

C-277/23-1

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE



USTAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE

Broj: U-III-2425/2021

Zagreb, 18. travnja 2023.

Upisano u upisnik Suda pod brojem 1255523	COURA GREFFE Luxembourg
28. 04. 2023	28. 04. 2023
Faks / E-mail: _____	Za tajnika
Zaprimljeno: 28.04.2023	Matija Longar administrator

Ustavni sud Republike Hrvatske, u sastavu Miroslav Šeparović, predsjednik, te suci Andrej Abramović, Ingrid Antičević Marinović, Mato Arlović, Snježana Bagić, Branko Brkić, Mario Jelušić, Lovorka Kušan, Josip Leko, Davorin Mlakar, Rajko Mlinarić, Goran Selanec i Miroslav Šumanović, u postupku koji je ustavnom tužbom pokrenula E. P. iz X., koju zastupa Krunoslav Gloković, odvjetnik u Županji, na sjednici održanoj 18. travnja 2023. donio je

O D L U K U

Sudu Europske unije upućuje se zahtjev za prethodnu odluku o sljedećim prethodnim pitanjima:

I. Trebaju li se odredbe članka 18., 20., 21. i 165. stavka 2. alineje 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL C 202/1, 7.6.2016.) tumačiti na način da im se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavano dijete jer je tom djetetu, kao uzdržavanom studentu koji je ostvarivao slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja, tako što je na temelju nacionalnih provedbenih akata koristio mjere iz članka 6. stavka 1. točke a) Uredbe (EU) br. 1288/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o uspostavi programa "Erasmus+": programa Unije za obrazovanje, osposobljavanje, mlade i sport i stavljanju izvan snage odluka br. 1719/2006/EZ, 1720/2006/EZ i 1298/2008/EZ (SL L 347/50, 20.12.2013.) radi ostvarivanja mobilnosti studenta iz države članice s nižim ili srednjim prosječnim troškovima života u državu članicu s višim prosječnim troškovima života, kako su utvrđene kriterijima Europske komisije u smislu članka 18. stavka 7. te Uredbe, isplaćena potpora za mobilnost studenata čiji iznos prelazi propisani fiksni cenzus?

II. Treba li članak 67. Uredbe (EZ) br. 883/2004 Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (SL L 166/1, 29.4.2004.) tumačiti na način da mu se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavanog studenta koji je tijekom studijskog boravka u drugoj državi članici koristio potporu za mobilnost studenata iz članka 6. stavka 1. točke a) Uredbe (EU) br. 1288/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o uspostavi programa "Erasmus+": programa Unije za obrazovanje, osposobljavanje, mlade i sport i stavljanju izvan snage odluka br. 1719/2006/EZ, 1720/2006/EZ i 1298/2008/EZ (SL L 347/50, 20.12.2013.)?

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

O b r a z l o ž e n j e

**I. OSNOVNI PODATCI O POSTUPKU IZ KOJEG SE UPUĆUJE
ZAHTJEV**

- A) Vrsta postupka:** ustavna tužba protiv pojedinačnih akata tijela državne uprave i upravnih sudova - članak 62. stavak 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 99/99., 29/02. i 49/02. - pročišćeni tekst; u daljnjem tekstu: Ustavni zakon).
- B) Pojedinačni akti koji se osporavaju ustavnom tužbom:**
- 1) porezno rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, Područnog ureda Slavonija i Baranja, Ispostave Z. (u daljnjem tekstu: Porezna uprava), Klasa: UP/I-410-23/2015-02/01953, Urbroj: 513-07-27-12-2015-02, od 27. srpnja 2015. (u daljnjem tekstu: osporeno porezno rješenje)
 - 2) rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Klasa: UP/II-410-18/15-01/732, Urbroj: 513-04-19-2, od 17. srpnja 2019. (u daljnjem tekstu: osporeno drugostupanjsko rješenje)
 - 3) presuda Upravnog suda u Osijeku broj: Usl-960/2019-7 od 30. siječnja 2020. (u daljnjem tekstu: osporena prvostupanjska presuda)
 - 4) presuda Visokog upravnog suda Republike Hrvatske broj: Usž-1461/20-2 od 20. siječnja 2021. (u daljnjem tekstu: osporena presuda Visokog upravnog suda).
- C) Sudska formacija koja će odlučivati o ustavnoj tužbi:** sjednica Ustavnog suda (puni sastav) - članci 48. stavak 4. i 68. stavak 4. Ustavnog zakona, predmet od šireg ustavnopravnog značaja.

II. STRANKE GLAVNOG POSTUPKA I OVLAŠTENI ZASTUPNICI

- A) Podnositeljica ustavne tužbe:** E. P. iz X.
- zastupana po odvjetniku Krunoslavu Glokoviću, Veliki kraj 50, HR 32270 Županja
- faks: +385 32 831 619, e-pošta: kglokovic@gmail.com

Na temelju članka 56. stavka 3. Poslovnika Ustavnog suda Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 181/03., 16/06., 30/08., 123/09., 63/10., 121/10., 19/13., 37/14., 83/14. i 2/15.) podnositeljica je podnijela zahtjev za anonimizaciju osobnog imena i prezimena u odluci ili rješenju Ustavnog suda pa se na temelju članka 95. Poslovnika Suda Europske unije (SL L 265, 29.9.2012. - SL L 316 od 6.12.2019.) predlaže u objavljenoj anonimiziranoj verziji zahtjeva za prethodnu odluku te presudi ili rješenju Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud EU-a) zaštititi identitet podnositeljice, kako je naznačeno u priloženoj anonimiziranoj verziji zahtjeva.

- B) Tuženik u upravnom sporu koji je prethodio ustavnosudskom postupku:** Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak
- načelnik Nikola Biloglav, Katančićeva 5, HR 10000 Zagreb
- faks: +385 1 4585 836, e-pošta: milena.vukovic@mfin.hr

III. PREDMET USTAVNOSUDSKOG POSTUPKA

A) ČINJENICE I OKOLNOSTI SLUČAJA

1. Podnositeljica je državljanka Republike Hrvatske gdje je obveznik plaćanja poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak kao posebnog poreznog prihoda jedinice lokalne samouprave. Njezino prebivalište upućuje na to da je rezident na potpomognutom području Republike Hrvatske skupine II. (područje indeksa razvijenosti između 50 % i 75 % prosjeka Republike Hrvatske u skladu s Odlukom o razvrstavanju jedinica lokalne i područne /regionalne/ samouprave prema stupnju razvijenosti, "Narodne novine" broj 158/13.) zbog čega ostvaruje određene porezne pogodnosti propisane poglavljem VII.2. Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine" broj 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 43/13., 120/13., 125/13. i 148/13.; u daljnjem tekstu: ZPD/04).

2. Podnositeljica je također u bračnoj zajednici i majka je dvoje uzdržavane djece koja ostvaruje pretežno prihode od nesamostalnog rada. U prethodnim poreznim razdobljima do 2014. godine, u skladu s člancima 36. stavkom 2. točkom 2. i 54. stavkom 1. točkom 2. ZPD-a/04 ostvarivala je pravo na uvećanje osnovnog odbitka (neoporezivog dijela godišnjih primitaka) za uzdržavano dijete koje je u mjerodavno vrijeme bilo redovni student na diplomskom studiju Sveučilišta u Y.

3. Iz osporenog poreznog rješenja proizlazi da je u 2014. godini ostvarila primitke od nesamostalnog rada od 218.409,00 kuna i drugi dohodak od 3.674,59 kuna, dakle ukupni oporezivi godišnji dohodak od 223.083,78 kuna, koji je umanjen tako što joj je priznato pravo na godišnji odbitak od 48.600,00 kuna, pa je utvrđena porezna osnovica od 174.483,78 kuna. Primjenom progresivne stope poreza na dohodak od 12 %, 25 % i 40 % uz prirez po stopi od 5 %, ukupno utvrđena obveza poreza na dohodak je 50.521,51 kuna, a prireza ukupno 2.525,08 kuna.

4. Kako je i prije donošenja osporenog poreznog rješenja pri isplatama oporezivih primitaka za 2014. godinu već obustavljen i uplaćen predujam poreza na dohodak i prireza od ukupno 48.487,25 kuna, tako je osporenim poreznim rješenjem podnositeljici naloženo uplatiti razliku poreza na dohodak i prireza od 4.560,34 kuna.

5. Premda podnositeljica navodi da ima dvoje djece ili dva uzdržavana člana obitelji, iz osporenog poreznog rješenja nije moguće utvrditi na koji je način Porezna uprava izračunala ukupni godišnji osnovni odbitak od 48.600,00 kuna.

6. Međutim, iz njegovog obrazloženja nedvojbeno proizlazi da je podnositeljici, nakon što je podnijela prijavu poreza na dohodak za 2014. godinu, utvrđena razlika poreza na dohodak i prireza koju mora uplatiti, a ne pravo na povrat preplaćenog poreza na dohodak i prireza koji je očito očekivala, samo na temelju jedine okolnosti da joj je "... brisan osobni odbitak za uzdržavanog člana, dijete A. B., ... za razdoblje od 01.01. do 31.12.2014. godine budući je imenovana u 2014. godini ostvarila primitak veći od 11.000,00 kuna temeljem članka 36. stavak 4. i 5. Zakona o porezu na dohodak".

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

7. U upravnom postupku i sporu tuženo Ministarstvo financija nije osporavalo da "primitak veći od 11.000,00 kuna temeljem članka 36. stavak 4. i 5. Zakona o porezu na dohodak" isplaćen podnositeljčinom djetetu, zbog kojeg je za to dijete izgubljeno pravo na uvećanje osnovnog odbitka, predstavlja isključivo potporu za mobilnost studenta koju je iz sredstava Erasmus+ programa Sveučilište u Y. isplatilo podnositeljčinom djetetu za studijski boravak na diplomskom studiju u drugoj državi članici Europske unije (u daljnjem tekstu: EU), konkretno u Republici Finskoj (u daljnjem tekstu: Finska).

8. Iz članka 3.5. Ugovora o Erasmus+ studijskom boravku - akademska godina 2014./15. (u daljnjem tekstu: Erasmus+ ugovor) sklopljenog 8. prosinca 2014. sa Sveučilištem u Y. proizlazi da je isplaćena potpora za mobilnost studenta dodijeljena za pet mjeseci studijskog boravka u Finskoj iznosila 2.300,00 EUR, odnosno 460,00 EUR za 30 dana ili "jedan mjesec mobilnosti u Finskoj", a prije odlaska na studijski boravak u Finsku krajem 2014. godine isplaćen je predujam te potpore od 1.840,00 EUR koji nesporno uz odgovarajući tečaj preračunavanja prelazi propisani cenzus od 11.000,00 kuna (članak 36. stavci 1. i 4. ZPD-a/04).

9. Podnositeljica je protiv osporenog poreznog rješenja podnijela žalbu iznoseći prigovor povrede načela zabrane diskriminacije zajamčenog pravom EU-a, Konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" broj 18/97., 6/99. - pročišćeni tekst, 8/99. - ispravak, 14/02. i 1/06.; u daljnjem tekstu: Konvencija) i Zakonom o suzbijanju diskriminacije ("Narodne novine" broj 85/08. i 112/12.; u daljnjem tekstu: ZSD), koji se temeljio na statusu djeteta kao korisnika Erasmus+ mjere mobilnosti studenata.

10. U bitnom je obrazložila da je tumačenje prema kojem gubi pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete nerazumno jer bi potporu za mobilnost studenata iz Erasmus+ programa kao namjenska i bespovratna sredstva programa EU-a trebalo kvalificirati kao socijalnu potporu koja se isplaćuje prema posebnom propisu u smislu članka 36. stavka 5. ZPD-a/04 i koja se stoga po toj odredbi ne bi trebala uzimati u obzir za utvrđivanje prava na porezni odbitak. Objasnila je da se visina tih sredstava utvrđuje prema kriterijima Europske komisije tako što se tek djelomično subvencioniraju troškovi mobilnosti studenta prema stupnju ekonomskog i socijalnog razvoja države članice primateljice. Obrazložila je da ta potpora ne predstavlja ni oporezivi primitak djeteta ni prihod kojim bi podnositeljica bila oslobođena obveze uzdržavanja ili bi joj ta obveza bila bitno olakšana, jer je samo za studentski smještaj u Finskoj plaćala 390,00 EUR mjesečno (nap. Ustavnog suda: u kasnijem tijeku upravnog spora dostavljen dokaz o ugovorenoj cijeni najamnine) pa bi od potpore za mobilnost studenta na kraju mjeseca djetetu preostalo tek 70,00 EUR, dok je općepoznato da su troškovi prehrane, prijevoza i drugi životni troškovi znatno viši u Finskoj nego da je dijete studiralo u Hrvatskoj. Stoga je tvrdila da je samo zbog korištenja mjere za poticanje studentske mobilnosti unutar EU-a, kako je osmišljena pravom EU-a, dovedena u nepovoljniji položaj, a posebno da se nalazi u nepovoljnijem položaju u odnosu na porezne rezidente u Hrvatskoj čija su djeca u sklopu Erasmus+ programa i njegovih pravila primila potporu za studiranje u drugim državama članicama EU-a, kao što su primjerice Bugarska ili Mađarska (sudionice Erasmus+ programa s nižim prosječnim troškovima života), za koje je pripadajuća potpora za mobilnost studenata iznosila 360,00 EUR mjesečno, pa bi isplaćeni predujam 80 % potpore bio manji od spomenutih 11.000,00 kuna zbog čega roditelji

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

tih studenata, za razliku od podnositeljice, ne bi izgubili pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete.

11. Ovdje Ustavni sud ističe da je taj njezin prigovor bio načelno točan jer iz javno dostupnih podataka proizlazi da je Agencija za mobilnost i programe EU-a utvrdila visinu potpore za ovu skupinu zemalja u iznosu od 360,00 EUR plativo na račun studenta u kunskoj protuvrijednosti EUR prema tečaju Agencije. Da je podnositeljčino dijete studiralo pet mjeseci primjerice u Bugarskoj, a ne u Finskoj, pripadalo bi mu pravo na potporu od ukupno 1.800,00 EUR. Kako proizlazi iz okolnosti ovog slučaja, tečaj preračunavanja EUR u kune iznosio je u vrijeme isplate predujma potpore na račun studenta 7,628260869565217. Ukupni iznos potpore iz Erasmus+ programa koji bi nacionalna agencija isplatila za pet mjeseci mobilnosti u Bugarskoj iznosio bi tada (2014. i 2015. godine) 13.730,86 kuna, a predujam od 80 % isplaćen u 2014. godini iznosio bi 10.984,68 kuna. Podnositeljica stoga točno tvrdi, da je dijete u identičnim okolnostima slučaja otišlo na studijski boravak u bilo koju zemlju sudionicu Erasmus+ programa s nižim prosječnim troškovima života (tzv. treća programska skupina), isplaćeni predujam potpore za mobilnost studenta ne bi prešao cenzus propisan člankom 36. stavcima 1. i 4. ZPD-a/04 od 11.000,00 kuna i ona ne bi izgubila pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete te ne bi morala platiti razliku poreza.

12. U pogledu neproporcionalnosti materijalnog tereta koji trpi takvom poreznom mjerom, podnositeljica je objasnila da je opisani porezni tretman potpore za mobilnost studenata imao za posljedicu to da, pored razlike poreza od 4.560,34 kuna koju mora platiti, gubi i pravo na povrat više plaćenog poreza koji je kao rezident na potpomognutom području Republike Hrvatske skupine II. ranije ostvarivala u iznosu od 4.500,00 kuna, zbog čega ukupna šteta koju trpi s osnove osporene porezne mjere prelazi 9.000,00 kuna, povrh ostalih troškova koje je imala u vezi sa studiranjem djeteta u Finskoj.

