase majutus Soomes maksis 390,00 eurot kuus ja nii jäi lapselt õpirände toetusest kuus alles vaid 70,00 eurot. Samas on üldteada, et toidu- ja transpordikulud ja muu elukallidus on Soomes märksa kõrgem kui see oleks siis, kui laps õpiks Horvaatias. Seetõttu väitis kaebaja, et ainuüksi liidu territooriumil õpirände toetamise vahendite kasutamise tõttu pandi ta vähem soodsasse olukorda ja eelkõige, et ta on vähem soodsas olukorras võrreldes Horvaatia maksuresidentidega, kelle lapsed said programmi Erasmus+ raames toetust õpinguteks teistes liikmesriikides, nagu näiteks Bulgaaria või Ungari, mille puhul oli samalaadne õpirände toetus 360,00 eurot kuus, ehk väljamakstud ettemaks, mis on 80% toetuse kogusummast, oli väiksem kui 11 000,00 Horvaatia kunat, tänu millele ei kaotanud nende üliõpilaste

vanemad, erinevalt kaebajast, ülalpeetava lapse eest mahaarvamise põhisumma suurendamise õigust.

- 25 Sellise maksumeetmega kaasneva materiaalse koormuse eproportsionaalse olemuse kohta selgitas kaebaja, et õpirände käsitlemine kirjeldatud viisil tõi kaasa olukorra, kus ta kaotab peale maksusumma 4560,34 Horvaatia kunat, mille ta teab tasuma, ka õiguse maksutagastusele summas 4500,00 Horvaatia kunat, mida ta varem sai II rühma liigitatud Horvaatia abi saava piirkonna elanikuna, seoses millega on kahju kogusumma, mida ta kandis seoses vaidlustatud maksumeetmega, rohkem kui 9000,00 Horvaatia kunat, lisaks muudele kuludele, mida ta kandis seoses lapse õpingutega Soomes.
- 26 Ministarstvo financija (rahandusministeerium) märkis teise astme haldusmenetluses, et ei saa rääkida stipendiumi saavate laste vanemate panemisest vähem soodsasse olukorda, sest vahendite väljamaksmine programmi Erasmus+ raames ei ole loetletud tuluna, mis jäetakse arvestamata ülalpeetava pereliikme staatuse määramisel ZPD/04 artikli 36 lõike 5 kohaselt.
- 27 Halduskohtumenetluses märkis kaebaja lisaks, et 2018. aastal muutis seadusandja analüüsivat ZPD/04 artikli 36 lõiget 5, sätestades ZPD/16 artikli 17 lõikes 2, et ülalpeetavate pereliikmete eest mahaarvamise põhisumma suurendamise õiguse kindlakstegemisel ei võeta arvesse Euroopa Liidu eelarvest, fondidest ja programmidest hariduse ja täiendõppe jaoks makstavaid stipendiume ja tagastamatuid vahendeid. Kaebaja viitas ka määruse nr 1288/2013 põhjendusele 40, mis sisaldab soovitusi vabastada Erasmus+ programmi raames makstud tagastamatud rahalised vahendid ja rahaline toetus maksustamisest või sotsiaalkuludest. Kaebaja rõhutas ka põhiseaduse (Ustav) artiklist 141c tuleneva kohustuse rikkumist.
- 28 Ministarstvo financija (rahandusministeerium) rõhutas halduskohtumenetluses, et peab kaebust teise astme vaidlustatud otsuses nimetatud põhjustel alusetuks.
- 29 Upravni sud u Osijeku (Osijeki halduskohus) jättis kaebuse esimeses astmes tehtud kohtuotsuses rahuldamata, sest ta liigitas õpirände toetuse programmi Erasmus+ stipendiumiks ja stipendiumid ei ole ZPD/04 artikli 36 lõikes 5 nimetatud tuludena, mis jäetakse arvesse võtmata ülalpeetavate lapse eest mahaarvamise põhisumma suurendamise õiguse kindlaksmääramisel. Diskrimineerimisväite kohta kinnitas kohus pärast ZSD artiklite 2 ja 9 analüüsimist, et ZPD/04 artikli 36 lõikes 4 ettenähtud piirmäär (summas 11 000,00 Horvaatia kunat) on sotsiaalpoliitiline meede, mis ei ole diskrimineeriv, sest sellel on legitiimne eesmärk ning selle eesmärgi saavutamise vahendid on asjakohased ja vajalikud. Väidete puhul hilisemate seadusemuudatuste kohta seda toetust saavate laste vanemate maksualase kohtlemise valdkonnas leidis kohus, et see õigusnorm ei kehtinud vaidlustatud maksuotsuse tegemise ajal, ning määruse nr 1288/2013 põhjenduse 40 kohta leidis kohus, et see ei ole õiguslikult siduv.

- 30 Esimese astme otsuse peale esitatud kaebuses kordas kaebaja juba varasemas menetlusetapis esitatud väiteid, eelkõige seda, et selles otsuses ei kontrollitud konkreetse juhtumi asjaoludes lähtudes diskrimineerimist ega tõendatud maksimeetme legitiimset eesmärki.
- 31 Visoki upravni sud (Horvaatia kõrgeim halduskohus) jättis kaebuse rahuldamata, põhimõtteliselt korrates esimese astme otsuse väiteid ZPD/04 artikli 36 lõigete 4 ja 5 tõlgendamise kohta, lisaks märkis kohus diskrimineerimise keelu rikkumise väite kohta, et kaebaja ei viidanud halduskohtumenetluses konkreetsele diskrimineerimise alusele, mis oleks määratletud seaduses ZSD; liidu õiguse vahetu kohaldamise kohta aga märkis kohus, et direktiivi 1288/2013 põhjendus 40 ei pane seadusandjale mingeid kohustusi Erasmus+ programmist saadava õpirände toetuse maksualase käsitlemise kontekstis, ja lõpuks leidis kohus, et kaebaja puhul ei ole kohaldatav liidu direktiiv, mis reguleerib nende üliõpilaste õigusi, kes viibivad õpingutel Euroopa Liidus, kuid on pärit kolmandatest riikidest.
- 32 Kaebaja esitas teise astme otsuse peale kaebuse põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks Ustavni sudile (konstitutsioonikohus) ja väitis kaebuses, et vaidlustatud üksikaktid rikuvad tema õigust õiglasele kohtumenetlusele, mis on tagatud põhiseaduse (Ustav) artikli 29 lõikes 1 ja EIÕK artikli 6 lõikes 1, ning õigust omandi austamisele, mis on tagatud põhiseaduse (Ustav) artikli 48 lõikes 1 ja EIÕK protokoll nr 1 artiklis 1, seaduse ees võrdsuse põhiseadusliku tagatise (diskrimineerimise keelu) kontekstis, mis sisaldub põhiseaduse (Ustav) artiklis 14 ja EIÕK artiklis 14, ja riigihaldusasutuste üksikaktide seaduslikkuse põhiseaduslikku tagatist, mis tuleneb põhiseaduse (Ustava) artikli 19 lõikest 1.
- 33 Lisaks väidab kaebaja, et ZPD/04 artikli 36 lõikeid 1 ja 4 on kohaldatud valesti ja suhteliselt ebamõistlikult – kohaldamisviisi, mille kohaselt kaotab ta õiguse suurendada mahaarvamise põhisummat ülalpeetava lapse eest seetõttu, et lapsele on programmist Erasmus+ makstud õpirände toetust, mis ületab ettenähtud piirmäära. Kaebaja väidab, et tema puhul peaksid kohtud kohaldama ZPD/04 artikli 36 lõiget 5, mille kohta kohtud on esitanud teatavad põhjused, miks nad leiavad, et see artikkel ei ole kaebaja juhtumi korral kohaldatav, olles teinud kindlaks, et stipendiumid ei kuulu ZPD/04 artikli 36 lõikes 5 nimetatud soorituste hulka, mis tuleb jätta arvesse võtmata ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 piirmäära arvutamisel.

Eelotsusetaotluse esitamise põhjuste lühikokkuvõte

- 34 Võttes arvesse, et puudub asjakohane Euroopa Kohtu praktika (CILFIT-kriteeriumide tähenduses) diskrimineerimise keelu rikkumise kohta või selliste maksimeetmete ebaproportsionaalsuse kohta, mis on seotud Erasmus+ programmi eeliseid kasutavate üliõpilaste õpirändega, ei ole Ustavni sudil (konstitutsioonikohus) võimalik kindlaks teha, kas liidu õigus ja selle konkreetsete õigusnormid on kaebaja puhul kohaldatavad. Seetõttu ei saa Ustavni sud (konstitutsioonikohus), kes on oma praktikas juba tuvastanud põhiseaduse (Ustav)

artikli 141c rikkumise juhtumil, kui kohtud ei ole kohaldanud kaebaja põhiseaduslike või seaduslike õiguste rikkumise üle otsustades liidu õigust õigesti, teha ilma Euroopa Kohtult eelotsuse saamiseta otsust põhiseaduse (Ustav) artikli 141c rikkumise väite kohta ega ka esitatud väidete kohta, et rikutud on põhiseaduse (Ustav) artikli 48 lõiget 1 ja EIÕK protokoll nr 1 artiklit 1 (analüüsituna kas eraldiseisvalt või koostoimes põhiseaduse (Ustav) artikliga 14 ja EIÕK artikliga 14).

A) VAIDLUSALUSED KÜSIMUSED ELTL ARTIKLITE 18, 20 ja 21 KOHALDAMISE KOHTA

1. Kas ELTL artiklid 18, 20 ja 21 ja nendega seotud teisene õigus on kaebaja suhtes kohaldatav?

- 35 Kaebaja laps kasutas käesoleval juhul kahtlemata ELi õigusega talle vahetult antud subjektiivsed õigusi ehk:
- õigus kasutada määrust nr 1288/2013 rakendavate liikmesriigi rakendusmeetmete alusel õpirännet, sõites õppima Soome ja saades toetust programmi Erasmus+ vahenditest summas, mis on määratletud Erasmus+ lepingus, liikmesriigi täitevasutuse kriteeriumite kohaselt, mille on eelnevalt kehtestanud komisjon, rakendades kõnealuse määruse artikli 18 lõiget 7;
 - ent samuti Euroopa Liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja viibida õpingute eesmärgil teises liikmesriigis ELTL artikli 20 lõike 2 punkti ja artikli 21 lõike 1 ning direktiivi 2004/38 artikli 7 lõike 1 punkti c kohaselt.
- 36 Kohtuasjades C-523/11, C-585/11, C-275/12 ja C-359/13 asus Euroopa Kohus seisukohale, et liikmesriigi õiguses kehtestatud takistuse korral hariduse teises liikmesriigis kättesaadavuse suhtes võivad õpilased ja üliõpilased viidata ELTL artiklitele 20 ja 21 ka liikmesriigi puhul, mille kodanikud nad on ja kus neil on elukoht või harilik viibimiskoht. Kohtuasjas C-75/11, mis puudutas üliõpilaste võimalusi saavutada transpordikulude hüvitamine Austrias, sedastas Euroopa Kohus, et kasutades ELTL artikliga 21 tagatud õigusi, võivad üliõpilased viidata diskrimineerimise keelu põhimõttele, mis sisaldub ELTL artiklis 18 (vt 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Austria, C-75/11, EU:C:2012:605, punktid 36–41).
- 37 Teisest küljest ei kasutanud kaebaja ise, kes väidab, et rikutud on põhiseaduse (Ustav) artiklist 141c tulenevat liidu õiguse vahetu kohaldamise ja sellest tulenevate subjektiivsete õiguste kaitsmise kohustust, üliõpilaste nimetatud põhiõigusi, samuti ei ole vaidlustatud maksumeedet, mis kohustab kaebajat tasuma maksukohustust, vastu võetud liidu õigusnorme, näiteks määrust nr 1288/2013 rakendades. Samuti ei ole kaebaja hõlmatud direktiivi 2004/38 kohaldamisalaga selle direktiivi artikli 2 lõike 2 ja artikli 3 lõike 1 kohaselt, sest ta ei ole pereliige, kes saadab õppijat õpingute ajal teises liikmesriigis (5. mai 2011. aasta kohtuotsus McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, punktid 30–43).

- 38 Kaebaja ei eita seda aga sugugi. Ta väidab, et teda on „tabanud karistus“ asjaolu tõttu, et tema laps kasutas üliõpilaste õpirände õigust, mille ta oli saanud Erasmus+ lepingu kohaselt, millega rakendatakse määrust nr 1288/2013 või ka vaba liikumise ja õpingute eesmärgil teises liikmesriigis viibimise põhiõigust ELTL artikli 20 lõike 2 punkti ja artikli 21 lõike 1 ning direktiivi 2004/38 artikli 7 lõike 1 punkti c alusel. Seega leiab kaebaja, et teda diskrimineeriti ELTL artikli 18 tähenduses kirjeldatud staatuse alusel, mille liidu õigus oli tema lapsele andnud.
- 39 Seetõttu on vaieldav, kas kaebaja saab viidata vahetult nimetatud liidu õigusaktidele, ja on võimalik, et kohtuasja asjaolude alusel on tegemist liikmesriigisisese olukorraga, mis ei kuulu ELTL kohaldamisalasse.
- 40 Tundub aga, et niisuguses olukorras nagu käesolev võib eespool esitatud tõlgendus viia ilmselgelt ebamõistliku tulemuseni, sest see võib välistada Euroopa Kohtu pädevuse (seda eirata) mitmete riiklike meetmete puhul, mis võivad takistada Euroopa Liidu toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste kasutamist või raskendada liidu õigusnormide rakendamist, ainult seetõttu, et vaidlusalust takistust reguleerib liikmesriigi õigus nii, et see ei puuduta formaalselt üksust, kes saab viidata liidu esmase ja teisese õiguse vahetule õigusmõjule, ehk tema pereliiget, kelle õiguslikule seisundile on omistatud ELi õigusega tagatud subjektiivsete õiguste kasutamise faktilised ja õiguslikud tagajärjed (27. jaanuari 2005. aasta otsus Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punkt 15)
- 41 Eeltoodu on kõige paremini näha just kaebaja puhul, sest kui konkreetne maksumeede paneks tema ülalpeetavale lapsele kohustuse tasuda tulumaks programmist Erasmus+ saadud õpirände toetuselt või kui laps kaotaks selle toetuse saamise tõttu õiguse mingile mahaarvamisele, saaks selline üliõpilane maksumenetluses ja halduskohtumenetluses viidata ELTL artikli 20 lõike 2 punkti a ja artikli 21 lõike 1 vahetule mõjule. Ent kui selline meede ei puudutaks otseselt üliõpilast, vaid tema vanemat, kes on kohustatud üliõpilast üleval pidama ja katma tema teises liikmesriigis õppimise kulud, siis ei saaks see lapsevanem viidata kõnealuste õigusnormide vahetule õigusmõjule, sest nendes artiklites tagatud õigused ja vabadused ei puuduta teda isiklikult (ta ei ole kasutanud neid isiklikult ja need ei ole liidu õigusega antud talle isiklikult).
- 42 Samuti seetõttu, et üliõpilane ei ole käesolevas kohtuasjas maksumenetluse pool (tema ei ole kohustatud tasuma maksukohustuse summat), ei ole tal õigust esitada kaebust halduskohtusse, kes saaks siis ELTL artiklis 267 ettenähtud mehhanismi abil esitada Euroopa Kohtule taotluse anda kohtule tarvilik vastus küsimusele, kas vaidlusalune maksualane õigusnorm kujutab endast vaba liikumise õiguse kasutamise takistust, mis on vastuolus ELTL artiklitega 20 ja 21.
- 43 Kaebaja maksualane kohtlemine on lahutamatult seotud tema ülalpeetava lapse maksualase kohtlemisega seoses programmist Erasmus+ saadud õpirände toetusega. ZPD/04 artikli 10 punkt 20 sätestab, et liidu programmide saadud tagastamatud vahendid õpirände toetamiseks on üliõpilase maksuvaba tulu ja nende väljamaksmine ei tekita üliõpilase jaoks maksukohustust. Arvestades aga,