13. Osporenim drugostupanjskim rješenjem žalba je odbijena kao neosnovana. U odnosu na "navode iz žalbe o diskriminaciji" odgovoreno je da "ne može se govoriti" o stavljanju u nepovoljni položaj roditelja djece koja primaju "stipendiju" jer isplata u okviru Erasmus+ programa nije navedena u primitcima koji se ne uzimaju u obzir "kod utvrđivanja uzdržavanog člana" u skladu s člankom 36. stavkom 5. ZPD-a/04.

14. Podnositeljica je potom pokrenula upravni spor pred Upravnim sudom u Osijeku u kojem je iznijela u bitnom iste prigovore kao u žalbi podnesenoj u upravnom postupku te predložila da se osporena rješenja ponište. Posebno je istaknula da osporenim drugostupanjskim rješenjem zapravo nije odgovoreno na njezin prigovor diskriminacije utemeljen na pravu EU-a, Konvenciji i Ustavu Republike Hrvatske ("Narodne novine" broj 56/90., 135/97., 113/00., 28/01., 76/10. i 5/14.). Dodatno je istaknula da je zakonodavac naknadno izmijenio sporni članak 36. stavak 5. ZPD-a/04 tako što je Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine" broj 106/18.; u daljnjem tekstu: ZIDZPD/18) odredio da se pri utvrđivanju prava na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavane članove obitelji ne uzimaju u obzir stipendije te bespovratna sredstva koja se isplaćuju iz proračuna, fondova i programa EU-a u svrhu obrazovanja. Pozvala se i na točku 40. preambule Uredbe (EU) br. 1288/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o uspostavi programa "Erasmus+": programa Unije za obrazovanje,

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

osposobljavanje, mlade i sport i stavljanju izvan snage odluka br. 1719/2006/EZ, 1720/2006/EZ i 1298/2008/EZ (SL L 347/50, 20.12.2013.; u daljnjem tekstu: Erasmus+ Uredba) koja sadrži preporuku o izuzeću bespovratnih sredstava i financijskih potpora koje se isplaćuju u okviru Erasmus+ programa od oporezivanja ili "socijalnih pristojbi". Također se pozvala na članak 141.c Ustava.

15. Tuženo Ministarstvo financija odgovorilo je da tužbu smatra neosnovanom iz razloga iznesenih u osporenom drugostupanjskom rješenju pa da stoga predlaže tužbu odbiti bez održavanja usmene rasprave u upravnom sporu. Upravni sud u Osijeku održao je ipak jedno ročište za glavnu raspravu na kojem su stranke ponovile svoje pravne argumente te je stoga glavna rasprava zaključena.

16. Osporenom prvostupanjskom presudom tužba je odbijena. Upravni sud u Osijeku okvalificirao je Erasmus+ potporu za mobilnost studenta kao "stipendiju" pa utvrdio da stipendije nisu navedene u članku 36. stavku 5. ZPD-a/04 kao primitci koji se ne uzimaju u obzir pri utvrđivanju prava na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete. U pogledu prigovora diskriminacije, nakon analize odredaba članaka 2. i 9. ZSD-a, ustanovljeno je da propisani cenzus iz članka 36. stavka 4. ZPD-a/04 (od 11.000,00 kuna) predstavlja mjeru socijalne politike koja nije diskriminatorna jer ima legitimni cilj, a sredstva za ostvarivanje tog cilja su primjerena i nužna. U odnosu na navode o naknadnim izmjenama zakona u pogledu poreznog tretmana roditelja djece koja prime ovu potporu, odgovoreno je da taj propis nije bio na snazi u vrijeme donošenja osporenog poreznog rješenja, a u pogledu točke 40. preambule Erasmus+ Uredbe odgovoreno je da nema pravno obvezujući učinak.

17. Podnositeljica je potom podnijela detaljnu žalbu Visokom upravnom sudu ističući prigovore kao u ranijem tijeku postupku, ali je posebno prigovorila da osporenom prvostupanjskom presudom zapravo nije proveden test diskriminacije prema okolnostima konkretnog slučaja i nije utvrđen legitimni cilj porezne mjere.

18. Visoki upravni sud odbio je žalbu tako što je u bitnom ponovio navode osporene prvostupanjske presude o tumačenju članka 36. stavaka 4. i 5. ZPD-a/04, a dodatno je obrazložio: u odnosu na prigovor povrede zabrane diskriminacije da podnositeljica tijekom spora nije naznačila konkretnu diskriminacijsku osnovu propisanu ZSD-om; te u odnosu na izravnu primjenjivost prava EU-a da točka 40. preambule Erasmus+ Uredbe nije nametnula nikakvu obvezu zakonodavcu (u pogledu poreznog tretmana Erasmus+ potpora za mobilnost studenata), a da direktiva EU-a koja uređuje prava studenata koji u svrhu obrazovanja borave u EU-u, a dolaze iz trećih zemalja (nečlanica), nije primjenjiva u njezinom slučaju.

B) POSTUPAK PRED USTAVNIM SUDOM

19. U povodu osporene presude Visokog upravnog suda podnositeljica je podnijela ustavnu tužbu kojom prigovara da su joj osporenim pojedinačnim aktima (točka I.B. zahtjeva), kojima se utvrđuje da je za poreznu godinu 2014. izgubila pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete jer je potonjem isplaćen predujam Erasmus+ potpore za mobilnost studenta u Finskoj, a koji prelazi zakonom propisani cenzus, i stoga joj se nalaže platiti razliku poreza, povrijeđeni:

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

- pravo na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava i člankom 6. stavkom 1. Konvencije;
- pravo na mirno uživanje imovine zajamčeno člankom 48. stavkom 1. Ustava i člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju;
- sve u vezi s ustavnim jamstvom jednakosti pred zakonom (zabrane diskriminacije) koje je zajamčeno člankom 14. Ustava i člankom 14. Konvencije i ustavnim jamstvom zakonitosti pojedinačnih akata tijela državne uprave zajamčenim člankom 19. stavkom 1. Ustava.

20. Podnositeljica također tvrdi da su državna tijela ili sudovi povrijedili ustavnu obvezu iz članka 141.c Ustava da zaštite podnositeljčina subjektivna prava koja izvodi iz prava EU-a.

21. O navedenim prigovorima je pravilno iscrpljen dopušteni pravni put u skladu s člankom 62. stavkom 3. Ustavnog zakona i ustavna tužba nije na drugi način nedopuštena ili očigledno neosnovana (članci 71. - 72. Ustavnog zakona) pa su ispunjene pretpostavke za donošenje odluke Ustavnog suda o ustavnopravnoj biti stvari.

22. Smatrajući da navodi ustavne tužbe i okolnosti konkretnog slučaja otvaraju složena pitanja tumačenja prava EU-a bez kojeg nije moguće donijeti odluku o biti prigovora o povredama ustavnih i konvencijskih prava, sudac izvjestitelj predložio je na sjednici Drugog vijeća za odlučivanje o ustavnim tužbama održanoj 2. ožujka 2023. da o ovom predmetu, kao predmetu od šireg ustavnopravnog značaja u smislu članka 68. stavka 4. Ustavnog zakona, nadležnost za odlučivanje preuzme sjednica Ustavnog suda (puni sastav suda), a taj je prijedlog jednoglasno prihvaćen.

23. Preliminarni nacrt zahtjeva za prethodnu odluku Suda EU-a raspravljen je na stručnom sastanku svih sudaca 4. travnja 2023., održanom u skladu s člankom 20. stavcima 1. i 2. Poslovnika Ustavnog suda. Nakon što je na sjednici Ustavnog suda 18. travnja 2023., održanoj u skladu s člancima 46. i 47. Ustavnog zakona, raspravljen konačno utvrđeni nacrt zahtjeva za prethodnu odluku Suda EU-a, na temelju članka 48. stavka 4. Ustavnog zakona i članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL C 202/1, 7.6.2016.; u daljnjem tekstu: UFEU) donesena je odluka o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku Sudu EU-a te se zastalo s daljnjim postupkom do donošenja te odluke.

IV. PRAVNI OKVIR

A) MJERODAVNE ODREDBE DOMAĆEG PRAVA

24. Mjerodavne odredbe Ustava glase kako slijedi:

"Članak 14.

Svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode, neovisno o njegovoj rasi, boji kože, spolu, jeziku, vjeri, političkom ili drugom uvjerenju, nacionalnom ili socijalnom podrijetlu, imovini, rođenju, naobrazbi, društvenom položaju ili drugim osobinama.

Svi su pred zakonom jednaki."

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

"Članak 48.

Jamči se pravo vlasništva.
(...)"

"Članak 51.

Svatko je dužan sudjelovati u podmirenju javnih troškova, u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima.

Porezni se sustav temelji na načelima jednakosti i pravednosti."

"Članak 63.

Roditelji su dužni odgajati, uzdržavati i školovati djecu te imaju pravo i slobodu da samostalno odlučuju o odgoju djece.

(...)"

"3. PRAVO EUROPSKE UNIJE

Članak 141.c

Ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravne stečevine Europske unije, izjednačeno je s ostvarivanjem prava koja su zajamčena hrvatskim pravnim poretkom.

Pravni akti i odluke koje je Republika Hrvatska prihvatila u institucijama Europske unije primjenjuju se u Republici Hrvatskoj u skladu s pravnom stečevinom Europske unije.

Hrvatski sudovi štite subjektivna prava utemeljena na pravnoj stečevini Europske unije.

Državna tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe s javnim ovlastima izravno primjenjuju pravo Europske unije.

4. PRAVO GRAĐANA EUROPSKE UNIJE

Članak 141.d

Državljeni Republike Hrvatske su građani Europske unije i uživaju prava koja im jamči pravna stečevina Europske unije, a osobito:

- slobodu kretanja i nastanjivanja na području svih država članica,

(...)

Sva prava ostvaruju se u skladu s uvjetima i ograničenjima propisanim ugovorima na kojima se temelji Europska unija te mjerama prihvaćenima na temelju tih ugovora.

(...)"

25. Mjerodavne odredbe ZPD-a/04 primijenjenog u podnositeljičinom slučaju glase kako slijedi:

"4. POREZNA OSNOVICA

Članak 6.

(1) Osnovica poreza na dohodak rezidenta je ukupni iznos dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti prema stavku 3. ovoga članka, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka), a umanjen za osobni odbitak iz članka 36. i/ili članka 54. ovoga Zakona.

(...)"

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

"8. PRIMICI NA KOJE SE NE PLAĆA POREZ NA DOHODAK

Članak 10.

Porez na dohodak ne plaća se na:

1. naknadu razlike plaće za vrijeme vojne službe u Oružanim snagama Republike Hrvatske,
2. naknadu plaće pripadnicima civilne zaštite i drugim osobama za djelatnost u okviru civilne zaštite i zaštite od elementarnih nepogoda,
3. naknadu plaće za vrijeme privremene nezaposlenosti i spriječenosti za rad isplaćenu na teret sredstava obveznih osiguranja,
4. nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja do propisanog iznosa,
5. nagrade učenicima i studentima osvojene na natjecanjima u okviru obrazovnog sustava i organiziranim školskim i sveučilišnim natjecanjima,
6. primitke učenika i studenata na redovnom školovanju za rad preko učeničkih i studentskih udruga, po posebnim propisima, a do propisanog iznosa,
7. naknade štete zbog posljedica nesreće na radu prema odluci suda ili nagodbi u tijeku sudskog postupka, ako je naknada određena u jednokratnom iznosu,
8. naknade i nagrade koje osuđene osobe primaju za rad u kazneno-popravnim ustanovama i domovima za preodgoj,
9. primitke radnika i fizičkih osoba iz članka 14. stavka 1. ovoga Zakona po osnovi naknada, potpora i nagrada koje im isplaćuje poslodavac i isplatitelj primitka, odnosno plaće, do propisanih iznosa,
10. primitke po osnovi naknada, potpora i nagrada osoba koje obavljaju samostalne djelatnosti iz članka 18. ovoga Zakona i drugih djelatnosti koje se oporezuju na način propisan za samostalnu djelatnost, do propisanih iznosa,
11. primitke po osnovi službenih putovanja fizičkih osoba koje ne ostvaruju primitke po osnovi nesamostalnog rada iz članka 14. ovoga Zakona ili primitke od kojih se utvrđuje drugi dohodak iz članka 32. ovoga Zakona, u neprofitnim organizacijama uz naknadu, a do propisanog iznosa,
12. stipendije učenicima i studentima za redovno školovanje na srednjim, višim i visokim školama i fakultetima, ukupno do propisanog iznosa,
13. stipendije studenata za redovno školovanje na višim i visokim školama i fakultetima i poslijediplomanata te poslijedoktoranata za koje su sredstva planirana u državnom proračunu Republike Hrvatske i stipendije koje se isplaćuju, odnosno dodjeljuju iz proračuna Europske unije, uređene posebnim međunarodnim sporazumima i to studentima za redovno školovanje na visokim učilištima,
14. sportske stipendije koje se prema posebnim propisima isplaćuju sportašima za njihovo sportsko usavršavanje, do propisanog iznosa,
15. sindikalne socijalne pomoći koje se isplaćuju iz sredstava sindikalne članarine članovima sindikata,
16. nagrade za sportska ostvarenja i naknade sportašima amaterima prema posebnim propisima, do propisanih iznosa,
17. premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svojeg radnika, uz njegov pristanak, tuzemnom dobrovoljnom mirovinskom fondu, koji je registriran u skladu s propisima koji uređuju dobrovoljno mirovinsko osiguranje, do visine 500,00 kuna za svaki mjesec poreznog razdoblja, odnosno ukupno do 6.000,00 kuna godišnje,
18. stipendije studentima izabranima na javnim natjecajima kojima mogu pristupiti svi studenti pod jednakim uvjetima, za redovno školovanje na visokim učilištima koje isplaćuju, odnosno dodjeljuju zaklade, fundacije, ustanove i druge institucije registrirane u Republici Hrvatskoj za odgojno-obrazovne ili znanstveno-istraživačke svrhe, koje djeluju u skladu s posebnim propisima, osnovane s namjenom stipendiranja,

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

19. primitke od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu do ukupno 12.000,00 kuna godišnje,

20. primitke koji se kao bespovratna sredstva isplaćuju iz fondova i programa Europske unije putem tijela akreditiranih u skladu s pravilima Europske unije u Republici Hrvatskoj za provedbu aktivnosti mobilnosti u okviru programa i fondova Europske unije, a u svrhe obrazovanja i stručnog usavršavanja, u skladu s financijskom uredbom Europske komisije, do propisanih iznosa."

"IV. OSOBNI ODBITAK ILI NEOPOREZIVI DIO DOHOTKA

Članak 36.

(1) Rezidentima se ukupan iznos ostvarenog dohotka prema članku 5. ovoga Zakona, umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini 2.200,00 kuna i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koji se utvrđuje porez. (...)

(2) Rezidenti mogu uvećati osobni odbitak iz stavka 1. ovoga članka u visini:
(...)

2. za uzdržavanu djecu: 0,5 osnovnoga osobnog odbitka za prvo dijete, 0,7 za drugo, 1,0 za treće, 1,4 za četvrto, 1,9 za peto, a za svako daljnje dijete faktor osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava i to za 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0... više u odnosu prema faktoru osnovnoga osobnog odbitka za prethodno dijete,

(...)

(3) Tijekom poreznog razdoblja, pri utvrđivanju predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada prema članku 45. ovoga Zakona, rezidentu se priznaju osobni odbici iz stavka 1. i 2. ovoga članka odnosno nerezidentu osnovni osobni odbitak iz stavka 1. ovoga članka, a na temelju porezne kartice iz članka 46. ovoga Zakona.

(4) Uzdržavanim članovima uže obitelji i uzdržavanom djecom smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu ovoga Zakona ne smatraju dohotkom, ne prelaze iznos peterostrukoga osnovnoga osobnog odbitka iz stavka 1. ovoga članka, na godišnjoj razini.

(5) Iznimno od stavka 4. ovoga članka, pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i djecu ne uzimaju se u obzir primici prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora, doplatka za djecu, potpora za novorođenče, odnosno primitaka za opremu novorođenog djeteta i obiteljskih mirovina nakon smrti roditelja.

(...)