- et üliõpilase maksuvaba tulu ei ole selgelt hõlmatud seadusliku erandiga ZPD/04 artikli 36 lõike 5 kohaselt, võetakse seda ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 alusel arvesse, kui käsitletakse lapsevanema õigust suurendada mahaarvamise põhisummat ülalpeetava lapse eest, ja see tulu toob kaasa kõnealuse õiguse kaotamise, kui tulu on suurem kui ettenähtud fikseeritud piirmäär (käesoleval juhul 11 000,00 Horvaatia kunat).
- 44 Õigus õpirände rahalisele toetusele, mis on saadud tänu programmi Erasmus+ rakendusmeetmele, ei ole eraldiseisev üliõpilaste liikumisõiguse ja isikute hariduse eesmärgil vaba liikumise põhiõiguse kasutamisest, sest Erasmus+ lepingu artiklid 3.11 ja 9 ning sellele lisatud ülikooli dokumendid näevad ette kohustuse maksta toetus tagasi juhul, kui üliõpilane õpirändest loobub (vt ka 26. jaanuari 2016. aasta kohtujuristi ettepanek komisjon vs. Madalmaade Kuningriik, C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 14).
- 45 Seega näeb juba liikmesriigi õigusnorm, millele vaidlustatud maksumeede põhineb, ette seose liidu programmide tagastamatute vahendite päritolu ja ELTL eesmärkide vahel, nagu üliõpilaste õpiränne (artikli 165 lõike 2 teine taane), ja programmist Erasmus+ õpirände toetuse väljamaksmise eesmärk oli piiriülese olukorra loomine, kus üliõpilane saaks sõita õppima teise liikmesriiki, seoses millega on see toetus faktiliselt ja õiguslikult lahutamatult seotud tema kui liidu kodaniku õppimise eesmärgil vaba liikumise õigusega ja tema põhivabadusi ei tohiks piirata (kohtujuristi 27. jaanuari 2005. aasta ettepanek Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punktid 18, 20).
- 46 Kaebaja võimaluse kasuks viidata ELTL artiklitele 20 ja 21 räägib ka väide, mille ta esitas ELTL artikli 18 alusel. Võttes arvesse, et ELTL artiklites 20 ja 21 ja direktiivis 2004/38 tagatud õiguste valdkonnas on Euroopa Kohus juba andnud üliõpilastele õiguse viidata nende õiguste kasutamisel diskrimineerimisele ELTL artikli 18 alusel (4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Austria, C-75/11, EU:C:2012:605) ja juhindudes seotuse alusel diskrimineerimise kontseptsioonist („discrimination by association“), mida Euroopa Kohus on oma praktikas tunnustanud (kohtujuristi 12. märtsi 2015. aasta ettepanek; Euroopa Kohtu (suurkoda) 16. juuli 2015. aasta otsus ČEZ Razpredelenie Byłgarija, C-83/14, EU:C:2015:480), tundub, et kaebaja saaks viidata vahetult ELTL artiklile 18, mida kohaldatakse alati, kui juhtum kuulub *ratione materiae* ELTL kohaldamisalasse, väites, et maksumeede pani ta vähem soodsasse olukorda seetõttu, et tema lapsel on liidu õiguse kohaselt eristaatus, ehk seetõttu, et ta kasutas õigusi, mis on talle antud vahetult liikmesriigi õigusaktides, millega rakendatakse määrust nr 1288/2013, ning ELTL artikli 20 lõike 2 punktis a ja artikli 21 lõikes 1 ja direktiivi 2004/38 artikli 7 lõike 1 punktis c.
- 47 Pärast kohtuasja C-75/11 muutis Euroopa Kohus seda lähenemist siiski veidi oma 2. juuni 2016. aasta otsuses komisjon vs. Madalmaade Kuningriik, (C-233/14, EU:C:2016:396, punktid 88–94), mis puudutas teatud mõttes sarnast küsimust n-ö mobiilsete üliõpilaste õigusest sõidukulude hüvitamisele, sedastades, et need

kulud on laias tähenduses stipendium, mille puhul on võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamine välistatud direktiivi 2004/38 artikli 24 lõike 2 kohaselt.

- 48 Võttes aga arvesse, et direktiivi 2004/38 artikli 24 lõike 2 eesmärk oli vabastada liikmesriigid kohustusest anda välisüliõpilastele õigus sotsiaalabile ja stipendiumitele samadel tingimustel kui oma kodanikele, mis täiendab selle direktiivi artikli 7 lõike 1 punktis c määratletud tingimust, et üliõpilasel peavad olema olemas piisavad vahendid, et ta ei koormaks õpirände ajal vastuvõtva liikmesriigi sotsiaalsüsteemi, tundub, et direktiivi artikli 24 lõige 2 puudutab programmi Erasmus+ õpirände toetust, mida makstakse liidu eelarvest, ja selle sätte eesmärk oli just kõrvaldada direktiivis viidatud õpirände takistused sellega, et programmist Erasmus+ makstakse teatavad vahendid üliõpilasele välja enne üliõpilase õpirännet teise liikmesriiki ja vähendatakse nii kaudselt koormust liikmesriigi sotsiaalsüsteemile.
- 49 Seoses sellega ei kasuta määrus nr 1288/2013 isegi mõistet „stipendium“. Artikli 27 lõikes 12 nimetatakse seda „toetuste andmiseks üle kantud liidu vahenditeks“. Liikmesriikidel on seoses programmi Erasmus+ raames antavate toetustega väga kitsas pädevus, sest neid toetusi makstakse vahenditest, mille komisjon kannab üle haldamiseks riiklikule büroole, kes nende vahendite haldamisel on kohustatud järgima komisjoni kehtivaid eeskirju igakuise toetuse suuruse või selle tagastamise kohustuse valdkonnas. Seetõttu ei ole see viimane küsimus reguleeritud liikmesriigi õigusega, vaid vahetult määruse ja komisjoni eeskirjadega, mis on riikliku büroo jaoks siduvad.
- 50 Seoses ülaltooduga tundub, et ELTL artiklid 20 ja 21 võiksid olla kaebaja puhul kohaldatavad kas eraldi või koostoimes ELTL artikliga 18.
- 2. Kas on olemas takistus vaba liikumise (õpirände) õigusele ELTL artikli 20 ja 21 tähenduses?*
- 51 Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega. See pädevus ei võimalda liikmesriikidel kehtestada meetmeid, mis on vastuolus ELTLga tagatud liikumisvabadusega, sh maksumeetmeid, mis heidutavad üksikisikuid kasutamast ELTLga tagatud põhivabadusi (24. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, punktid 31, 34; 1. detsembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 42). Need meetmed võivad takistada vaba liikumise õigust isegi juhul, kui need on sõnastatud pealtnäha neutraalsel ja kõnealuse isiku kodakondsusest sõltumatul viisil (9. novembri 2006. aasta kohtuotsus *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 15).
- 52 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et liikmesriigi maksualased õigusnormid, mis võtavad liidu kodanikult õiguse tulumaks maha arvata seetõttu, et ta on kasutanud vaba liikumise õigust, on vaba liikumise õigust takistavad meetmed