(7) Djecom u smislu stavka 2. ovoga članka smatraju se djeca koju roditelji, skrbnici, usvojitelji, poočimi i pomajke uzdržavaju. Djecom se smatraju i djeca nakon završetka redovnog školovanja do prvog zapošljavanja ako su prijavljena Hrvatskom zavodu za zapošljavanje. (...)"

"2. OLAKŠICE ZA POTPOMOGNUTA PODRUČJA I PODRUČJE GRADA VUKOVARA

Članak 54.

(1) Rezidentima koji imaju prebivalište i borave na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u potpomognuta područja prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske i na području Grada Vukovara utvrđenog prema posebnom propisu o obnovi i razvoju Grada Vukovara, iznimno od članka 36. stavka 1. ovoga Zakona, osnovni osobni odbitak utvrđuje se u visini:

(...)

2. 3.000,00 kuna mjesečno (op. Ustavnog suda: ranije 2.700,00 kuna), za porezne obveznike koji imaju prebivalište i borave na području jedinica lokalne samouprave razvrstanih u II. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju Republike Hrvatske.

(2) Rezidentima se osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i djecu utvrđuje prema osnovnom osobnom odbitku iz stavka 1. ovoga članka primjenom

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

faktora iz članka 36. stavka 2. točke 1. i 2. ovoga članka, ako ti članovi uže obitelji i djeca imaju prebivalište i borave na potpomognutim područjima i području Grada Vukovara iz stavka 1. ovoga članka.

(...)

(4) Osobni odbitak prema stavku 1., 2. i 3. ovoga članka priznaje se u godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju podnesene godišnje porezne prijave, a tijekom poreznog razdoblja pri utvrđivanju predujma dohotka od nesamostalnog rada priznaje se osobni odbitak iz članka 36. stavka 1. i 2. ovoga Zakona."

26. Mjerodavne odredbe kasnije donesenog i sada važećeg Zakona o porezu na dohodak ("Narodne novine" broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. i 151/22.; u daljnjem tekstu: ZPD/16) na koji se podnositeljica pozivala u upravnom postupku i sporu glase kako slijedi:

"POGLAVLJE II.

OSOBNI ODBITAK ILI NEOPOREZIVI DIO DOHOTKA

Utvrđivanje osobnog odbitka

Članak 14.

(1) Osnovica osobnog odbitka iznosi 331,81 euro.

(2) Osnovni osobni odbitak i dijelovi osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji i djecu te invalidnost/tjelesno oštećenje izračunavaju se primjenom propisanih koeficijenata i osnovice iz stavka 1. ovoga članka.

(4) Rezident može uvećati osnovni osobni odbitak iz stavka 2. ovoga članka u visini:

R. br.	Osnova za uvećanje osnovnog osobnog odbitka	Koeficijent	Mjesečni iznos (u eurima i centima)
1.	Uzdržavani članovi uže obitelji	0,7	232,27
2.	Prvo uzdržavano dijete	0,7	232,27
3.	Drugo uzdržavano dijete	1,0	331,81

(...)

(8) Osobni odbitak poreznog obveznika čini osnovni osobni odbitak uvećan za dijelove i iznose osobnog odbitka na koje porezni obveznik ostvaruje pravo pod uvjetima propisanim ovim Zakonom."

"Uvjeti za priznavanje osobnog odbitka

Članak 17.

(1) U smislu ovoga Zakona, uzdržavanim članovima uže obitelji i uzdržavanom djecom (dalje u tekstu: uzdržavani članovi) smatraju se fizičke osobe čiji oporezivi primici, primici na koje se ne plaća porez i drugi primici koji se u smislu ovoga Zakona ne smatraju dohotkom, ne prelaze šesterostruki iznos osnovnog osobnog odbitka iz članka 14. stavka 3. ovoga Zakona na godišnjoj razini.

(2) Iznimno od stavka 1. ovoga članka, pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove ne uzimaju se u obzir:

1. primici prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora

(...)

10. stipendije, nagrade za izvrsnost učenika i studenata isplaćene iz proračuna i bespovratna sredstva koja se isplaćuju iz proračuna, fondova i programa Europske unije i drugih međunarodnih fondova i programa uređenih posebnim propisima i međunarodnim sporazumima, u svrhu obrazovanja i stručnog usavršavanja

(...)"

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

27. Citirana točka 10. članka 17. ZPD-a/16 dodana je ZIDZPD-om/18, usvojenim u Hrvatskom saboru na prijedlog Vlade Republike Hrvatske, klasa: 022-03/18-01/90, urbroj: 50301-25/16-18-3 od 20. rujna 2018. (dostupno na <https://edoc.sabor.hr/Views/AktView.aspx?type=HTML&id=2023013>). Obrazloženje prijedloga Vlade u bitnim dijelovima glasi kako slijedi:

"(...) predlaže (se) da se pri utvrđivanju prava na osobni odbitak za uzdržavane članove ne uzimaju u obzir... bespovratna sredstva koja se isplaćuju iz proračuna, fondova i programa Europske unije i drugih međunarodnih fondova i programa uređenih posebnim propisima i međunarodnim sporazumima, u svrhe obrazovanja i stručnog usavršavanja (...) prema sadašnjem zakonskom rješenju mladi ljudi, studenti, primarno slabijeg imovnog stanja se ne odlučuju za navedene programe iz razloga jer ne mogu više biti uzdržavani članovi svojim roditeljima obzirom da prema sadašnjem propisu učenici i studenti koji ostvare primitke po osnovi stipendije u iznosu većem od 15.000,00 kuna godišnje ne mogu biti uzdržavani članovi.

(...) Predloženom izmjenom (bi se) potaknulo... bolje korištenje programa, a sve u cilju stjecanja novih znanja i vještina."

28. Mjerodavne odredbe ZSD-a glase kako slijedi:

"I. OPĆE ODREDBE

Svrha zakona

Članak 1.

(1) Ovim se Zakonom osigurava zaštita i promicanje jednakosti kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske, stvaraju se pretpostavke za ostvarivanje jednakih mogućnosti i uređuje zaštita od diskriminacije na osnovi rase ili etničke pripadnosti ili boje kože, spola, jezika, vjere, političkog ili drugog uvjerenja, nacionalnog ili socijalnog podrijetla, imovnog stanja, članstva u sindikatu, obrazovanja, društvenog položaja, bračnog ili obiteljskog statusa, dobi, zdravstvenog stanja, invaliditeta, genetskog naslijeđa, rodnog identiteta, izražavanja ili spolne orijentacije.

(2) Diskriminacijom u smislu ovoga Zakona smatra se stavljanje u nepovoljniji položaj bilo koje osobe po osnovi iz stavka 1. ovoga članka, kao i osobe povezane s njom rodbinskim ili drugim vezama.

(...)

II. OBLICI DISKRIMINACIJE

Izravna i neizravna diskriminacija

Članak 2.

(1) Izravna diskriminacija je postupanje uvjetovano nekim od osnova iz članka 1. stavka 1. ovoga Zakona kojim se osoba stavlja ili je bila stavljena ili bi mogla biti stavljena u nepovoljniji položaj od druge osobe u usporedivoj situaciji.

(2) Neizravna diskriminacija postoji kada naizgled neutralna odredba, kriterij ili praksa, stavlja ili bi mogla staviti osobe u nepovoljniji položaj po osnovi iz članka 1. stavka 1. ovoga Zakona, u odnosu na druge osobe u usporedivoj situaciji, osim ako se takva odredba, kriterij ili praksa mogu objektivno opravdati legitimnim ciljem, a sredstva za njihovo postizanje su primjerena i nužna."

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

"Područje primjene Članak 8.

Ovaj se Zakon primjenjuje na postupanje svih državnih tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravne osobe s javnim ovlastima te na postupanje svih pravnih i fizičkih osoba, osobito u područjima:

(...)

2. obrazovanja, znanosti i športa,

(...)

III. ZABRANA DISKRIMINACIJE

Zabrana diskriminacije i iznimke od zabrane diskriminacije

Članak 9.

(1) Diskriminacija u svim pojavnim oblicima je zabranjena.

(2) Iznimno od stavka 1. ovoga članka, ne smatra se diskriminacijom stavljanje u nepovoljniji položaj u sljedećim slučajevima:

(...)

3. provođenja mjera socijalne politike kojima se pogoduje osobama ili domaćinstvima težeg imovinskog ili socijalnog stanja pod uvjetom da takve mjere ne dovode do izravne ili neizravne diskriminacije na temelju spola, spolne orijentacije, rase, boje kože, etničke pripadnosti, vjerskog uvjerenja i invaliditeta;

(...)"

B) PRAKSA NACIONALNIH SUDOVA I DRUGIH NADLEŽNIH TIJELA

29. Pretraživanjem javno objavljenih odluka nacionalnih sudova (pravnih tumačenja čija bi primjena mogla biti poznata i predvidiva adresatima) nije pronađena sudska praksa kojom se tumači porezni tretman Erasmus+ potpora za mobilnost studenata.

30. Unatoč tome što bi iz teksta ZPD-a/04 proizlazilo da bi student koji je primio takvu potporu trebao platiti porez na taj primitak ako iznos potpore prelazi određeni propisani ili ugovoreni iznos, ne čini se da je takva praksa zabilježena (uostalom, iznosi tih potpora u pravilu ne prelaze ukupni godišnji osobni odbitak poreznog obveznika da bi uopće mogle biti oporezive na kraju poreznog razdoblja), pa tako Pučka pravobraniteljica Republike Hrvatske u Izvješću za 2017. godinu¹ navodi da su prema praksi poreznih tijela navedene potpore neoporezive za studente, no da porezni tretman prava roditelja na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavanog studenta koji primi Erasmus+ potporu za mobilnost predstavlja prepreku za odlazak na studijski boravak u druge države članice EU-a pa je dala preporuku za izmjenu zakona. Na str. 157. Izvješća navedeno je:

"Dugoročan cilj Europske povelje kvalitete za mobilnost, boravak je u drugoj europskoj zemlji za sve mlade u EU. U području visokog obrazovanja, Povelja preporučuje državama članicama da se svakom studentu u visokom obrazovanju omogući da dio studija provede u inozemstvu kroz studijsku razmjenu, program izobrazbe ili radnu praksu. Također, jedan od ciljeva Bolonjskog procesa je da do 2020. 20% svih europskih studenata određeno razdoblje studiranja provede u inozemstvu. Međutim, u hrvatskom sustavu visokog obrazovanja brojne prepreke

¹ Sastavljeno i objavljeno u ožujku 2018., dostupno na <https://www.ombudsman.hr/hr/download/izvjesce-pucke-pravobraniteljice-za-2017-godinu/?wpdmdl=4745&refresh=63c90d728a8151674120562>; posljednji put pristupljeno 5. travnja 2023.

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

usporavaju ove ciljeve te onemogućuju studente u korištenju programa Erasmus+, pogotovo u sustavu poreznog tretiranja financijskih potpora. Erasmus+ financijska potpora, neoporeziva je za studenta kao krajnjeg korisnika, ali se istovremeno uplata koju student prima na žiro-račun tretira kao njegov primitak/prihod, čime ulazi u izračun primitaka kojima se utvrđuje može li fizička osoba biti uzdržavani član, odnosno kao porezna olakšica roditelja ili skrbnika. Sukladno Zakonu o porezu na dohodak i Pravilniku o porezu na dohodak, roditelj studenta koji ostvari godišnji primitak iznad 15.000,00 ne može koristiti uvećani osobni odbitak. Prema podacima Agencije za mobilnost i programe EU, ova ograničenja predstavljaju ključni faktor koji utječe na odluku studenata o prijavi na ovaj program. Sveučilišta također bilježe pad interesa te su učestali slučajevi odustanaka izabranih studenata nakon što ih se informira o poreznom tretmanu. Primjerice, Sveučilište u Splitu je 2014. imalo 240 prijavljenih studenata, a 2017. tek 172. Slijedom toga, potrebno je promijeniti postojeći porezni tretman Erasmus+ potpora, tako da se uvrste u prihode koji se ne uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja prava na osobni odbitak, neovisno o iznosu isplaćene potpore, kao što je slučaj s, primjerice, socijalnim potporama."

C) PRAVO EU-A

31. Odredbe prava EU-a o čijoj primjeni se raspravlja u obrazloženju zahtjeva za prethodnu odluku i/ili čije se tumačenje traži postavljenim prethodnim pitanjima:

- UFEU: članci 6. točka e), 18., 20. stavak 2. točka a), 21. stavak 1. i 165. stavak 2. alineja 2.
- Erasmus+ Uredba: članci 6. stavak 1. točka a), 18. stavak 7., 27. stavak 12., 35. i 36. stavak 3.
- Direktiva 2004/38/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o pravu građana Unije i članova njihovih obitelji slobodno se kretati i boraviti na državnom području država članica, o izmjeni Uredbe (EEZ) br. 1612/68 i stavljanju izvan snage direktiva 64/221/EEZ, 68/360/EEZ, 72/194/EEZ, 73/148/EEZ, 75/34/EEZ, 75/35/EEZ, 90/364/EEZ, 90/365/EEZ i 93/96/EEZ (SL L 158/77, 29.4.2004.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2004/38/EZ): članci 2. stavak 2., 3. stavak 1., 7. stavak 1. točka c) i 24.
- Uredba br. 883/2004 (EZ) Europskog parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (SL L 166/1, 29.4.2004.): članci 1. točke a) i z), 2., 7. i 67.

V. RAZLOZI ZA UPUĆIVANJE ZAHTJEVA ZA PRETHODNU ODLUKU

A) BITNI NAVODI PODNOSITELJICE O POVREDAMA USTAVNIH I KONVENCIJSKIH PRAVA U VEZI S PRIMJENOM PRAVA EU-A

32. Pored istaknutih povreda prava na pravično suđenje u aspektima prava na obrazloženu sudsku odluku i zabrane arbitrarnosti (članak 29. stavak 1. Ustava) i načela zakonitosti pojedinačnih akata tijela državne uprave (članak 19. stavak 1. Ustava), podnositeljica u ustavnoj tužbi prigovara i povredama prava na mirno uživanje imovine (vlasništva) zajamčenog člankom 48. stavkom 1. Ustava i člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju, pozivajući se pritom na odgovarajuću praksu Ustavnog suda o poreznim mjerama.

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

33. Prema stabilnoj praksi Ustavnog suda i Europskog suda za ljudska prava (u daljnjem tekstu: ESLJP) odluke javne vlasti kojima se nalaže plaćanje poreza predstavljaju miješanje države u imovinu pojedinca, odnosno prava zajamčena člankom 48. stavkom 1. Ustava i člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju. Stoga se u tim predmetima ispituje je li to miješanje bilo utemeljeno na zakonu i je li bilo proporcionalno legitimnom cilju koji se namjeravao postići. Zahtjev zakonitosti pojedinačnih akata tijela državne uprave iz članka 19. stavka 1. Ustava inherentan je samom testu razmjernosti miješanja države u prava zajamčena člankom 48. stavkom 1. Ustava i člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju. Također, postupovna jamstva prava na pravično suđenje, kao što je pravo na obrazloženu sudsku odluku ili zabrana arbitrarnosti, inherentni su članku 48. stavku 1. Ustava i članku 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju (za presjek sudske prakse vidjeti, primjerice, odluke USRH brojeva U-III-2188/2014 od 1. prosinca 2014., U-III-2422/2016 od 5. lipnja 2019., U-III-1338/2019 od 8. lipnja 2021. i U-III-4006/2021 od 31. ožujka 2022., sve na www.usud.hr).

34. Podnositeljici je osporenim poreznim rješenjem naloženo platiti razliku poreza na dohodak i prireza zbog gubitka prava na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete, čime su ispunjeni uvjeti da se njezini prigovori ispituju s aspekta članka 48. stavka 1. Ustava, samostalno ili u vezi s drugim odredbama Ustava. Pritom se ističe kako se čini da se mjera miješanja države u njezinu imovinu ne nalazi samo u nalogu za plaćanje poreznog duga od 4.560,34 kuna, već je podnositeljica zbog isplate sporne potpore i gubitka prava na uvećanje osnovnog odbitka također izgubila i pravo na povrat preplaćenog poreza na dohodak kao rezident na potpomognutom području Republike Hrvatske skupine II., što tuženo Ministarstvo financija u upravnom sporu nije osporilo.