ELTL artikli 21 kohaselt (26. mai 2016. aasta kohtuotsus Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 44).

- 53 Üliõpilaste õpirände kontekstis on kindlaks tehtud, et juhul, kui liikmesriik reguleerib hariduse toetamise süsteemi nii, et teises liikmesriigis õppivad üliõpilased saavad õiguse selle liikmesriigi toetusele, on see liikmesriik kohustatud tagama, et selle toetuse määramise reeglid ei piiraks põhjendamatult vaba liikumise ja teiste liikmesriikide territooriumil viibimise õigust, mis on sätestatud ELTL artiklis 21 (18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Prinz ja Seeberger, C-523/11 ja C-585/11, EU:C:2013:524, punkt 30; 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, punkt 25), ja liikmesriik ei tohi õigusnormide abil, mis kehtestavad päritolu-liikmesriigist lahkumisele lisatakestused või -kulud, heidutada kodanikke teises liikmesriigis õppimise eesmärgil liikmesriigist lahkuma (23. oktoobri 2007. aasta otsus Morgan ja Bucher, C-11/06 ja C-12/06, EU:C:2007:626, punkt 30). Selle väite aluseks on asjaolu, et hariduse ja koolitusega seotud ränne on lahutamatu osa isikute liikumisvabadusest ja üks ELTL artikli 165 lõike 2 teisel taandel põhinevate liidu tegevuste peamisi eesmärke (14. juuni 2012. aasta kohtuotsuse komisjon vs. Madalmaade Kuningriik, C-542/09, EU:C:2012:346, punkt 71).
- 54 Käesoleval juhul ei heidutatud ei kaebajat ega tema last programmi Erasmus+ õpirände vahendite ega ELTL artiklites 20 ja 21 ettenähtud vahendeid kasutamast ilmselt seetõttu, et ei kaebaja jaoks, kes sai seda toetust põhiseaduse (Ustav) artikli 64 ja kohaldatava perekonnaseaduse (Obiteljski zakon) artikli 290 lõike 1 kohaselt, ega üliõpilase enda jaoks ei olnud vaidlustatud maksualast kohtlemist võimalik ette näha enne Soome õpingutele suundumist.
- 55 Ometi näib, et see asjaolu võis Euroopa Kohtu praktika kohaselt olla vähetähtis vaba liikumise ja teises liikmesriigis viibimise õiguse takistuse olemasolu tuvastamisel ELTL artiklite 20 ja 21 kohaselt. Euroopa Kohus kinnitas nimelt oma 26. veebruari 2015. aasta otsuses Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, punktid 26, 32), et „sellega seoses [ei ole] tähtsust asjaolul, et ajast, mil [...] kaebuse esitaja kasutas vaba liikumise õigusi, on möödunud märkimisväärne aeg“. Käesolevas kohtuasjas möödus samuti märkimisväärne aeg vaba liikumise õiguse kasutamisest kuni selle õiguse takistuse kehtestamiseni üksnes sel alusel, et seda õigust kasutati.
3. *Kas on toimunud ebavõrdne (vähem soodne) kohtlemine võrreldavates olukordades – võrdsuse põhimõtte (diskrimineerimise keelu) kohaldamise võimalused käesolevas kohtuasjas?*
- 56 Mis puudutab eeldust, et maksukohustuslane oli vähem soodsas olukorras seetõttu, et kasutas ELTL artiklitega 20 ja 21 tagatud õigusi, siis on raske leida sarnast rühma (lähtepunkti), millega saaks kaebaja olukorda võrrelda.
- 57 Esmalt väidab kaebaja, et teda diskrimineeriti teiste töötajate suhtes; seejärel, et teda diskrimineeriti Horvaatia maksukohustuslaste suhtes, kelle ülalpeetavad

- lapsed õppisid programmi Erasmus+ raames nn 3. rühma riiki kuuluvates ehk madala keskmise elukallidusega riikides komisjoni määratluse kohaselt, sest sellisel juhul ei oleks ta kaotanud õigust vaidlustatud mahaarvamisele, kuivõrd õpirände toetus ei oleks ületanud ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 määratletud piirmäära.
- 58 Tundub, et liikmesriigid võiksid selliste maksualaste õigusnormide abil edendada õpirännet ainult programmis Erasmus+ osalevatesse madala keskmise elukallidusega riikidesse ehk sinna, kus maksualane kohtlemine (välismaal õppimise kogukulu) oleks soodsam. Üliõpilaste puhul, kelle hariduskulud kannavad neid üleval pidavad vanemad, ei pruugiks selline õigusnorm piirata mitte ainult üliõpilase õigust päritoluriigist lahkuda, vaid ka liidusisest õpirännet ainult teatavatesse liikmesriikidesse. See võib olla vastuolus soovitusega programmi Erasmus+ vahendite neutraalsuse kohta liikmesriikide erinevate haridussüsteemide suhtes, mida on nimetatud määruse nr 1288/2013 artikli 18 lõikes 7.
- 59 Samas ei tundu, et kaebaja oleks olukorras, mis on võrreldav Horvaatia maksukohustuslaste olukorraga, kelle lapsed õppisid programmis Erasmus+ osalevates madala keskmise elukallidusega riikides, vähemalt mitte sellisel viisil, nagu kaebaja on selle oma väites sõnastanud.
- 60 Seega, kui aktsepteerida argumenti, et diskrimineerimise keelu põhimõtte rikkumise hindamiseks tuleks kaebajat võrrelda maksukohustuslastega, kelle lapsed õppisid programmis Erasmus+ osalevates madalama keskmise elukallidusega riikides, jäetaks tähelepanuta kaebaja vähem soodsa kohtlemise oluline element, mida ta jätkuvalt sõnaselgelt väitena esitab, nimelt asjaolu, et tema laps õppis Soomes, kus elukallidus on kõrgem kui Horvaatias, kus kaebaja saab sissetulekut lapse ülalpidamiseks. Teiseks ei oleks väide erandi kohta ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 ettenähtud piirmäärast õige, kui juhtumi sekundaarsed asjaolud erineksid kasvõi vähesel määral (näiteks kui ettemaks ja toetuse ülejäänud osa oleks kasvõi osamaksetena välja makstud ühel maksustamisaastal). Seega puudutaks see lähtepunkt ainult kohtuasja sekundaarseid aspekte, mis ei ole seotud esitatud väidete olemusega, ega hõlmaks objektiivseid, kergesti identifitseeritavaid elemente (EIK nõuandev arvamus, punktid 68–69, kohtujuristi 26. jaanuari 2016. aasta ettepanek komisjon vs. Madalmaade Kuningriik, C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 105).
- 61 Järgmiseks tuleb samuti nõustuda kohtute seisukohaga, et kaebajat ei saa võrrelda sellise lapse vanemaga, kes saab sotsiaalabi ZPD/04 artikli 36 lõike 5 tähenduses, mis ei too kaasa ülalpeetava lapse eest mahaarvamisõiguse põhisumma suurendamise õiguse kaotamist. Sotsiaalabi makstakse liikmesriigi õiguse kontekstis haavatavamatest ühiskonnagrupidest inimestele, näiteks materiaalse olukorra või puude tõttu. Õpirände toetus programmis Erasmus+ on kättesaadav kõigile üliõpilastele, olenemata nende või nende vanemate materiaalsest olukorrast.

- 62 Peale selle on üldteada, et juhul, kui mistahes ZPD/04 artiklis 10 määratletud maksuvaba hüvitise väljamakse ületab ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 sätestatud piirmäära, toob see kaasa ülalpeetava pereliikme eest mahaarvamise põhisumma suurendamise õiguse kaotamise. See võiks näidata, et tegelikkuses ei toimu ebaõiglast kohtlemist võrreldavates olukordades liidu õigusest tulenevate õiguste alusel, sest programmist Erasmus+ makstavat õpirände toetust käsitletakse selles tähenduses samamoodi kui kõiki muid ülalpeetava pereliikme tulusid.
- 63 Selles kontekstis on aga tekkinud kahtlus, sest, nagu väidab kaebaja, ei ole ühegi ZPD/04 artiklis 10 nimetatud maksuvaba tulu määratletud eesmärk üliõpilaste õpirände toetamine liidus, mis on üks liidu tegevuste peamistest eesmärkidest ELTL artikli 165 artikli 2 teise taande alusel, ja ühegagi neist tuludest ei rakendata määrust nr 1288/2013, mille peamine eesmärk on luua piiriülene olukord ja võimaldada kasutada õppimise eesmärgil vaba liikumise õigust ELTL artikli 20 lõike 2 punkti a ja artikli 21 lõike 1 ning direktiivi 2004/38 artikli 7 lõike 1 punkti c kohaselt.
- 64 Seetõttu on liikmesriigi stipendiumid ja muud üliõpilaste ja õpilaste rahastamise vahendid, mida makstakse olenemata sellest, kus üliõpilane õppima hakkab, ja erinevatel eesmärkidel, samuti muud tagastamatud (või tagastatavad) vahendid, mida makstakse liidu eelarvest ja mida kulutatakse lõpliku abisaaja liikmesriigis ja mille eesmärk ei ole kasutada ELTLs tagatud liidu kodanike vaba liikumise põhiõigust, erinevad programmist Erasmus+ makstavast õpirände toetusest.
- 65 Seega tundub, et kaebaja olukord ei ole võrreldav ühegi Horvaatia tulumaksukohustuslase olukorraga ehk tegelikkuses on ta olukorras, mis erineb kõigi ülejäänute omast.
- 66 Tundub, et sellel juhul ei puuduta diskrimineerimise kontrollimine mitte küsimust, kas on rikutud kaebaja õigust sellele, et tema suhtes käitutaks samamoodi kui kõigi teiste võrreldavas olukorras isikute suhtes, vaid seda, kas on rikutud nõuet, et riik kohtleks erinevalt isikuid, kes on selgelt erinevas olukorras.
- 67 Teisisõnu on peamine küsimus, millele diskrimineerimise kontrollimise käigus tuleb käesoleval juhul vastata, see, kas kaebaja ülalpeetava lapse erilise staatuse tõttu peaks maksualane õigusnorm käsitlema kaebajat erinevalt Horvaatia tulumaksukohustuslastest, kelle ülalpeetavad lapsed ei kasutanud üliõpilaste õpirände õigust liidus.
- 68 Et hinnata, kas kaebaja sattus vähem soodsasse olukorda kui viidatud võrreldav rühm, tuleb analüüsida tema väiteid seoses õpirände suunaga Horvaatiast Soome, mille komisjon on liigitanud programmis Erasmus+ osalevate riikide hulgas 1. rühma riigiks ehk kõrge keskmise elukallidusega riigiks. Komisjoni koostatud programmi Erasmus+ juhendite kohaselt aastatest 2014, 2015 ja 2017 oli Horvaatia ajal, kui kaebaja laps kasutas õpirännet Soome, liigitatud programmis Erasmus+ osalevate riikide hulgas keskmise elukallidusega riikide rühma,

2017. aastal aga liigitas komisjon Horvaatia programmis osalevate riikide hulgas madala keskmise elukallidusega riikide rühma.

- 69 Ja kuigi võib tunduda, et kaebaja heidab vähem soodsat kohtlemist ette faktiliste erinevuste alusel, siis Ustavni sud (konstitutsioonikohus) leiab, et see faktiline erinevus kodifitseeriti õigusnormiks määruse nr 1288/2013 artikli 18 lõikes 7. Rakendades seda õigusnormi määruse artikli 36 lõike 3 kohaselt, töötas komisjon välja valemid, mille alusel määratakse kindlaks igakuine õpirände toetus sõltuvalt keskmisest elukallidusest ja õpirände suunast kolme liikmesriikide rühma vahel. Nende rühmade jaoks kehtestatud vahemikud, mille alusel määrati kaebaja lapse toetus, ei kajasta ilmselgelt õpirände tegelikke kulusid võrreldes vahemikega, mille komisjon kehtestas vähem soodsas sotsiaalses olukorras olevatele rühmadele.
- 70 Seetõttu tuleks ehk eeldada, et selliste ülalpeetavate üliõpilaste vanemad, kelle lapsed lähevad keskmise või madala keskmise elukallidusega liikmesriigist õppima kõrgema keskmise elukallidusega liikmesriiki, nagu kaebaja puhul, on eriti ebasoodsas olukorras, arvestades lapse ülalpidamiskulusid mitte ainult võrreldes lapsevanematega, kelle lapsed ei ole kasutanud programmi Erasmus+ vahendeid ja on jäänud õppima oma liikmesriiki ja kelle puhul puuduvad õpirändega seotud kulud, vaid ka võrreldes lapsevanematega, kelle ülalpeetavad lapsed kasutasid programmi Erasmus+ vahendeid ühe programmi jaoks määratletud sarnase elukallidusega riikide rühma raames, eriti aga võrreldes lapsevanematega, kelle lapsed lähevad õpirände raames keskmise või kõrge keskmise elukallidusega liikmesriigist õppima madala keskmise elukallidusega liikmesriiki.
- 71 Eeltoodud põhjustel tundub, et ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 näiliselt neutraalne sõnastus paneb kaebaja vähem soodsasse olukorda võrreldes Horvaatia maksukohustuslastega, kelle ülalpeetavad lapsed on saanud muud ZPD/04 artiklis 10 ettenähtud maksuvaba tulu, mis ületab ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 sätestatud piirmäära, mitte aga ei ole kasutanud programmi Erasmus+ õpirände toetust kõrge keskmise elukallidusega liikmesriikides komisjoni poolt määruse nr 1288/2013 artikli 18 lõike 7 kohaselt kehtestatud liigituse alusel.
4. *Kas kaebaja panemist vähem soodsasse olukorda saab õigustada konkreetse legitiimse eesmärgiga?*
- 72 Riigiasutuste otsused, mis kohustuvad makse tasuma, kujutavad endast meetmeid vara kasutamise kontrollimiseks, mille legitiimne eesmärk on tagada maksude tasumine (põhiseaduse (Ustav) artikli 51 lõige 1, EIÕK protokoll nr 1 artikli 1 lõige 2). Selle eesmärgi saavutamise vahendite valimisel on liikmesriigil aga ulatuslik kaalutusõigus.
- 73 Vaidlustatud maksuotsus ei rakenda sotsiaalpoliitilist meetet, mis oleks kaebaja jaoks soodne, vaid jätab ta ilma ZPD/04 artikli 36 lõikes 2 ettenähtud mahaarvamisoigusest, mis on tagatud kõigile lapsi ülal pidavatele