35. Podnositeljica u ustavnoj tužbi prigovara pogrešnoj ili nerazumnoj primjeni članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 prema kojima gubi pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete zato što mu je isplaćena Erasmus+ potpora za mobilnost studenta koja prelazi propisani cenzus. Pritom ističe da je cenzus iz članka 36. stavka 4. ZPD-a/04, koji se utvrđuje kao peterostruki iznos osnovnog odbitka od 2.200,00 kuna iz stavka 1. tog članka, primijenjen na nju kao rezidenta na potpomognutom području Republike Hrvatske skupine II (čiji osnovni odbitak iznosi 3.000,00 kuna, ranije 2.700,00 kuna, u skladu s člankom 54. stavkom 1. točkom 2. ZPD-a/04). Tako stoga što odredba članka 36. stavka 4. ZPD-a/04 pri propisivanju tog cenzusa upućuje samo na osnovni odbitak iz članka 36. stavka 1. ZPD-a/04 koji se primjenjuje na sve porezne obveznike bez uvažavanja njihovih specifičnih okolnosti.

36. Dalje tvrdi da su sudovi u njezinom slučaju trebali primijeniti odredbu članka 36. stavka 5. ZPD-a/04 u odnosu na koju su sudovi dali određene razloge zašto je ne smatraju primjenjivom u njezinom slučaju, utvrdivši da se "stipendije" ne nalaze u kategoriji primitaka propisanih člankom 36. stavkom 5. ZPD-a/04 ("primitci prema posebnim propisima po osnovi socijalnih potpora, doplatka za djecu, potpora za novorođenče, odnosno primitaka za opremu novorođenog djeteta i obiteljskih mirovina nakon smrti roditelja") koji se ne bi trebali uzeti u obzir u izračun cenzusa iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04. Isto tako, sudovi su načelno pravilno naveli da nisu dužni u podnositeljičinom slučaju retroaktivno primijeniti članak 17. stavak 2. točku 10. ZPD-a/16 (ZIDZPD/18) koji je naknadno propisao da se bespovratna

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

sredstva dodijeljena iz programa EU-a u svrhu obrazovanja ili mobilnosti ne uzimaju u obzir pri utvrđivanju prava na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete.

37. Ustavni sud, u odsutnosti dokaza o postojanju neujednačene sudske prakse ili očite protivnosti osporene odluke stabilnoj sudskoj praksi, i u odsutnosti bilo kakve sumnje u nearbitrarnost danog tumačenja, ne može, zbog načela supsidijarnosti konkretne ustavnosudske kontrole, svojom ocjenom nadomjestiti primjereno obrazložene razloge o primjeni mjerodavnog prava koje su dali sudovi. Isti standard primjenjiv je i na pitanje zakonitosti miješanja u postojeću imovinu zaštićenu člankom 48. stavkom 1. Ustava (broj: U-III-4286/2019 od 24. studenoga 2022., www.usud.hr, t. 17.1.). Dakle, tumačenja ZPD-a/04 koja su dali sudovi čine se *prima facie* formalno točnima i ne upućuju na postojanje nezakonitosti s aspekta nacionalnog zakona.

38. Međutim, podnositeljica također prigovara da je tumačenje nacionalnog zakona koje su sudovi dali protivno cilju i svrsi subjektivnih prava koje je njezino dijete izvelo i ostvarivalo u skladu s pravom EU-a. U tom smislu tvrdi da su sudovi u njezinom slučaju povrijedili ustavnu obvezu iz članka 141.c Ustava da zaštite njezina subjektivna prava koja izvodi iz prava EU-a kao roditelj uzdržavanog studenta koji je ostvarivao prava mobilnosti u sklopu Erasmus+ programa. Poziva se na točku 40. preambule Erasmus+ Uredbe i na izvješća Europske komisije o izvršenju proračuna EU-a (u spisu) u kojima su evidentirane određene poteškoće u pogledu različitog poreznog tretmana ovih potpora u državama članicama EU-a.

39. Premda su sudovi i o primjeni prava EU-a u konkretnom slučaju dali određene razloge koji i nisu netočni (točka 18. zahtjeva), razmatrajući ukupne okolnosti ovog predmeta i specifični status spornih potpora za mobilnost studenata koje su uređene pravom EU-a, ipak postoji potpuno jasna dvojba o dostatnosti i relevantnosti danih razloga.

40. S druge strane, s obzirom na nepostojanje odgovarajuće prakse Suda EU-a (u smislu *CILFIT* kriterija) o tim otvorenim pitanjima, koja će kasnije u zahtjevu biti detaljno izložena, Ustavnom sudu nije moguće utvrditi je li pravo EU-a, i koje konkretno njegove odredbe, primjenjivo u podnositeljčinom slučaju. Stoga Ustavni sud, koji je već u svojoj praksi utvrđivao povredu članka 141.c Ustava kada bi sudovi propustili primijeniti mjerodavno pravo EU-a odlučujući o ustavnim ili zakonskim pravima podnositelja (broj: U-III-208/2018 od 10. srpnja 2018., "Narodne novine" broj 78/18., t. 27. - 28.), ne može bez prethodne odluke Suda EU-a odlučiti o prigovoru povrede članka 141.c Ustava.

41. Podnositeljica dalje tvrdi da je provedbom mjere uređene pravom EU-a, odnosno činjenicom da je njezino dijete koristilo mjere mobilnosti u skladu s Erasmus+ Uredbom, stavljena u nepovoljniji položaj ili diskriminirana protivno načelima jednakosti pred zakonom i zabrane diskriminacije kao općim načelom prava EU-a i ustavnih tradicija država članica (članak 14. Ustava i članak 14. Konvencije). Razlozi osporenih presuda o tim prigovorima opet se ne čine dostatnima i relevantnima, jer suprotno utvrđenjima sudova (točke 16. i 18. zahtjeva), ovaj se prigovor naočigled odnosio na diskriminacijske osnove iz članka 1. stavka 1. ZSD-a kao što su obiteljski i obrazovni status, dok stavak 2. izriječno zabranjuje diskriminaciju na temelju povezanosti s drugom osobom rodbinskim vezama ("discrimination by association"). Također postoji dvojba o obrazloženju sudova kako

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

porezna mjera kojom se roditelju uskraćuje odbitak za uzdržavano dijete predstavlja mjeru provedbe socijalne politike u smislu članka 9. stavka 2. ZSD-a na temelju kojeg je onda zaključeno da je ovdje posrijedi zakonom dopušteno nejednako postupanje.

42. Međutim, neovisno i o dvojabama o pravilnosti iznesenih razloga o nepostojanju diskriminacije po nacionalnom zakonu, valja istaknuti da podnositeljica zapravo tvrdi da se prema njoj nepovoljnije postupa na temelju statusa njezinog djeteta izvedenog iz prava EU-a, tj. na temelju prava (pravo mobilnosti studenta unutar EU-a) i temeljnih sloboda koje je to dijete ostvarivalo u provedbi Erasmus+ Uredbe, i u tom kontekstu prigovara neproporcionalnosti osporene porezne mjere, pa Ustavni sud nije uvjeren da bi o tim prigovorima ionako bilo moguće odlučiti samo primjenom nacionalnog zakona. Kako nije pronađena usporediva praksa Suda EU-a koja bi odgovorila na ovu vrstu prigovora povrede zabrane diskriminacije ili neproporcionalnosti poreznih mjera u vezi s mobilnosti studenata, posebno ne u kontekstu prava mobilnosti studenata koji koriste pogodnosti Erasmus+ programa diljem EU-a (*CILFIT* kriteriji) tako Ustavni sud ne može bez prethodne odluke Suda EU-a donijeti odluku o istaknutim povredama članka 48. stavka 1. Ustava i članka 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju (samostalno ili zajedno s člankom 14. Ustava i člankom 14. Konvencije).

43. Stoga o prethodnoj odluci Suda EU-a ovisi odluka o (ne)osnovanosti ustavne tužbe.

B) SPORNA PITANJA PRIMJENE ČLANAKA 18., 20. I 21. UFEU-A U KONKRETNOM SLUČAJU

1) *Primjenjuju li se članci 18., 20. i 21. UFEU-a i s njima povezano sekundarno pravo EU-a u podnositeljčinom slučaju?*

44. Podnositeljčino dijete je nedvojbeno u konkretnom slučaju ostvarivalo subjektivna prava koja su mu izravno dodijeljena pravom EU-a, i to:

- pravo da na temelju nacionalnih mjera koje provode Erasmus+ Uredbu ostvari mobilnost studenta studijskim boravkom u Finskoj i primi potporu iz sredstava Erasmus+ programa u visini koja je utvrđena Erasmus+ ugovorom u skladu s kriterijima nacionalne provedbene agencije (Agencije za mobilnost i programe EU-a) koje je unaprijed uredila Europska komisija provodeći članak 18. stavak 7. Erasmus+ Uredbe. Nezavisna odvjetnica Sharpston u predmetu C-233/14 (*Europska komisija protiv Nizozemske*)² navodi da u skladu s člankom 6. stavkom 1. točkom a) Erasmus+ Uredbe "obrazovna mobilnost pojedinaca *obuhvaća potporu* za mobilnost studenata u svim ciklusima visokog obrazovanja" (t. 14.; za kriterije određivanja visine te potpore i načine provedbe na nacionalnoj razini, t. 10. - 16. mišljenja);
- ali i pravo građanina EU-a na slobodno kretanje i boravak u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja, u skladu s člancima 20. stavkom 2. točkom a) i 21. stavkom 1. UFEU-a te člankom 7. stavkom 1. točkom c) Direktive 2004/38/EZ.

² Mišljenje od 26. siječnja 2016., ECLI:EU:C:2016:50

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

45. U predmetima C-523/11 i C-585/11 (*Prinz i Seeberger*)³, C-275/12 (*Elrick*)⁴ i C-359/13 (*Martens*)⁵ Sud EU-a prihvatio je da se učenici i studenti, u pogledu prepreka koje su uvedene nacionalnim pravom za pristup obrazovanju u drugoj državi članici, mogu pozivati na članke 20. i 21. UFEU-a i u odnosu na državu svojega državljanstva u kojoj imaju prijavljeno prebivalište ili uobičajeno borave. Tako stoga što građanstvo EU-a, kao njihov temeljni status uređen UFEU-om kojim ostvaruju slobode kretanja i boravka, ne bi mogao postići puni učinak tih sloboda ako bi građanin EU-a mogao biti odvrćen od ostvarivanja tih sloboda zbog pravnog propisa države njegovog podrijetla koji negativne posljedice za tog građanina veže uz samu činjenicu korištenja tih mogućnosti, a to je od osobite važnosti u području obrazovanja s obzirom na ciljeve koji se nastoje ostvariti člancima 6. točkom e) i 165. stavkom 2. alinejom 2. UFEU-a, među kojima se nalazi poticanje mobilnosti studenata (*Martens*, t. 26. - 27.).

46. Dodatno, u predmetu C-75/11 (*Europska komisija protiv Austrije*)⁶ koji se odnosio na pristup studenata naknadi troškova prijevoza u Austriji, utvrđeno je da se studenti mogu pozivati na načelo zabrane diskriminacije iz članka 18. UFEU-a pri ostvarivanju prava zajamčenih člankom 21. UFEU-a (t. 36. - 41.).

47. S druge strane, podnositeljica koja tvrdi da su sudovi povrijedili ustavnu obvezu iz članka 141.c Ustava da izravno primijene pravo EU-a i zaštite subjektivna prava koja iz njega izvodi nije osobno ostvarivala navedene temeljne slobode studenata niti je upravo osporena porezna mjera kojom joj se nalaže platiti porezni dug donesena "u provedbi" odredaba prava EU-a, primjerice Erasmus+ Uredbe. Ona također nije obuhvaćena primjenom Direktive 2004/38/EZ u skladu s njezinim člancima 2. stavkom 2. i 3. stavkom 1., jer nije član obitelji koji je pratio studenta tijekom obrazovanja u drugoj državi članici (C-434/09, *McCarthy*, t. 30. - 43.)⁷.

48. Međutim, podnositeljica i ne tvrdi drukčije. Ona tvrdi da je "kažnjena" zbog činjenice da je njezino dijete ostvarivalo prava mobilnosti studenta koja su mu dodijeljena Erasmus+ ugovorom koji provodi Erasmus+ Uredbu, odnosno temeljnu slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja na temelju članka 20. stavka 2. točke a) i 21. stavka 1. UFEU-a te članka 7. stavka 1. točke c) Direktive 2004/38/EZ, pa se smatra, u smislu članka 18. UFEU-a, diskriminiranom na temelju navedenog statusa koje je pravo EU-a dodijelilo njezinom djetetu.

49. Stoga je sporno može li se podnositeljica izravno pozivati na navedene odredbe prava EU-a, a i okolnosti slučaja mogu naizgled upućivati na postojanje čisto unutarnje situacije ("purely internal situation") koja ne ulazi u područje primjene UFEU-a.

50. Međutim, čini se da bi u situaciji kao što je ova potonje tumačenje moglo predstavljati očigledno nerazuman rezultat jer bi moglo ostaviti izvan dosega (zaobići) nadležnosti Suda EU-a u pogledu niza nacionalnih mjera koje mogu predstavljati prepreke ostvarivanju temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om ili ometati

³ Presuda od 18. srpnja 2013., ECLI:EU:C:2013:524

⁴ Presuda od 24. listopada 2013., ECLI:EU:C:2013:684

⁵ Presuda od 26. veljače 2015., ECLI:EU:C:2015:118

⁶ Presuda od 4. listopada 2012., ECLI:EU:C:2012:605

⁷ Presuda od 5. svibnja 2011., ECLI:EU:C:2011:277

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

provedbu uredbi EU-a samo zato što je sporna prepreka nacionalnim zakonom uređena na način da formalno ne pogađa izravno pojedinca koji se može pozivati na izravni učinak odredaba primarnog i sekundarnog prava EU-a, već njegovog člana obitelji čijem su pravnom položaju pripisani faktični i pravni učinci ostvarivanja subjektivnih prava zajamčenih pravom EU-a (t. 15. mišljenja nezavisnog odvjetnika Geelhoeda u C-403/03, *Schempp*)⁸.

51. Navedeno se najbolje uočava upravo u podnositeljičinom slučaju jer da je konkretnom poreznom mjerom naloženo njezinom uzdržavanom djetetu da plati porez na Erasmus+ potporu za mobilnost studenata, ili da je izgubilo pravo na kakav porezni odbitak zbog primitka ove potpore, takav bi se student mogao pozivati u poreznom postupku i upravnom sporu na izravni učinak članaka 20. stavka 2. točke a) i 21. stavka 1. UFEU-a. Međutim, kada takva mjera ne pogađa izravno studenta, već njegovog roditelja koji je obavezan uzdržavati ga i snositi troškove studijskog boravka studenta u drugoj državi članici, taj se roditelj ne bi mogao pozivati na izravni učinak navedenih odredaba jer se prava i slobode zajamčene tim člancima ne odnose osobno na njega (nije ih osobno ostvarivao niti su mu osobno dodijeljena pravom EU-a).

52. Nadalje, kako u ovom predmetu student nije stranka poreznog postupka (ne nalaže mu se platiti porezni dug), tako nije procesno legitimiran podnijeti tužbu upravnom sudu koji bi tada mogao, koristeći mehanizam iz članka 267. UFEU-a, predložiti Sudu EU-a da mu da koristan odgovor o tome predstavlja li sporni porezni propis prepreku slobodama kretanja protivnu člancima 20. i 21. UFEU-a.