maksukohustuslastele ja mis kajastab maksusüsteemi võrdsuse ja õigluse põhiseaduslikku põhimõtet ning mille legitiimne eesmärk on vähendada lapsi ülal pidavate maksumaksjate ja nende maksumaksjate, kes ei kanna laste ülalpidamisega seotud kulusid, keskmise sissetuleku ja kulude sotsiaalset ja materiaalselt ebavõrdsust (14. juuli 2012. aasta otsus komisjon vs. Madalmaade Kuningriik, C-542/09, EU:C:2012:346, punkt 57).

- 74 Seetõttu peab Ustavni sud (konstitutsioonikohus) tunnistama, et käesoleval juhul on ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaldamisel üldiselt legitiimne eesmärk, mis seisneb selles, et seadusandja, võttes arvesse piiratud avalike ressursside usaldusväärse haldamise põhimõtet, ei anna õigust suurendada mahaarvamise põhisummat ülalpeetava lapse eest maksukohustuslastele, kelle ülalpeetavad lapsed saavad maksustamisaastal teatud summas tulu, mis seadusandja hinnangul tähendab, et laps saab ennast oma tulust ise üleval pidada ja vähendada vanemate kulusid võrreldes maksukohustuslastega, kelle lapsed ei saa mingit tulu või saavad peaaegu olematut tulu, mistõttu on nad ülalpeetavad ainult vanemate sissetulekust.

5. Kas vaidlustatud maksumeede oli vajalik selle legitiimse eesmärgi saavutamiseks või kas see on põhjendatud liidu õiguse kontekstis?

- 75 Liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad ELTL artiklis 21 ette nähtud õppimise eesmärgil vaba liikumise õigust sellega, et raskendavad ELTL artikli 165 lõike 2 teises taandes ettenähtud õpirände toetamise eesmärgi täitmist või n-ö karistavad liidu kodanikku selle eest, et ta neid õigusi kasutas, võivad olla legitiimsed ainult juhul, kui need põhinevad objektiivsetel avalikku huvi pakkumatel kaalutlustel, mis ei ole seotud asjaomaste isikute kodakondsusega, ja kui need on proportsionaalsed legitiimse eesmärgiga, mida liikmesriigi seadused täidavad, ning seega peavad need olema legitiimse eesmärgi saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on selle saavutamiseks vajalik.
- 76 Liikmesriigi õigusnormide puhul, mis reguleerivad tulumaksu mahaarvamist maksuresidentsuse riigis, on leitud, et elukohaliikmesriigil, kus on maksukohustuslase isiklike ja varaliste huvide kese, on ülesanne anda maksusoodustusi, maksuvabastusi või maksu mahaarvamise õigust seoses maksukohustuslase isikliku või perekondliku olukorraga, sest just see riik suudab kõige paremini hinnata tema isiklikku maksuvõimet, mis võtab arvesse kõiki maksukohustuslase tulusid ning tema isiklikku ja perekondlikku olukorda. Siiski saavad maksualased õigusnormid, mis piiravad vaba liikumise õigust, põhineda ainult neil samadel proportsionaalsuse põhimõtetel, nagu eespool juba öeldud (15. juuli 2021. aasta kohtuotsus État belge (maksusoodustuse kaotamine elukohariigis), C-241/20, EU:C:2021:605, punktid 25–27, 33).
- 77 On juba öeldud, et ZPD/04 artikli 36 lõiked 1 ja 4 kujutasid endast takistust programmist Erasmus+ õpirändeks vahendite kasutamisel ehk elukohaliikmesriigist lahkumisel õppimise eesmärgil teises liikmesriigis elamiseks, ja ainult seetõttu jäi kaebaja ilma tulumaksu mahaarvamise õigusest ülalpeetava üliõpilase eest ja talle pandi kohustus tasuda tulumaks olenemata

sellest, et üliõpilane elas õppimise eesmärgil liikmesriigis, mis on määruse nr 1288/2013 artikli 18 lõike 7 kohaselt liigitatud programmis osalevate riikide hulgas kõrge keskmise elukallidusega riigiks. Sellest järeldub, et kõnealused õigusnormid ei ole neutraalsed ei maksustamise kontekstis, ei ülalpeetava üliõpilase õiguse kontekstis otsustada lahkuda elukohariigist teises liikmesriigis õppimise eesmärgil ega õppimise riigi (vastuvõtva riigi) valimise vabaduse kontekstis, võttes arvesse õpirände (liikumise) suunda liidus programmis Erasmus+ osalevate riikide eri rühmade vahel komisjoni liigituse alusel. Seetõttu tundub, et esimene tingimus – kodakondsuse alusel vähem soodsa kohtlemise vältimine – ei ole täidetud (23. oktoobri 2007. aasta otsus Morgan ja Bucher, C-11/06 ja C-12/06, EU:C:2007:626, punktid 38, 41).

- 78 ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaldamine on asjakohane eespool viidatud legitiimse eesmärgi saavutamiseks, vaieldav on aga küsimus, kas see on konkreetsel juhul kõnealuse eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 79 ZPD/04 artikli 36 lõiked 1 ja 4 näevad ette piirmäära, mida maksuvaba tulu ei tohi ületada selleks, et lapsevanem ei kaotaks mahaarvamisoigust ülalpeetava lapse eest, võimaldamata seejuures kontrollida tema isiklikku ja perekondlikku olukorda. Lisaks välistab see õigusnorm võimaluse, et piirmäär määrataks kaebajale juba antud suurema mahaarvamise põhisumma alusel, millele on viidatud ZPD/04 artiklis 54 ja mida kohaldatakse Horvaatia II rühma liigitatud abi saavate piirkondade elanikele. Seega põhineb õigusnorm fikseeritud kriteeriumil, mis ei võta arvesse erinevusi maksukohustuslaste eri kategooriate vahel, mis on vastuolus ZPD/04 artikli 36 lõike 2 legitiimse eesmärgiga, mille kohaselt antakse mahaarvamisoigus ülalpeetava lapse eest selleks, et kõrvaldada sotsiaalset ja varalist ebavõrdsust maksukohustuslaste vahel.
- 80 Samuti ei võimalda ZPD/04 artikli 36 lõigetes 1 ja 4 ettenähtud piirmäär arvesse võtte ülalpeetava üliõpilase õpirände suunda ehk asjaolu, et kaebaja laps kasutas õpirändetoetust programmi Erasmus+ osalevas riigis, kus keskmine elukallidus on kõrgem kui Horvaatias, kus ta tavapäraselt elab ja õpib.
- 81 Olgugi, et õpirände toetus programmist Erasmus+ määratakse programmi Erasmus+ reeglite kohaselt, ei kata see Horvaatia üliõpilase Soomes õppimise tegelikke kulusid, mis tähendab, et Horvaatia maksukohustuslased, kes on otsustanud kasutada õpirännet kõrge keskmise elukallidusega riiki, kaotavad õiguse mahaarvamisele ülalpeetava lapse eest hoolimata sellest, et ilmselgelt peavad nad kandma lapse eest kõrgemaid ülalpidamiskulusid, kui nad kannaksid lapse Horvaatiasse jäämise korral. See võib viidata kehtestatud maksukohustuse ebaproportsionaalsusele.
- 82 Seega on tekkinud kahtlus, kas vaidlustatud maksumeede võis olla vajalik selleks, et saavutada liikmesriigi õigusega taotletav legitiimne eesmärk, mis seisneb selles, et kõnealust mahaarvamisoigust ei peaks andma selliste ülalpeetavate laste vanematele, kes on ise saanud maksuvaba tulu, mis vähendab lapsevanemate kulu lapse ülalpidamisele (vabastab kohustusest).

- 83 Kõrvutades selle legitiimse eesmärgi kaalu õpirände toetamise eesmärgiga, mis on ette nähtud ELTL artikli 165 lõike 2 teises taandes, tuleb märkida, et vaatamata programmi Erasmus+ õpirände toetuse erilisele liigitusele ZPD/04 artikli 10 punktis 20, mis viitab õpirände legitiimsele eesmärgile ELTL artikli 165 lõike 2 teise taande ja ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaselt, ei võimalda see käsitleda ülalpeetava üliõpilase eest määratava mahaarvamisõiguse kontekstis seda toetust erinevalt mistahes muust tulust.
- 84 Tundub, et ka ELTL artikli 165 lõike 2 teise taande kontekstis on kahtlusi, kas see maksumeede oleks vajalik, kui maksuasutused, enne seda, kui võtta ära analüüsitav mahaarvamisõigus ülalpeetava üliõpilase eest, kes kasutas programmi Erasmus+ õpirände toetust kõrge keskmise elukallidusega liikmesriigis, koguks tulumaksu avansilisi makseid nagu eelnevatel maksustamisaastatel, eeldades, et kaebaja kasutab õigust suurendada mahaarvamise põhisummat selle lapse eest nii, nagu laps õpiks Horvaatias, kus õppimiskulud ja keskmine elukallidus on madalamad kui Soomes.
- 85 Tundub, et kaebaja väiteid vaidlustatud maksumeetme ebaproportsionaalsuse kohta toetavad valitsuse (Vlada) ja Horvaatia parlamendi (Hrvatski sabor) otsused jätta seaduses ZPD/16 programmi Erasmus+ õpirändetoetus ülalpeetava lapse tulude piirmäära kohaldamisalast välja. Valitsus (Vlada) põhjendas seda õpirände takistustega, mis puudutasid eriti ebaproportsionaalselt haavatavamatest sotsiaalsetest rühmadest pärit üliõpilasi, ja eesmärgiga kasutada paremini liidu õpirände toetamise programme.
- 86 Kaebaja puhul tekitab aga vaidlusi asjaolu, mille ka kohtud on põhjendatult esitanud, et nad ei saa kohaldada tagasiulatuvalt seadust ZPD/16 kaebaja kohustusele tasuda tulumaks ja kohalik tulumaksulisa 2014. aasta eest tasutavale tulumaksule.
- 87 Kuigi Ustavni sud (konstitutsioonikohus) on oma praktikas teatavate spetsiifiliste kohtuasjade puhul esitanud tõlgenduse, et kohtud võivad kohaldada ja peavad kohaldama uut seadust tagasiulatuvalt, kui taotluse esitaja jaoks soodsama seaduse kohaldamisega on võimalik kõrvaldada põhiseaduslike õiguste ja vabaduste rikkumine, ei sarnane käesolev juhtum nende kohtuasjadega.
- 88 Uue õigusnormi tagasiulatava kohaldamise kohustus ohustaks nimelt liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtteid, mis on kahtlemata omased ka teiste liikmesriikide maksusüsteemidele, nimelt põhimõtet, et maksukohustuse määramisel kohaldatakse maksualaseid õigusnorme, mis kehtisid maksustamise kontekstis oluliste asjaolude tekkimise hetkel, ja põhimõtet, mille kohaselt määratakse maksukohustus ja arvestatakse maksuvõlg maksuarvestusperioodide eest, milleks on üks kalendriaasta.
- 89 Võttes arvesse, et kaebaja õigust, mis on tagatud põhiseaduse (Ustav) artikli 48 lõikes 1 ja EIÖK protokollis nr 1 artiklis 1, ei saa kaitsta maksualase õigusnormi tagasiulatava kohaldamisega, saab selle eesmärgi, arvestades, et kõik kaebaja

väited vaidlustatud maksumeetme ebaproportsionaalsuse kohta põhinevad kõigil juhtudel liidu õiguse tõlgendusel, mõttel ja eesmärkidel, saavutada ainult Euroopa Kohtu eelotsuse abil, mille alusel oleks liikmesriigi kohus kohustatud loobuma vaidlustatud maksumeetme aluseks olevate ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaldamisest.

- 90 Eeltoodud põhjustel esitab Ustavni sud (konstitutsioonikohus) esimese eelotsuse küsimuse, millele Euroopa Kohus saab anda tarviliku vastuse kaebaja väidete kohta, mis puudutavad põhiseaduse (Ustav) artikli 14 ja artikli 48 lõike 1 rikkumist seoses liidu õiguse kohaldamisega.