53. Opisanu situaciju moguće je razriješiti upućivanjem na specifičnosti ovog predmeta i način na koji nacionalni zakon u poreznoj sferi pripisuje pravne učinke primitaka uzdržavanog djeteta poreznoj obvezi roditelja i upućuje na pravo EU-a.

54. Prvo, porezni tretman podnositeljice neodvojivo je povezan s poreznim tretmanom njezinog uzdržavanog djeteta i Erasmus+ potpore za mobilnost studenata. Članak 10. točka 20. ZPD-a/04 odredila je da bespovratna sredstva iz programa EU-a za poticanje mobilnosti predstavljaju neoporezive primitke studenta i njihova isplata ne dovodi do nastanka porezne obveze za studenta. Međutim, kako ti neoporezivi primitci studenta nisu obuhvaćeni izriječom zakonskim isključenjem iz članka 36. stavka 5. ZPD-a/04, oni se po sili članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 uzimaju u obzir pri utvrđivanju prava roditelja na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavanog studenta i dovode do gubitka tog prava ako prelaze propisani fiksni cenzus (ovdje 11.000,00 kuna). Drugim riječima, da podnositeljičino dijete nije koristilo Erasmus+ mjere mobilnosti, podnositeljica ne bi izgubila pravo na sporni odbitak i ne bi morala platiti razliku poreza.

55. Drugo, pravo na financijsku potporu mobilnosti studenta stečeno Erasmus+ provedbenom mjerom nema samostalni karakter u odnosu na studentovo pravo na mobilnost i ostvarivanje temeljne slobode kretanja u svrhu obrazovanja, jer članci 3.11. i 9. Erasmus+ ugovora i akti Sveučilišta u spisu predviđaju obvezu povrata potpore odustane li student od mobilnosti (također t. 14. mišljenja nezavisne odvjetnice Sharpston u C-233/14, *Europska komisija protiv Nizozemske*).

⁸ Mišljenje od 27. siječnja 2005., ECLI:EU:C:2005:62

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

56. Slijedom navedenog, kako navodi nezavisni odvjetnik Geelhoed u predmetu *Schempp* (t. 18., 20.), već nacionalni zakon na kojem se temelji osporena porezna mjera uspostavlja izravnu vezu s podrijetlom bespovratnih sredstava iz programa EU-a i ciljevima UFEU-a kao što je mobilnost studenata (članak 165. stavak 2. alineja 2), a cilj isplate Erasmus+ potpore za mobilnost bio je ostvariti prekograničnu situaciju odlaska studenta na studijski boravak u drugu državu članicu EU-a, pa je ta potpora činjenično i pravno neodvojiva od njegovog prava građanina EU-a na slobodu kretanja u svrhu obrazovanja i zato, kako navodi nezavisni odvjetnik, ne bi smjela biti podvrgnuta ograničenjima temeljnih sloboda.

57. Stoga je Veliko vijeće Suda EU-a u predmetu *Schempp*⁹ (t. 22. - 26.) prihvatilo da se njemački državljanin i porezni rezident u Njemačkoj koji nije ostvarivao osobno slobodu kretanja u drugoj državi članici može pozivati izravno na status građanina EU-a u pogledu odluke njemačkih poreznih tijela da ne priznaju pravo na odbitak za uzdržavanog bračnog druga s prebivalištem u Austriji, jer je uskrata poreznog odbitka bila uvjetovana ostvarivanjem slobode kretanja uzdržavanog bračnog druga.

58. Kada bi se ovdje podnositeljici, koja i sama ima status građanina EU-a, na temelju članka 20. UFEU-a priznalo izvedeno pravo da se ovdje poziva na učinke ostvarivanja slobode kretanja svojega djeteta u skladu s člancima 20. i 21. UFEU-a, okolnosti ovog predmeta ne bi zahtijevale: da se sudskim tumačenjem za nju ustanovi neko novo pravo građanstva EU-a izvan granica izričitih formulacija odredaba osnivačkih ugovora (kao u C-34/09, *Ruiz Zambrano*)¹⁰; niti bi se stvarale nove proračunske obveze za druge države članice (kao u C-328/20, *Europska komisija protiv Austrije*)¹¹, niti bi se, s obzirom na to da osporena porezna mjera ne oporezuje izravno samu potporu iz Erasmus+ programa (porez se ne obračunava na iznos potpore i taj se iznos ne uračunava u visinu porezne osnovice roditelja kao njegov oporezivi prihod), ometale fiskalne funkcije država članica uvođenjem nove nadležnosti EU-a koja joj prema osnivačkim ugovorima ne pripada u području izravnog oporezivanja; niti bi se Sud EU-a, s obzirom na to da su za podnositeljčinu poreznu obvezu mjerodavna samo pravila nacionalnog poreznog sustava, morao baviti pitanjima dispariteta između pravila sustava izravnog oporezivanja u državama članicama u pogledu kojih EU nema nadležnost ujednačavanja (kao u *Schempp* gdje je ostvarivanje prava na odbitak za uzdržavanog člana obitelji u Njemačkoj ovisilo o poreznom tretmanu naknade uzdržavanja u Austriji, t. 8. i 45.; ili u C-240/10, *Schulz-Delzers i Schulz*)¹², u kojem je Sud EU-a postavljenim pitanjima bio pozvan odlučiti o razlikama u načinu izračuna porezne osnovice i progresivne stope poreza na dohodak za bračne drugove u pogledu primitka na koji se primjenjuju različita pravila njemačkog i francuskog poreznog sustava, t. 21. - 22., 42.).

59. Zaključku o mogućnosti podnositeljice da se poziva na članke 20. i 21. UFEU-a doprinosi i njezin prigovor na temelju članka 18. UFEU-a. Kako je Sud EU-a već priznao pravo studentima da se u pogledu prava zajamčenih člancima 20. i 21. UFEU-a i Direktivom 2004/38/EZ pozivaju na diskriminaciju u ostvarivanju tih prava

⁹ Presuda od 12. srpnja 2005., ECLI:EU:C:2005:446

¹⁰ Presuda od 8. ožujka 2011. ECLI:EU:C:2011:124

¹¹ Presuda od 16. lipnja 2022.; ECLI:EU:C:2022:468

¹² Presuda od 15. rujna 2011.; ECLI:EU:C:2011:591

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

na temelju članka 18. UFEU-a (C-75/11, *Europska komisija protiv Austrije*), i vodeći se konceptom diskriminacije na temelju povezanosti ("discrimination by association") priznatim u praksi Suda EU-a (presuda Velikog vijeća od 16. srpnja 2015.¹³ i mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott od 12. ožujka 2015.¹⁴ u predmetu C-83/14, *ČEZ Razpredelenie Bulgaria*), čini se da bi se podnositeljica mogla izravno pozvati na članak 18. UFEU-a, koji se primjenjuje uvijek kada predmet potpada pod doseg primjene UFEU-a *ratione materiae* (ovdje kao u *Schempp*), tvrdeći da je poreznom mjerom stavljena u nepovoljniji položaj zbog posebnog statusa njezinog djeteta prema pravu EU-a, tj. zbog ostvarivanja prava koja su mu bila izravno dodijeljena nacionalnim aktima za provedbu Erasmus+ Uredbe i člancima 20. stavkom 2. točkom a) i 21. stavkom 1. UFEU-a te člankom 7. stavkom 1. točke c) Direktive 2004/38/EZ.

60. Međutim, nakon predmeta C-75/11 (*Europska komisija protiv Austrije*) Sud EU-a je ponešto promijenio pristup u predmetu C-233/14 (*Europska komisija protiv Nizozemske*, t. 88. - 94.)¹⁵ koji se odnosio na donekle slično pitanje o pravu "mobilnih" studenata na naknadu troškova prijevoza, navodeći da ti troškovi u širem smislu jesu "stipendija" u odnosu na koju je primjena načela jednakosti isključena po sili članka 24. stavka 2. Direktive 2004/38/EZ.

61. U tom se predmetu nezavisna odvjetnica Sharpston osvrta na Erasmus+ potpore u smislu jesu li Erasmus+ studenti u Nizozemskoj usporediva skupina za provođenje testa diskriminacije s nizozemskim državljanima, no Sud EU-a se u konačnici u presudi nije bavio aspektima Erasmus+ potpora za mobilnost studenata jer je Europska komisija nakon mišljenja nezavisne odvjetnice preformulirala navode tužbe. Zato nisu ispitane ni razlike u pogledu naknada za troškove prijevoza studenata koje su uvedene Erasmus+ Uredbom i isplaćuju se iz bespovratnih sredstava proračuna EU-a u odnosu na slične naknade uvedene nizozemskim pravom koje se isplaćuju iz proračuna Nizozemske, pa nije rastumačeno smatraju li se Erasmus+ potpore "stipendijom" u smislu članka 24. stavka 2. Direktive 2004/38/EZ koji bi isključio primjenu načela jednakosti iz članka 18. UFEU-a na pravne učinke isplate tih potpora.

62. Međutim, kako je cilj članka 24. stavka 2. Direktive 2004/38/EZ osloboditi države članice od obveze da stranim studentima priznaju prava na socijalne potpore ili stipendije pod jednakim uvjetima kao svojim državljanima (dakle, osigurati slobodu kretanja i boravka studentima bez nametanja novih proračunskih obveza državama članicama u implementaciji te Direktive), što je komplementarno uvjetu iz članka 7. stavka 1. točke c) da student ima dostatna sredstva kako tijekom boravka ne bi postao teret socijalnom sustavu države članice domaćina, tako se ne čini da se članak 24. stavak 2. odnosi na Erasmus+ potporu za mobilnost studenata koja se isplaćuje iz proračuna EU-a i čiji je cilj zapravo bio otkloniti ograničenja mobilnosti studenata koja postavlja navedena Direktiva, tako da se iz Erasmus+ programa studentu isplate određena sredstva prije zasnivanja boravka u drugoj državi članici i posredno rastereti njezin socijalni sustav.

¹³ ECLI:EU:C:2015:480

¹⁴ ECLI:EU:C:2015:170

¹⁵ Presuda od 2. lipnja 2016.; ECLI:EU:C:2016:396

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

63. Tako Erasmus+ Uredba ni ne koristi pojam "stipendija". U članku 27. stavku 12. navodi novčana sredstva "u svrhu potpore u obliku bespovratnih sredstava". Države članice imaju vrlo uske ovlasti u pogledu Erasmus+ potpora jer se isplaćuju iz sredstava koja Europska komisija prenese nacionalnoj agenciji na upravljanje i koja je u upravljanju tim sredstvima vezana obvezujućim pravilima Europske komisije u pogledu visina mjesečne potpore ili obveze povrata. Potonji dakle nisu uređeni nacionalnim zakonom, nego izravno Uredbom i pravilima Europske komisije koja su obvezujuća za nacionalnu agenciju. Čini se da države članice ne bi trebale imati široki prostor procjene u pogledu uređivanja "načina na koje se ta pomoć dodjeljuje" i koji mogu predstavljati "neopravdano ograničenje prava na slobodno kretanje i boravak na državnom području država članica koje je propisano u članku 21. UFEU-a" (*Prinz i Seeberger*, t. 30.; *Elrick*, t. 25.).

64. Slijedom svega navedenog, čini se da bi članci 20. - 21. UFEU-a, samostalno ili zajedno s člankom 18. UFEU-a, mogli biti primjenjivi u podnositeljčinom slučaju.

2) *Postoji li prepreka slobodi kretanja (mobilnosti studenata) u smislu članaka 20. i 21. UFEU-a?*

65. Sud EU-a navodi da, iako se izravno oporezivanje nalazi u nadležnosti država članica, one ga moraju provoditi uz poštovanje prava EU-a. Ta im nadležnost ne dopušta primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenim UFEU-om, uključujući i porezne mjere koje odvrćaju pojedince od ostvarivanja temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (C-35/19, *État belge - Indemnité pour personnes handicapées*¹⁶, t. 31. i 34.; C-253/09, *Europska komisija protiv Mađarske*¹⁷, t. 42.). One mogu predstavljati prepreku slobodama kretanja i ako su sročene naizgled neutralno, neovisno o državljanstvu pojedinca (C-520/04, *Turpeinen*, t. 15.)¹⁸.

66. Sud EU-a je već utvrdio da nacionalni porezni propisi koji uskraćuju pravo na porezni odbitak građaninu EU-a zato što je koristio neke od sloboda kretanja predstavljaju mjere ograničenja slobode kretanja iz članka 21. UFEU-a (C-300/15, *Kohll i Kohll-Schlessler*, t. 44.)¹⁹.

67. U kontekstu mobilnosti studenata utvrđeno je da, kada država članica uredi sustav financijske pomoći za obrazovanje na način da studenti koji pohađaju studij u drugoj državi članici ostvaruju pravo na tu pomoć, tada je dužna osigurati da načini na koje se ta pomoć dodjeljuje ne predstavljaju neopravdano ograničenje prava na slobodno kretanje i boravak na državnom području država članica iz članka 21. UFEU-a (*Prinz i Seeberger*, t. 30.; *Elrick*, cit., t. 25.) i ne smije propisima koji nameću dodatne poteškoće ili troškove u vezi s napuštanjem države podrijetla obeshrabrivati građane da je napuste radi obrazovanja u drugoj državi članici (C-11/06 i C-12/06, *Morgan i Bucher*, t. 30.)²⁰. Tako stoga što mobilnost u obrazovanju i usavršavanju predstavlja integralni dio slobode kretanja osoba i jedan od glavnih ciljeva djelovanja

¹⁶ Presuda od 24. listopada 2019., ECLI:EU:C:2019:894

¹⁷ Presuda od 1. prosinca 2011., ECLI:EU:C:2011:795

¹⁸ Presuda od 9. studenoga 2006., ECLI:EU:C:2006:703

¹⁹ Presuda od 26. svibnja 2016., ECLI:EU:C:2016:361

²⁰ Presuda Velikog vijeća od 23. listopada 2007., ECLI:EU:C:2007:626

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

EU-a iz članka 165. stavka 2. alineje 2 UFEU-a (C-542/09, *Europska komisija protiv Nizozemske*, t. 71.)²¹.

68. Kako proizlazi iz Izvješća Pučke pravobraniteljice Republike Hrvatske za 2017. godinu (točka 30. zahtjeva) sveučilišta su obavijestila da studenti zainteresirani za korištenje mjera Erasmus+ programa od toga odustaju nakon što im se objasni da Ministarstvo financija tumači da primitkom Erasmus+ potpore za mobilnost njihovi roditelji gube pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavanog studenta i da se stoga u tijeku provedbe tog programa broj prijava zainteresiranih studenata smanjio.

69. Dakle, članak 36. stavci 1. i 4. ZPD-a/04 su nedvojbeno odvratili studente od korištenja mjera mobilnosti Erasmus+ programa i postavili prepreku slobodnoj odluci studenta da napusti boravište države podrijetla u svrhu obrazovanja u drugoj državi članici u skladu s člancima 20. i 21. UFEU-a.

70. Ovdje podnositeljčino dijete nije bilo odvrćeno od ostvarivanja Erasmus+ mjera mobilnosti i prava iz članaka 20. i 21. UFEU-a, očigledno zato što ni podnositeljici koja ga uzdržava u skladu s člankom 63. Ustava i člankom 290. stavkom 1. mjerodavnog Obiteljskog zakona, ni studentu sporni porezni tretman nije bio predvidiv prije odlaska na studijski boravak u Finsku. To proizlazi i iz činjenice da je podnositeljica podnijela godišnju prijavu poreza na dohodak radi ostvarivanja prava na povrat poreza, te da je za ukupne porezne učinke mobilnosti studenta, tj. isplate Erasmus+ potpore, saznala tek nakon primitka osporenog poreznog rješenja.

71. Međutim, čini se da bi te okolnosti prema praksi Suda EU-a ionako mogle biti nevažne kod utvrđivanja postojanja prepreke slobodi kretanja i boravka u drugoj državi članici u skladu s člancima 20. i 21. UFEU-a. Tako se u predmetu *Martens* (t. 26., 32.) navodi da je "nevažno to što je proteklo mnogo vremena od kada se tužiteljica... koristila svojim pravima na slobodno kretanje". U tom je predmetu također postojao vremenski odmak između ostvarivanja slobode kretanja i uvođenja prepreke toj slobodi na temelju same činjenice njezinog korištenja. To je u skladu sa stajalištem da nitko "ne smije biti kažnjen" zbog činjenice da je ostvarivao temeljne slobode zajamčene UFEU-om.

3) *Postoji li nejednako (nepovoljnije) postupanje u usporedivim situacijama - mogući načini primjene načela jednakosti (zabrane diskriminacije) u konkretnom slučaju?*

72. Što se tiče uvjeta da bi porezni obveznik bio stavljen u nepovoljniji položaj zbog korištenja sloboda zajamčenih člancima 20. i 21. UFEU-a, te u kontekstu podnositeljčinih prigovora o povredi načela zabrane diskriminacije (članak 18. UFEU-a), postoje poteškoće u pronalaženju usporedive skupine (komparatora) s kojim bi se podnositeljčina situacija usporedila, kako zbog njezinih različitih navoda o tome tako i zbog nedostatnosti razloga iznesenih u osporenim presudama.

73. Međutim, kada pojedinac iznese pred Ustavni sud ili ESLJP prigovor diskriminacije na temelju članka 14. Ustava i članka 14. Konvencije, sud nije vezan njegovom pravnom ili činjeničnom kvalifikacijom komparatora jer je na sudu da, u

²¹ Presuda od 14. lipnja 2012., ECLI:EU:C:2012:346

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

okvirima iznesenih prigovora, okolnosti slučaja i mjerodavnog prava, a imajući u vidu legitimni cilj koji se mjerom javne vlasti namjeravao postići, utvrdi postoji li komparator s kojim je moguće usporediti njegovu situaciju (savjetodavno mišljenje ESLJP-a [Vv], br. P16-2021-002 od 13. srpnja 2021., §§ 63. - 71.) i na temelju tako odabranog komparatora ocijeni je li podnositelj pokazao postojanje nejednakog postupanja u usporedivim (analognim ili bitno sličnim) situacijama; ili je pokazao da je načelo zabrane diskriminacije zapravo zahtijevalo da se bez objektivnog i razumnog opravdanja ne postupa jednako prema osobama čija je situacija znatno drukčija (*Guberina protiv Hrvatske*, br. 23682/13, § 70., presuda od 22. ožujka 2016.; u kontekstu socijalnih potpora studentima, t. 105. mišljenja nezavisne odvjetnice Sharpston u C-233/14, *Europska komisija protiv Nizozemske*; ili izravnog opozivanja C-39/10, *Europska komisija protiv Estonije*²², t. 40. presude).

74. Podnositeljica prvo tvrdi da je diskriminirana u odnosu na "ostale zaposlene osobe", a potom da je diskriminirana u odnosu na porezne obveznike u Hrvatskoj čija su uzdržavana djeca u sklopu Erasmus+ programa studirala u tzv. trećoj skupini država s nižim prosječnim troškovima života kako ih je utvrdila Europska komisija (npr. Poljska, Bugarska, Rumunjska i dr.), jer u tom slučaju ne bi izgubila pravo na sporni odbitak zbog toga što predujam potpore za mobilnost studenta ne bi prelazio cenzus iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 (a u identičnim okolnostima slučaja isplate dijelova te potpore u različitim poreznim razdobljima i uz isti tečaj EUR za kunu, taj bi navod bio točan, vidi točku 11. zahtjeva).

75. Čini se da bi države članice mogle takvim poreznim propisima poticati mobilnost studenata samo u sudionice Erasmus+ programa s nižim prosječnim troškovima života, tj. tamo gdje bi porezni tretman (ukupni troškovi studijskog boravka) bio povoljniji. Kod studenata čije troškove obrazovanja snose roditelji koji ih uzdržavaju takav porezni propis mogao bi ne samo ograničiti njihovo pravo da napuste državu svog boravišta u svrhu obrazovanja, već i unutar EU-a ograničiti mobilnost studenata samo na neke države članice. To bi moglo biti protivno zahtjevu neutralnosti mjera Erasmus+ programa u odnosu na različite sustave obrazovanja u državama članicama kako ga navodi članak 18. stavak 7. Erasmus+ Uredbe.

76. Međutim, ne čini se da je podnositeljica u usporedivom položaju s obveznicima poreza na dohodak u Hrvatskoj čija su djeca studirala u sudionicama programa s nižim prosječnim troškovima života, barem ne onako kako prigovor iznosi.

77. Naime, prihvaćanjem teze da bi za potrebe ocjene povrede načela zabrane diskriminacije podnositeljicu trebalo uspoređivati s poreznim rezidentima čija su djeca studirala u sudionicama Erasmus+ programa s nižim prosječnim troškovima života, zanemario bi se bitan element nepovoljnijeg postupanja prema podnositeljici kojemu ona dalje izričito prigovara, a to je činjenica da je njezino dijete studiralo u Finskoj gdje su troškovi života (prema utvrđenim kriterijima Europske komisije) viši nego u Hrvatskoj gdje podnositeljica ostvaruje dohodak za uzdržavanje djeteta. Drugo, navod o izuzimanju od cenzusa iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 ne bi bio točan da su samo rubne okolnosti slučaja bile tek neznatno drukčije (npr., da su predujam i ostatak te potpore, makar u obrocima, isplaćeni u jednoj poreznoj godini). Stoga bi se

²² Presuda od 10. svibnja 2012., ECLI:EU:C:2012:282

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

takav komparator odnosio na marginalne aspekte predmeta nepovezane s biti iznesenih prigovora i ne bi obuhvaćao objektivne čimbenike koji se lako mogu odrediti (savjetodavno mišljenje ESLJP-a, §§ 68. - 69.; t. 105. mišljenja nezavisne odvjetnice Sharpston u C-233/14, *Europska komisija protiv Nizozemske*).

78. Dalje treba prihvatiti zaključak sudova da podnositeljica nije usporediva s roditeljem djeteta koje prima socijalnu potporu u smislu članka 36. stavka 5. ZPD-a/04 zbog koje takav porezni obveznik ne gubi pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete. Socijalne potpore, u kontekstu nacionalnog prava (npr. mjerodavnog Zakona o socijalnoj skrbi) isplaćuju se pojedincima ranjivih socijalnih skupina, primjerice zbog materijalnog položaja ili zbog invaliditeta. Erasmus+ potpora za mobilnost koju je koristilo podnositeljčino dijete dostupna je svim studentima neovisno o njihovom materijalnom položaju ili materijalnom položaju njihovih roditelja. Zato Europska komisija u programu predviđa dodatne potpore za socijalno ranjive skupine, kojima ovdje student ne pripada.

79. Međutim, u dijelu kojim su sudovi, odbivši kvalificirati Erasmus+ potporu za mobilnost studenata kao socijalnu potporu, utvrdili da predstavlja "stipendiju" koja se uzima u obzir pri primjeni članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04, ne čini se da je takav zaključak u skladu sa zakonom. Naime, citirani članak 10. ZPD-a/04 razlikuje u točkama 12., 13., 14. i 18. barem pet različitih vrsta stipendija kao neoporezive primitke učenika ili studenata, a sudovi su propustili odrediti koju konkretno "stipendiju" iz tih odredaba predstavlja ta potpora.

80. Tako stoga što su propustili uočiti da je u točki 20. članka 10. ZPD-a/04 zakonodavac od svih stipendija posebno razdvojio Erasmus+ potpore za mobilnost studenata kao "primitke koji se kao bespovratna sredstva isplaćuju iz fondova i programa Europske unije putem tijela akreditiranih u skladu s pravilima Europske unije u Republici Hrvatskoj za provedbu aktivnosti mobilnosti u okviru programa i fondova Europske unije, a u svrhe obrazovanja... u skladu s financijskom uredbom Europske komisije...".

81. Nadalje, činjenica je da isplata bilo kojeg od neoporezivih primitaka iz članka 10. ZPD-a/04, ako prelaze cenzus iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04, dovodi do gubitka prava na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavanog člana obitelji. To bi moglo upućivati na to da zapravo ne postoji nejednako postupanje u usporedivim situacijama na temelju prava izvedenih iz prava EU-a, jer je porezni tretman Erasmus+ potpora za mobilnost studenata u tom smislu isti kao za bilo koji drugi primitak uzdržavanog člana obitelji.

82. Međutim, o tome postoji dvojba jer, kako podnositeljica upućuje, nijedan od neoporezivih primitaka iz članka 10. ZPD-a/04 nema propisani cilj poticati mobilnost studenata u EU-u kao jednim od temeljnih ciljeva djelovanja EU-a iz članka 165. stavka 2. alineje 2. UFEU-a, niti predstavlja mjeru za provedbu Erasmus+ Uredbe čiji je temeljni cilj kreirati prekograničnu situaciju i omogućiti ostvarivanje prava na slobodu kretanja u svrhu obrazovanja prema člancima 20. stavku 2. točki a) i 21. stavku 1. UFEU-a te članku 7. stavku 1. točki c) Direktive 2004/38/EZ.

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

83. Upravo po tome se domaće stipendije ili drugi oblici financiranja studenata i učenika, koji se dodjeljuju neovisno o tome gdje će student studirati i s drukčijim ciljevima kao što su nagrađivanje izvrsnosti, financiranje istraživanja i sl., kao i druga bespovratna (ili povratna) sredstva dodijeljena iz proračuna EU-a koja se troše u državi članici krajnjeg korisnika i nisu namijenjena ostvarivanju temeljnih sloboda kretanja građana EU-a zajamčenih UFEU-om, razlikuju od Erasmus+ potpora za mobilnost studenata.

84. Stoga se čini da se podnositeljica ne nalazi u usporedivom položaju ni s jednim obveznikom poreza na dohodak u Republici Hrvatskoj, već zapravo u različitom položaju od svih ostalih.

85. Kako podnositeljica u biti i tvrdi upućivanjem na ciljeve Erasmus+ Uredbe i prigovarajući nerazumnosti opisanog poreznog tretmana Erasmus+ potpora za mobilnost studenata, čini se da se ovdje test diskriminacije ne odnosi na pitanje je li podnositeljici povrijeđeno pravo da se prema njoj postupa jednako kao prema drugim pojedincima u usporedivoj situaciji, već je li povrijeđen zahtjev da država postupa drukčije prema osobama čija je situacija znatno drukčija.

86. Drugim riječima, temeljno pitanje na koje bi test diskriminacije ovdje trebao odgovoriti je treba li porezni propis, na temelju specifičnog statusa podnositeljčinog uzdržavanog djeteta dodijeljenog pravom EU-a (mjerom mobilnosti Erasmus+ Uredbe, člancima 20. i 21. UFEU-a i člankom 7. stavkom 1. točke c) Direktive 2004/38/EZ), nju tretirati drukčije u odnosu na obveznike poreza na dohodak u Hrvatskoj čija uzdržavana djeca nisu ostvarivala prava studenta na mobilnost unutar EU-a (diskriminacija na temelju statusa povezane osobe; npr. u poreznoj sferi, *Guberina protiv Hrvatske*, cit.; slično tome Sud EU-a u C-303/06, *Coleman*²³).

87. Na to upućuje i predmet *Kohll i Kohll-Schlesser* (t. 44.) gdje je u odnosu na građanina EU-a koji je izgubio pravo na porezni odbitak zbog ostvarivanja slobode kretanja Sud EU-a našao "komparatora" tako što je zaključio da se nalazi "u nepovoljnijem položaju od onih koji se nisu koristili svojim pravom na slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici". Tako stoga što članci 20. i 21. UFEU-a obuhvaćaju zahtjev jednakog postupanja na temelju statusa građanina EU-a i iz njega izvedene slobode kretanja (C-522/10, *Reichel-Albert*, t. 42.)²⁴.

88. Radi ocjene je li podnositeljica u odnosu na navedenu usporedivu skupinu stavljena u nepovoljniji položaj valja se osvrnuti na njezine prigovore o smjeru mobilnosti iz Hrvatske u Finsku, koju je Europska komisija razvrstala u prvu skupinu sudionica Erasmus+ programa s višim prosječnim troškovima života. Naime, prema vodičima kroz Erasmus+ program Europske komisije iz 2014., 2015. i 2017. godine²⁵, Hrvatska je u vrijeme mobilnosti podnositeljčinog djeteta u Finskoj bila razvrstana u skupinu sudionica programa srednjih prosječnih troškova života, da bi je već 2017. godine Europska komisija razvrstala u skupinu sudionica programa nižih prosječnih troškova života.

²³ Presuda Velikog vijeća od 17. srpnja 2008., ECLI:EU:C:2008:415

²⁴ Presuda od 19. srpnja 2012., ECLI:EU:C:2012:475

²⁵ U dostavljenoj preslici ustavnosudskog spisa

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

89. Stoga podnositeljica obrazlaže, polazeći od svojih prihoda i razlika u troškovima života između Hrvatske i Finske, da je Erasmus+ potpora od 460,00 EUR mjesečno tek neznatno pokrila troškove studijskog boravka u Finskoj jer je samo trošak studentskog smještaja iznosio 390,00 EUR mjesečno pa je djetetu na kraju mjeseca preostalo svega 70,00 EUR za druge životne troškove. Navodi da je ta potpora nije oslobodila obveze uzdržavanja djeteta tijekom mobilnosti u Finskoj (ili je olakšala) pa je nerazumno da joj se uskrati porezni odbitak za uzdržavano dijete.

90. Iako bi se moglo činiti da podnositeljica prigovara nepovoljnijem postupanju na temelju faktičnih nejednakosti (pa bi bilo nemoguće uspoređivati skupine pojedinaca), Ustavni sud primjećuje da je ta "faktična nejednakost" kodificirana kao pravno pravilo članka 18. stavka 7. Erasmus+ Uredbe prema kojem se raspodjeljuje proračun ovog programa, a koje obvezuje da se "sredstva za obrazovnu mobilnost pojedinaca... raspodjeljuju... na temelju broja stanovnika i troškova života u državama članicama..." Provodeći tu odredbu na temelju članka 36. stavka 3. Erasmus+ Uredbe, Europska komisija razvila je formule kojima se visina mjesečne potpore za mobilnost studenata utvrđuje prema prosječnim troškovima života i smjeru mobilnosti između država članica razvrstanih u tri skupine.

91. Student koji ostvaruje mobilnost iz države sa srednjim ili nižim prosječnim troškovima u državu s višim prosječnim troškovima života, kao ovdje iz Hrvatske u Finsku, ima pravo na mjesečnu potporu u višim rasponima od 250,00 do 500,00 EUR, a student koji dolazi iz Finske u Hrvatsku dobio bi mjesečnu potporu u nižim rasponima od 150,00 do 400,00 EUR. Studenti koji su mobilni između država iste programske skupine imaju pravo na mjesečnu potporu u srednjim rasponima od 200,00 do 450,00 EUR. Nacionalne agencije utvrđuju iznos mjesečne potpore unutar raspona Europske komisije i po dodatnim kriterijima koje je utvrdila.

92. Ovi rasponi, unutar kojih je utvrđena visina potpore podnositeljičinom djetetu, kad se usporede s rasponima koje je Europska komisija utvrdila za socijalno ugrožene skupine gdje potpora može dosegnuti 850,00 EUR mjesečno, očito ne reflektiraju stvarne troškove mobilnosti studenata. Moguće je da podnositeljica osnovano tvrdi da isplata Erasmus+ potpore za mobilnost studenta nije u bitnom olakšala troškove koje je imala u vezi s uzdržavanjem djeteta tijekom boravka u Finskoj.

93. Stoga bi možda trebalo podrazumijevati da se roditelji uzdržavanih studenata koji ostvaruju mobilnost iz države članice s nižim ili srednjim prosječnim troškovima života u državu članicu s višim prosječnim troškovima života, kao podnositeljica, nalaze u posebno nepovoljnijem položaju u pogledu rashoda za uzdržavanje djeteta ne samo u odnosu na roditelje čija djeca nisu koristila Erasmus+ mjere i ostala su studirati u tuzemstvu, pa nisu imala troškove u vezi mobilnosti, već i u odnosu na roditelje čija su uzdržavana djeca koristila Erasmus+ mjere unutar iste programske skupine država s usporedivim troškovima života, a posebno u odnosu na one čije su djeca ostvarivala mobilnost iz države s višim ili srednjim prosječnim troškovima života u državu s nižim prosječnim troškovima života.