B) MÄÄRUSE NR 883/2004 VÕIMALIKU RAKENDAMISEGA SEOTUD VAIDLUSKÜSIMUSED

- 91 Võttes arvesse, et kaebaja vaidlustab õiguse tulumaksu mahaarvamisele ülalpeetava lapse eest, kes elas teises liikmesriigis, kuulub tema juhtum põhimõtteliselt *ratione materiae* määruse nr 883/2004 kohaldamisalasse.
- 92 16. juuni 2022. aasta kohtuotsus komisjon vs. Austria (perehüvitiste indekseerimine), C-328/20, EU:C:2022:468 puudutas aga maksusoodustust Austrias töötavate võõrtöölise ülalpeetavate laste eest, kes elavad teistes liikmesriikides. Käesolevas kohtuasjas on olukord vastupidine, sest vaba liikumise ja teises liikmesriigis viibimise õigust kasutas ülalpeetav laps ning kaebaja ei ole isik, kes kasutab vaba liikumise õigust ELTL artikli 21 või 45 alusel.
- 93 Lisaks tundub, et 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsuses DN (peretoetuste kompenseerimine) (C-199/21, EU:C:2022:789, punktid 33–38), mis puudutas maksusoodustusi lapse eest, kes õppis teises liikmesriigis, asus Euroopa Kohus seisukohale, et määruse nr 883/2004 artikli 67 eesmärkide kontekstis ei ole otsustav see, kas selle õigusnormi kohaldamisele viitav isik on varem kasutanud vaba liikumise õigust, vaid ainult see, kas õiguse peretoetusele, kui seda ei ole varem kasutatud, saab anda selle liikmesriigi õiguse kohaselt, mis on pädev toetust maksuma. Käesolevas kohtuasjas kasutas kaebaja seda õigust eelnevatel maksustamisperioodidel ja selle õiguse saab jätkuvalt anda maksustamisaja 2014 eest, kui liidu õigus nõuab ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaldamisest loobumist.
- 94 Samas tundub, et perehüvitise õiguse kasutamine, millele viidati eelmises punktis, sõltus sellest, kas isik, kes viitab määruse nr 883/2004 kasutamisele, saab toetust kahes asjakohases liikmesriigis. Käesolevas asjas, kui rääkida programmist Erasmus+ õpirände toetuse väljamaksmisest, kulutatakse see toetus küll õpingute liikmesriigis, kuid seda makstakse komisjoni kriteeriumite alusel ainult ülalpeetava üliõpilase päritoluriigis, kus elab ka tema vanem. Samuti saab kaebaja oma maksustatava tulu ainult Horvaatias.
- 95 Tuleb ka märkida, et määruse nr 883/2004 artikkel 2, mis reguleerib määrusega hõlmatud isikuid, ei sisalda tingimust, et isik peab viibima muus liikmesriigis kui tema päritoluriik või olema varasemalt kasutanud vaba liikumise õigust. See

sätetab ainult, et määrust „kohaldatakse liikmesriigi kodanike [...] suhtes, kes on või on olnud sotsiaalkindlustusalaste õigusaktidega hõlmatud ühes või mitmes liikmesriigis, samuti nende pereliikmete [...] suhtes.“ Selle määruse artikli 1 punktis a sisalduvas töötamise definitsioon ei sea ka tingimusi töö tegemise kohale, vaid sätestab ainult, et töötamine on „tegevus või samaväärne olukord, mida sellena käsitletakse vastavalt selle liikmesriigi sotsiaalkindlustusalastele õigusaktidele, kus selline tegevus või samaväärne olukord esineb“.

- 96 Kaebaja on seega isik, kes töötades määruse nr 883/2004 artikli 1 punkti a tähenduses, kasutas tulumaksu mahaarvamise õigust ülalpeetava lapse eest, mis on peretoetus selle määruse artikli 1 punkti a tähenduses, tema suhtes kohaldatakse vähemalt ühe liikmesriigi seadusi nimetatud määruse artikli 2 tähenduses ja ta nõuab, et talle antaks õigus tulumaksu mahaarvamisele ülalpeetava pereliikme eest, mille andmisest keelduti toetuse maksmise tõttu teises riigis elamiseks kõnealuse määruse artikli 67 tähenduses.
- 97 Seega on võimalik, et need õigusnormid on sõnastatud piisavalt avatud viisil, et kaebaja juhtum võiks jääda määruse nr 883/2004 kohaldamisalasse ja selle artiklit 67 saaks tõlgendada nii, et kaebajale tuleb anda tulumaksu mahaarvamise õigus lapse eest, kes kasutas programmi Erasmus+ õpirände toetust ja elas õppimise eesmärgil teises liikmesriigis nii, nagu ta ei oleks seda toetust kasutanud.
- 98 Kui selle tõlgendusega saaks nõustuda, siis neutraliseeriks see Erasmus+ tudengite ELTL artiklitest 18, 20 ja 21 tuleneva vaba liikumise õiguse takistuste proportsionaalsuse testi (ja diskrimineeriva tulemuse), nagu eespool öeldud, sest nii ei „tabaks karistus“ perekonnahüvitiste kontekstis „ainult seetõttu, et tema ise või tema pereliige kasutas vaba liikumise õigust“, mille tagab ELTL. Nii kattuks määruse nr 883/2004 kohaldamisala ELTL kohaldamisala ja eesmärkidega.
- 99 Tuleb märkida, et sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimist käsitlevaid määrusi kohaldatakse ka üliõpilastele kui vähemalt ühes liikmesriigis kindlustatud isikutele. Kui asuda seisukohale, et määruse nr 883/2004 artikkel 2 puudutab ainult isikuid, kes on varem kasutanud mingit ELTLs tagatud liikumisvabadust, siis kaebaja laps on selle määrusega hõlmatud isik selle artikli tähenduses ja kaebaja saaks hõlmata määrusega kui liikumisvabadust kasutava isiku pereliikme.
- 100 Selles kontekstis võib märkida, et juba 16. juuli 1992. aasta otsuses Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, punktid 25–28) sedastas Euroopa Kohus, et liikumisvabadust kasutanud isiku pereliige võib viidata peretoetuste kaitsele oma elukohariigis vastavalt nõukogu 14. juuni 1971. aasta määrusele (EMÜ) nr 1408/71 sotsiaalkindlustusskeemide kohaldamise kohta ühenduse piires liikuvate töötajate ja nende pereliikmete suhtes (EÜT 1971, L 149, lk 1; ELT eriväljaanne 05/01, lk 35), mis eelnes määrusele nr 883/2004, hoolimata sellest, et pereliige ei kasutanud isiklikult vaba liikumise õigust ja elas püsivalt oma kodakondsuse liikmesriigis.

- 101 Samas on käesolevas asjas vaidluse all küsimus, kas kaebaja ei saaks sellise pereliikmena, nagu eeltoodud 16. juuli 1992. aasta kohtuasjas Hughes, tuletada oma tuletatud õigust peretoetusele ülalpeetava tudengi kui vaba liikumise õigust kasutanud isiku õigusest peretoetusele. Ainuke viis selline tuletatud õigus kindlaks teha, on arvestada, et ZPD/04 artikli 10 punkti 20 kohaselt on programmist Erasmus+ saadav õpirände toetus maksuvaba vaba liikumise õigust kasutanud ülalpeetava üliõpilase puhul, mistõttu peaks see jääma maksustamise kontekstis neutraalseks ka ülalpeetava üliõpilase vanema jaoks ning seetõttu tuleks kaebaja puhul tulumaksu mahaarvamise osas ülalpeetava üliõpilase eest loobuda ZPD/04 artikli 36 lõigete 1 ja 4 kohaldamisest.
- 102 Samas tundub, et määruse nr 883/2004 artikli 67 mõte ei nõua, et määratletud õigused perehüvitistele antaks isikule õigustena, mis on tuletatud mingitest muudest õigustest, mis anti talle või tema pereliikmele mingi liikumisvabaduse kasutamise raames, vaid see õigusnorm sisaldab tegelikkuses n-ö negatiivset õigust omandatud õiguste austamisele nii nagu ei tema ega tema pereliikmed ei oleks kasutanud ELTLs tagatud vaba liikumise õigust.
- 103 Seega, kui Euroopa Kohus sedastab, et määrus nr 883/2004 on käesolevas kohtuasjas kohaldatav, kuigi Ustavni sudil (konstitutsioonikohus) on selle suhtes kahtlusi, esitab kohus teise eelotsuse küsimuse.
- 104 Eelotsusetaotluse kohta otsuse tegemiseks on eelotsusetaotlusele lisatud Upravni sud u Osijeku (Osijeki halduskohus) ja Ustavni sudi (konstitutsioonikohus) aktide koopiad.