94. Slijedom navedenog, čini se da naizgled neutralne odredbe članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 stavljaju podnositeljicu u nepovoljniji položaj u odnosu na porezne obveznike u Hrvatskoj čija su uzdržavana djeca primila druge neoporezive primitke iz

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

članka 10. ZPD-a/04 koji prelaze propisani cenzus iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04, a nisu koristila Erasmus+ mjere mobilnosti studenata u države članice s višim prosječnim troškovima života kako ih je prema članku 18. stavku 7. Erasmus+ Uredbe utvrdila Europska komisija (neizravna diskriminacija - tako u pogledu mehanizma prilagođavanja poreznih odbitaka za dijete prema različitom mjestu boravišta djeteta, koji ne reflektira stvarne razlike u troškovima, C-328/20, *Europska komisija protiv Austrije*, t. 104.; u pogledu odabira komparatora, uspoređivanjem situacije na koju se primjenjuje pravo EU-a s unutarnjim situacijama kada se porezni propis temelji na objektivnim /nepromjenjivim/ kriterijima, kao što je ovdje fiksni cenzus iz članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04, tako i Sud EU-a u C-250/08, *Europska komisija protiv Belgije*²⁶, t. 55. - 58., 67.).

4) *Može li se stavljanje podnositeljice u nepovoljniji položaj opravdati određenim legitimnim ciljem?*

95. Odluke javne vlasti kojima se nalaže platiti porez predstavljaju mjere kontrole uporabe imovine koje imaju legitimni cilj u osiguranju plaćanja poreza (članak 51. stavak 1. Ustava, članak 1. stavak 2. Protokola br. 1 uz Konvenciju) i u odabiru mjera za postizanje tog cilja država uživa široko područje slobodne procjene.

96. Prvo, ne bi trebalo prihvatiti obrazloženje sudova da osporena porezna mjera provodi, u smislu članka 9. stavka 2. točke 3. ZSD-a, mjeru socijalne politike kojom se pogoduje osobama ili domaćinstvima težeg imovinskog ili socijalnog stanja i ne dovodi do izravne ili neizravne diskriminacije pa stoga ima neki legitimni cilj.

97. Osporenim poreznim rješenjem ne provodi se mjera socijalne politike koja pogoduje podnositeljici, već joj se uskraćuje pravo na porezni odbitak iz članka 36. stavka 2. ZPD-a/04 osiguran svim poreznim obveznicima koji uzdržavaju djecu, a koji odražava ustavno načelo jednakosti i pravednosti poreznog sustava (članak 56. stavak 2. Ustava) te ima legitimni cilj u ispravljanju socijalnih i materijalnih nejednakosti u pogledu prosječnih prihoda i rashoda između poreznih obveznika koji uzdržavaju djecu i onih koji nemaju rashode u vezi s uzdržavanjem djece (C-542/09, *Europska komisija protiv Nizozemske*, t. 57.).

98. Stoga, Ustavni sud mora utvrditi da ovdje primijenjene odredbe članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 imaju općenito legitimni cilj u tome da zakonodavac, u skladu s načelom dobrog upravljanja ograničenim javnim resursima, ne prizna pravo na uvećanje osnovnog odbitka za uzdržavano dijete poreznim obveznicima čija uzdržavana djeca u poreznoj godini ostvare neoporezivi prihod u nekom iznosu koji, prema procjeni zakonodavca, dovodi do toga da dijete može doprinijeti svom uzdržavanju iz vlastitih prihoda i smanjiti rashode roditelja (olakšati njegovu obvezu uzdržavanja), za razliku od poreznih obveznika čija djeca ne ostvaruju nikakve ili ostvaruju tek neznatne primitke zbog čega mogu biti uzdržavana jedino iz prihoda roditelja.

²⁶ Presuda od 1. prosinca 2011., ECLI:EU:C:2011:793

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

5) *Je li osporena porezna mjera bila nužna za ostvarivanje tog legitimnog cilja i je li opravdana (proporcionalna) s aspekta prava EU-a?*

99. Podnositeljica prigovara da navedeni legitimni cilj ne postoji u okolnostima njezinog slučaja ni s aspekta članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04, te da osporena porezna mjera nije u skladu ni s ciljevima koji su se namjeravali postići pravom EU-a.

100. Nacionalni propisi koji ograničavaju slobodu kretanja u svrhu obrazovanja iz članka 21. UFEU-a i ometaju ostvarivanje cilja poticanja mobilnosti studenata iz članka 165. stavka 2. alineje 2. UFEU-a ili građanina EU-a "kažnjavaju" zato što se koristio tim slobodama, mogu se opravdati jedino ako počivaju na objektivnim razlozima od općeg interesa koji su neovisni o državljanstvu osoba o kojima je riječ i ako su proporcionalni legitimnom cilju koji se nacionalnim pravom želi postići, dakle moraju biti prikladni ostvariti legitimni cilj i ne smiju nadilaziti ono što je nužno za ostvarenje tog cilja (C-406/04, *De Cuypers*²⁷ t. 40. i 42.; *Morgan i Bucher*, t. 33.; *Prinz i Seeberger*, t. 33.; *Martens*, t. 27.).

101. "Objektivni razlozi koji su neovisni o državljanstvu" ne znače da uvjet državljanstva mora biti izriekom sadržan u spornom propisu. Dostatno je da naizgled neutralan propis odvraća od korištenja slobode kretanja u svrhu obrazovanja i s njim povezane financijske pomoći (C-220/12, *Thiele Meneses*, t. 28.)²⁸.

102. U pogledu nacionalnih propisa koji uređuju porezne odbitke u državi rezidentnosti, prihvaćeno je načelo da je na državi članici boravka, kao središtu osobnih i imovinskih interesa poreznog obveznika, zadaća priznavanja poreznih olakšica, izuzeća ili odbitaka u vezi s njegovom osobnom i obiteljskom situacijom, jer ta država može najbolje ocijeniti njegovu osobnu sposobnost plaćanja poreza kojom se uzimaju u obzir svi njegovi dohodci te osobne i obiteljske prilike. Međutim, neovisno o tome, porezni propisi koji predstavljaju ograničenje sloboda kretanja mogu se opravdati jedino pod istim uvjetima proporcionalnosti kao što je već naprijed navedeno (C-241/20, *État belge - Perte d'avantages fiscaux dans l'État membre de résidence*, t. 25. - 27., 33.)²⁹.

103. Već je utvrđeno da su odredbe članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 postavile prepreku korištenju Erasmus+ mjera mobilnosti, tj. napuštanju države boravka radi zasnivanja boravišta u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja (točke 65. - 71. zahtjeva), a podnositeljicu su samo radi toga lišile poreznog odbitka za uzdržavanog studenta i nametnule plaćanje poreza neovisno o tome što je student zasnovao boravak u svrhu obrazovanja u državi članici koja je na temelju članka 18. stavka 7. Erasmus+ Uredbe razvrstana u sudionice programa s višim prosječnim troškovima života. Slijedi da ove odredbe nisu porezno neutralne ni u pogledu prava uzdržavanog studenta da donese odluku o napuštanju države boravka u svrhu obrazovanja u drugoj državi članici, a ni u pogledu slobodnog odabira države boravišta (države primateljice) u svrhu obrazovanja s obzirom na smjer mobilnosti (kretanja) studenata unutar EU-a između različitih skupina država sudionica Erasmus+ programa koje je uvela Europska komisija. Stoga se čini da prvi uvjet -

²⁷ Presuda Velikog vijeća od 18. srpnja 2006., ECLI:EU:C:2006:491

²⁸ Presuda od 24. listopada 2013., ECLI:EU:C:2013:683

²⁹ Presuda od 15. srpnja 2021., ECLI:EU:C:2021:605

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

odsustva nepovoljnijeg postupanja na temelju državljanstva - nije ispunjen (*Morgan i Bucher*, t. 38. i 41.).

104. Primjena članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 prikladna je za ostvarivanje naprijed navedenog legitimnog cilja (točka 98. zahtjeva), no sporno je da li je nužna za ostvarivanje tog cilja u konkretnom slučaju.

105. U predmetu C-241/20 (*État belge - Perte d'avantages fiscaux dans l'État membre de résidence*, t. 47. - 51.) Sud EU-a uzeo je kao vid neproporcionalnosti poreznog propisa izostanak mogućnosti da se primjenom tog propisa obuhvate osobne i obiteljske prilike poreznog obveznika.

106. Članak 36. stavci 1. i 4. ZPD-a/04, kada propisuje cenzus (peterostrukog osnovnog odbitka primjenjivog na sve porezne obveznike) koji neoporezivi primitci ne smiju prijeći da roditelj ne bi izgubio pravo na odbitak za uzdržavano dijete, ne omogućuje provjeru njegovih osobnih i obiteljskih prilika. Štoviše, isključuju mogućnost da se taj cenzus utvrdi prema već priznatom podnositeljčinom pravu na viši osnovni odbitak iz članka 54. ZPD-a/04 koji se primjenjuje na rezidente na potpomognutim područjima Republike Hrvatske skupine II. Dakle, temelji se na fiksnom kriteriju koji ne uzima u obzir razlike između različitih kategorija poreznih obveznika (C-250/08, *Europska komisija protiv Belgije*, t. 55. - 58.), a suprotno legitimnom cilju koji se nastoji postići člankom 36. stavkom 2. ZPD-a/04 kojim se pravo na odbitak za uzdržavano dijete priznaje radi ispravljanja socijalnih i materijalnih nejednakosti između poreznih obveznika.

107. Fiksni cenzus članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 također onemogućuje da se uzme u obzir smjer mobilnosti uzdržavanog studenta, tj. činjenica da je podnositeljčino dijete koristilo mjeru mobilnosti u državi sudionici Erasmus+ programa s višim prosječnim troškovima životima nego u Hrvatskoj gdje redovno boravi i studira (članak 18. stavak 7. Erasmus+ Uredbe i provedbeni kriteriji Europske komisije). Ta je situacija donekle usporediva s predmetom C-328/20 (*Europska komisija protiv Austrije*, t. 74., 100. - 103.) u kojem se austrijska vlada pozivala na mehanizam članka 18. stavka 7. Erasmus+ Uredbe da bi opravdala nacionalni mehanizam prilagođavanja visine poreznih odbitaka za djecu radnika migranata prema mjestu njihovog boravišta u drugim državama članicama EU-a. Sud EU-a ocijenio ga je neproporcionalnim jer ne reflektira stvarne razlike u troškovima uzdržavanja prema mjestu boravišta djeteta.

108. Slično tome i ovdje, neovisno o tome što Erasmus+ potpora za mobilnost studenta utvrđena prema pravilima Erasmus+ programa ne može nadoknaditi stvarne troškove studijskog boravka hrvatskog studenta u Finskoj (a pritom ukupne imovinske posljedice njezinog poreznog tretmana konzumiraju 52 % iznosa te potpore), dakle neovisno o tome što u bitnom ne umanjuje obvezu poreznog obveznika da uzdržava dijete (*a contrario Schulz-Delzers i Schulz*, t. 39.), porezni obveznici u Hrvatskoj (kao sudionici Erasmus+ programa srednjih ili nižih prosječnih troškova života), čija su djeca odlučila koristiti mjere mobilnosti u državi s višim prosječnim troškovima života, gube pravo na odbitak za uzdržavano dijete premda su očito morali imati veće rashode za uzdržavanje djeteta nego da je ostalo studirati u Hrvatskoj. To bi moglo upućivati na neproporcionalnost nametnutog poreznog tereta (*Turpeinen*, t. 25.).

109. Stoga je dvojbeno je li osporena porezna mjera mogla biti nužna za ostvarivanje legitimnog cilja postavljenog nacionalnim pravom da se ovaj odbitak ne prizna roditeljima uzdržavane djece koja su ostvarila vlastite neoporezive prihode koji su smanjili rashode (olakšali obveze) roditelja u vezi s uzdržavanjem djeteta.

110. Vaganjem tog legitimnog cilja s ciljem poticanja mobilnosti studenata iz članka 165. stavka 2. alineje 2. UFEU-a, primjećuje se da, unatoč posebnoj klasifikaciji Erasmus+ potpora za mobilnost studenata u članku 10. točki 20. ZPD-a/04 koji se poziva na legitimni cilj mobilnosti u svrhu obrazovanja u skladu s člankom 165. stavkom 2. alinejom 2. UFEU-a, članak 36. stavci 1. i 4. ZPD-a/04 ne omogućuju da se te potpore u pogledu odbitka za uzdržavanog studenta tretiraju drukčije od bilo kojeg drugog primitka. Sporni propis ne uzima u obzir "konstitutivne elemente davanja koji je posrijedi, uključujući njegovu narav i svrhu" niti se primjenjuje "u skladu s njegovim rezultatima, a ne u skladu s njegovom formalnom strukturom" (C-75/11, *Europska komisija protiv Austrije*, t. 63.).

111. Čini se da je također s aspekta članka 165. stavka 2. alineje 2. UFEU-a dvojbeno bi li ova porezna mjera bila nužna ako su porezna tijela, prije uskrate spornog prava na odbitak za uzdržavanog studenta koji je koristio Erasmus+ mjere mobilnosti u državi s višim prosječnim troškovima života, naplatila predujam poreza na dohodak kao u prethodnim poreznim godinama pod pretpostavkom da podnositeljica ostvaruje pravo na uvećanje osnovnog odbitka za to dijete kao da studira u Hrvatskoj gdje su studijski troškovi i prosječni životni troškovi niži nego u Finskoj. Stoga je moguće da se priznavanje prava na porezni odbitak za uzdržavanog studenta koji je koristio Erasmus+ mjeru mobilnosti ne bi protivilo načelu dobrog upravljanja ograničenim javnim resursima ili predstavljalo prekomjeran teret za proračun države članice (u kontekstu pristupa studenata javnim davanjima C-679/16, *A - Pomoć za osobu s invaliditetom*³⁰, t. 71., 76. - 77.; ili *Prinz i Seeberger*, t. 36.).

112. U konačnici se primjećuje da je u predmetu C-220/12 (*Thiele Meneses*, t. 37.) zaključeno da "u slučaju kada dodjela financijske pomoći nije regulirana pravom Unije poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, ... države članice imaju širok diskrecijski prostor kod određivanja kriterija procjene...", ali taj uvjet financijske pomoći "koja nije regulirana pravom Unije" ovdje nije ispunjen jer su uvjeti pristupa, dodjele i korištenja potpora za mobilnost studenata utvrđeni Erasmus+ Uredbom i provedbenim aktima Europske komisije. To možda sužava područje slobodne procjene država članica u pogledu njihovog poreznog tretmana.

113. Međutim, čini se da podnositeljčine argumente o neproporcionalnosti osporene porezne mjere podupiru i odluke Vlade i Hrvatskog sabora da ZIDZPD-om/18 izuzmu Erasmus+ potpore za mobilnost studenata od primjene cenzusa za primitke uzdržavanog djeteta. Vlada je to obrazložila preprekama mobilnosti koje su posebno nerazmjerno pogodile studente u socijalno ranjivim skupinama te ostvarivanjem cilja bolje iskorištenosti programa za mobilnost u svrhu obrazovanja u EU-u.

³⁰ Presuda od 25. srpnja 2018.; ECLI:EU:C:2018:601

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

114. U podnositeljčinom slučaju, međutim, sporno je što sudovi opravdano tvrde da ne mogu retroaktivno primijeniti ZIDZPD/18 na njezinu obvezu plaćanja poreza na dohodak i prireza za 2014. godinu.

115. Premda je i Ustavni sud u svojoj praksi, u određenim specifičnim predmetima, tumačio da sudovi, mogu i trebaju retroaktivno primijeniti novi zakon ako bi se primjenom za podnositelja povoljnijeg zakona mogla otkloniti povreda ustavnih prava i sloboda kojima prigovara (što se u pravilu odnosilo na proceduralna pravila o pristupu sudu ili mjerodavna pravila za odlučivanje o zahtjevu u upravnom postupku, odluke USRH u predmetima brojeva U-III-2639/2017 od 4. veljače 2020., www.usud.hr, t. 10. - 12.; i U-III-1344/2014 od 11. srpnja 2017., "Narodne novine" broj 96/17., t. 12.1. - 16.), ovaj predmet im nije sličan.

116. Naime, naložiti da se retroaktivno primijeni novi porezni propis kompromitiralo bi temeljna načela nacionalnog poreznog sustava koja su zasigurno inherentna i poreznim sustavima drugih država članica, a to su: da se za utvrđivanje porezne obveze primjenjuju porezna pravila koja su bila na snazi u vrijeme nastanka porezno relevantnih činjenica (članak 5. Općeg poreznog zakona, "Narodne novine" broj 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13., 26/15., 44/16. i 115/16.); te pravilo po kojem se porezna obveza utvrđuje i porezni dug obračunava po poreznim razdobljima koja predstavljaju jednu kalendarsku godinu (članak 7. stavak 1. ZPD-a/04; članak 7. stavak 1. ZPD-a/16; u pogledu ovdje spornog odbitka članak 36. stavak 3. ZPD-a/04). Pritom ove odredbe nisu promijenjene ni u jednoj verziji zakona od dana kada je podnositeljica podnijela godišnju prijavu poreza na dohodak za 2014. godinu do danas.

117. Iako podnositeljčina prava zajamčena člankom 48. stavkom 1. Ustava i člankom 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju nije moguće zaštititi retroaktivnom primjenom poreznog propisa, taj bi se učinak, s obzirom na to da se svi njezini prigovori o neproporcionalnosti osporene porezne mjere ionako temelje na tumačenju, svrsi i ciljevima prava EU-a (Erasmus+ Uredbe i slobode kretanja studenata u svrhu obrazovanja unutar EU-a), mogao jedino postići prethodnom odlukom Suda EU-a na temelju koje bi nacionalni sud bio dužan izuzeti iz primjene odredbe članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04 na kojima se osporena porezna mjera temelji.

6) Zaključak

118. Ustavni sud iznio je uvodno dvojbe o mogućnosti podnositeljice da se izravno poziva na pravo EU-a (primjenjivost prava EU-a *ratione personae* i *ratione materiae*), o kojima Sud EU-a odlučuje kao prethodnim pitanjima o dopuštenosti te će odgovor na ta pitanja Ustavnom sudu biti važan za donošenje odluke o istaknutom prigovoru povrede članka 141.c Ustava (ustavna obveza sudova da izravno primijene pravo EU-a).

119. Nastavno, Ustavni sud postavlja prethodno pitanje na koje Sud EU-a može dati koristan odgovor o biti podnositeljčinih prigovora o navodnim povredama članaka 14. i 48. stavka 1. Ustava u vezi s primjenom prava EU-a, a to prethodno pitanje glasi:

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

"Trebaju li se odredbe članka 18., 20., 21. i 165. stavka 2. alineje 2 UFEU-a tumačiti na način da im se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavano dijete jer je tom djetetu, kao uzdržavanom studentu koji je ostvarivao slobodu kretanja i boravka u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja, tako što je na temelju nacionalnih provedbenih akata koristio mjere iz članka 6. stavka 1. točke a) Erasmus+ Uredbe radi ostvarivanja mobilnosti studenta iz države članice s nižim ili srednjim prosječnim troškovima života u državu članicu s višim prosječnim troškovima života, kako su utvrđene kriterijima Europske komisije u smislu članka 18. stavka 7. te Uredbe, isplaćena potpora za mobilnost studenata čiji iznos prelazi propisani fiksni cenzus?"

**C) SPORNA PITANJA MOGUĆE PRIMJENE UREDBE BR. 883/2004 O
KOORDINACIJI SUSTAVA SOCIJALNE SIGURNOSTI**

120. U predmetu C-328/20 (*Europska komisija protiv Austrije*, t. 42. - 44.) utvrđeno je da "porezni odbitak za uzdržavano dijete" predstavlja "obiteljska davanja u smislu članka 1. točke z) Uredbe br. 883/2004" zaposlenih osoba te da "u skladu s člankom 7. Uredbe br. 883/2004... takva davanja 'ne podliježu nikakvom smanjenju, izmjeni, obustavi, ukidanju... zbog činjenice da korisnik ili članovi njegove obitelji borave u državi članici različitoj od one u kojoj se nalazi ustanova nadležna za pružanje davanja", jer "članak 67. Uredbe br. 883/2004 uspostavlja načelo na temelju kojeg osoba može tražiti obiteljska davanja za članove svoje obitelji koji borave u državi članici koja nije nadležna za njihovu isplatu kao da oni borave u prvoj državi članici".

121. Dakle, kako podnositeljica prigovara gubitku prava na porezni odbitak za uzdržavano dijete koje je boravilo u drugoj državi članici tako načelno njezin predmet ulazi u područje Uredbe br. 883/2004 *ratione materiae*.

122. Međutim, predmet C-328/20 (*Europska komisija protiv Austrije*) odnosio se na porezne odbitke za uzdržavano dijete radnika migranata koji su zaposleni u Austriji, a čija djeca imaju boravište u drugim državama članicama. Ovdje je situacija obrnuta jer je uzdržavano dijete ostvarivalo slobodu kretanja i pravo boravka u drugoj državi članici, a podnositeljica nije osoba koja ostvaruje slobode kretanja iz članka 21. ili 45. UFEU-a (kao u C-333/13, *Dano*³¹; C-394/13, *B.*³²; C-802/18, *Caisse pour l'avenir des enfants*³³; C-378/14, *Trapkowski*³⁴).

123. Dalje se čini da je u predmetu C-199/21 (*Finanzamt Österreich - Recouvrement de prestations familiales*, t. 33. - 38.)³⁵, koji se odnosio na porezne odbitke za dijete koje je studiralo u drugoj državi članici, zauzeto stajalište da za potrebe primjene članka 67. Uredbe br. 883/2004 nije odlučno je li pojedinac koji se poziva na njezinu primjenu prethodno ostvarivao slobode kretanja, već tek da se pravo na obiteljsko davanje, ako ranije nije ostvarivano, može priznati prema zakonodavstvu države članice koja je nadležna za njegovu isplatu. Ovdje

³¹ Presuda od 11. studenoga 2014.; ECLI:EU:C:2014:2358

³² Presuda od 11. rujna 2014.; ECLI:EU:C:2014:2199

³³ Presuda od 2. travnja 2020.; ECLI:EU:C:2020:269

³⁴ Presuda od 22. listopada 2015.; ECLI:EU:C:2015:720

³⁵ Presuda od 13. listopada 2022.; ECLI:EU:C:2022:789

ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

podnositeljica ostvarivala je to pravo u prethodnim poreznim razdobljima i ono se još uvijek može priznati za poreznu godinu 2014. ako pravo EU-a zahtijeva da se izuzme iz primjene članak 36. stavci 1. i 4. ZPD-a/04.

124. Međutim, također se čini da je ostvarivanje prava na obiteljsko davanje u potonjem predmetu ovisilo o činjenici da pojedinac koji se poziva na primjenu Uredbe br. 883/2004 prima mirovinu iz dvije nadležne države članice. Ovdje, u pogledu isplate potpore za mobilnost studenata iz Erasmus+ programa, ta potpora, premda se troši u državi članici studijskog boravka, isplaćuje se isključivo u zemlji podrijetla uzdržavanog studenta gdje mu boravi i roditelj (pravila Europske komisije). Isto tako, vlastite oporezive primitke podnositeljica prima isključivo u Hrvatskoj.

125. Također, primjećuje se da članak 2. Uredbe br. 883/2004, regulirajući "obuhvaćene osobe", ne postavlja uvjete boravišta u drugoj državi članici različitoj od države podrijetla ili prethodnog ostvarivanja slobode kretanja. Samo navodi da se "primjenjuje na državljane države članice, ... na koje se primjenjuje ili se primjenjivalo zakonodavstvo jedne ili više država članica, kao i na članove njihovih obitelji...".

126. Regulirajući pojam djelatnosti zaposlene osobe, članak 1. točka a) također ne postavlja uvjete u pogledu mjesta obavljanja zaposlene djelatnosti (primjerice, izvan države državljanstva) i tek navodi da se djelatnošću zaposlene osobe smatra "bilo koja djelatnost ili istovjetna situacija koja se takvom smatra u svrhu primjene zakonodavstva o socijalnoj sigurnosti države članice u kojoj postoji takva djelatnost ili istovjetna situacija".

127. Dakle, podnositeljica je osoba koja obavlja djelatnost zaposlene osobe iz članka 1. točke a), ostvarivala je pravo na porezni odbitak za uzdržavano dijete koji je obiteljsko davanje u smislu članka 1. točke z), na nju se primjenjuje zakonodavstvo barem jedne države članice u smislu članka 2., te traži da joj se uspostavi pravo na porezni odbitak za člana obitelji koje je uskraćeno zbog isplate potpore za boravak u drugoj državi članici u smislu članka 67. Uredbe br. 883/2004.

128. Stoga je moguće da su ove odredbe dovoljno otvorene da se podnositeljčin slučaj može podvesti pod područje primjene Uredbe br. 883/2004, a članak 67. koji određuje da "osoba ima pravo na obiteljska davanja u skladu sa zakonodavstvom nadležne države članice, uključujući i davanja za članove svoje obitelji koji borave u drugoj državi članici, kao da borave u prvoj državi članici", mogao bi se interpretirati tako da se podnositeljici treba priznati pravo na porezni odbitak i za dijete koje je koristilo mjere mobilnosti iz Erasmus+ programa i boravilo u drugoj državi članici u svrhu obrazovanja, kao da ih nije koristilo.

129. Kada bi se takva interpretacija mogla prihvatiti, ona bi konzumirala čitav test proporcionalnosti (i diskriminatornog učinka) prepreke slobodi kretanja Erasmus+ studenata na temelju članaka 18., 20. i 21. UFEU-a kako je naprijed iznesen jer bi omogućila da "nitko ne bude kažnjen" u pogledu ostvarivanja obiteljskih davanja "samo zato što je on ili član obitelji koristio slobode kretanja" zajamčene UFEU-om. Tako bi se područje primjene Uredbe br. 883/2004 podudaralo s područjem primjene UFEU-a i njegovim ciljevima.

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

130. Primjećuje se i da se uredbe o koordinaciji sustava socijalnih osiguranja primjenjuju i na studente kao osiguranike u barem jednoj državi članici. Ako bi se smatralo da se u skladu s člankom 2. Uredba br. 883/2004 odnosi samo na pojedince koji su prethodno ostvarivali neku od sloboda kretanja zajamčenu UFEU-om, tada je podnositeljčino dijete obuhvaćena osoba u smislu članka 2., a podnositeljica bi mogla biti obuhvaćena kao član obitelji osobe koja je ostvarivala slobode kretanja.

131. S tim u vezi uočeno je da je još u predmetu C-78/91 (*Hughes*, t. 25. - 28.)³⁶ smatrano da se član obitelji osobe koja je ostvarivala slobode kretanja može pozivati na zaštitu obiteljskih davanja u državi svog boravišta prema Uredbi Vijeća (EEZ) br. 1408/71 od 14. lipnja 1971. o primjeni sustava socijalne sigurnosti na zaposlene osobe, samozaposlene osobe i članove njihovih obitelji koji se kreću unutar Zajednice (Pročišćena verzija - SL L 28, 30.1.1997.), prethodnice Uredbe br. 883/2004, iako član obitelji nije osobno ostvarivao slobode kretanja i stalno je zadržao boravak u državi članici svog državljanstva.

132. Međutim, ovdje je sporno što podnositeljica kao takav član obitelji ne može izvesti, kako se navodi u predmetu *Hughes*, "derivativno pravo" na obiteljsko davanje iz prava na obiteljsko davanje uzdržavanog studenta kao osobe koja je ostvarivala slobodu kretanja. Jedini je način da se takvo "derivativno pravo" uspostavi uzeti u obzir da je u skladu s člankom 10. točkom 20. ZPD-a/04 Erasmus+ potpora za mobilnost studenata bila neoporeziva za uzdržavanog studenta koji je ostvarivao slobode kretanja, zbog čega bi trebala ostati porezno neutralna i za roditelja uzdržavanog studenta i stoga bi podnositeljicu, u pogledu odbitka za uzdržavanog studenta, trebalo izuzeti od primjene članka 36. stavaka 1. i 4. ZPD-a/04.

133. Međutim, također se čini da smisao odredbe članka 67. Uredbe br. 883/2004 ne zahtijeva da se određena prava na obiteljska davanja pojedincu priznaju kao prava "izvedena" iz nekih drugih prava koja su njemu ili članu njegove obitelji bila dodijeljena tijekom ostvarivanja neke od sloboda kretanja, već ta odredba zapravo sadrži "negativno" pravo da se njegova stečena prava poštuju, kao da ni on ni članovi njegove obitelji nisu ostvarivali slobode kretanja zajamčene UFEU-om.

134. Slijedom navedenog, premda Ustavni sud o tome dvoji, nađe li Sud EU-a Uredbu br. 883/2004 primjenjivom u podnositeljčinom slučaju, također se postavlja sljedeće pitanje:

"Trebali li članak 67. Uredbe br. 883/2004 tumačiti na način da mu se protive propisi države članice prema kojima roditelj gubi pravo na uvećanje godišnjeg osnovnog odbitka poreza na dohodak za uzdržavanog studenta koji je tijekom studijskog boravka u drugoj državi članici koristio potporu za mobilnost studenata iz članka 6. stavka 1. točke a) Erasmus+ Uredbe?"

135. Stoga je na temelju članaka 48. stavka 4. i 68. stavka 4. Ustavnog zakona te članka 267. UFEU-a odlučeno kao u izreci.

³⁶ Presuda od 16. srpnja 1992., ECLI:EU:C:1992:331

**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

136. Za potrebe donošenja prethodne odluke o upućenom zahtjevu za prethodnu odluku u privitku zahtjeva dostavljaju se: preslika spisa Upravnog suda u Osijeku broj: Usl-960/2019, preslika spisa Ustavnog suda broj: U-III-2425/2021, te anonimizirana verzija zahtjeva za uređivanje, objavu i korištenje u daljnjem postupku pred Sudom EU-a (sve u skladu s Preporukama namijenjenim nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka, SL C 380/1, 8.11.2019.).

PREDSJEDNIK

dr. sc. Miroslav Šeparović



**ANONIMIZIRANA VERZIJA ZA OBJAVU I
POSTUPAK PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE**

Dostava (U-III-2425/2021):

1. Sud Europske unije
 - zahtjev za prethodnu odluku s privitcima
 - Tajništvu preporučeno poštom na Rue du Fort Niedergrünewal,
L-2925 Luxembourg, Luksemburg
 - Tajništvu putem aplikacije *e-Curia*
2. Sud Europske unije
 - anonimizirana verzija zahtjeva za objavu, uređivanje i postupak
 - Tajništvu na DDP-GreffeCour@curia.europa.eu
3. Krunoslav Gloković, odvjetnik
 - za podnositeljicu
 - Veliki kraj 50, 32270 Županja
4. Ministarstvo financija Republike Hrvatske
 - Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak
 - n. r. načelnika Nikole Biloglava, dipl. iur.
 - Katančićeva 5, 10000 Zagreb
5. Visoki upravni sud Republike Hrvatske
 - Frankopanska 16, 10000 Zagreb
 - na broj: Usž-1461/2020
6. Upravni sud u Osijeku
 - Trg Ante Starčevića 7, 31000 Osijek
 - na broj: Usl-1461/2019 (pomoćni omot)
7. Centar za evidenciju i dokumentaciju Suda
8. Spis