

Vec C-277/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

28. apríl 2023

Vnútroštátny súd:

Ustavni sud Republike Hrvatske

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. apríl 2023

St'ážovateľka:

E. P.

Ďalší účastník konania:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za
drugostupanjski upravni postupak

Predmet konania vo veci samej

Ústavná sťažnosť, ktorú podala chorvátska štátna príslušníčka E. P. okrem iného proti rozhodnutiu Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Daňová správa Ministerstva financií Chorvátskej republiky), ktorým jej táto daňová správa uložila povinnosť zaplatiť daň z príjmu a prirážku k dani z príjmu za rok 2014 takým spôsobom, že jej nebol priznaný nárok na osobnú nezdaniteľnú sumu za dieťa A. B. ako nezaopatreného rodinného príslušníka, ktoré využilo svoju slobodu odísť na účely vzdelávania do iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území ako študent a na akademický rok 2014/15 dostalo od fínskej univerzity Y podporu na účely mobility študentov z grantov poskytovaných v rámci programu Erasmus+ na študijný pobyt v súvislosti s magisterským štúdiom v inom členskom štáte Únie, resp. vo Fínskej republike, ktorá je vyššia než prípustný maximálny limit, ktorý je podľa chorvátskych predpisov stanovený na účely uplatnenia nároku na zvýšenie ročnej základnej nezdaniteľnej sumy na účely dane z príjmu za nezaopatreného rodinného príslušníka.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, ktorým sa žiada o výklad článkov 18, 20 a 21 a článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ, ako aj článku 67 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 166, 2004, s. 1; Mim. vyd. 05/005, s. 72; ďalej len „nariadenie č. 883/2004“).

Prejudiciálne otázky

I. Majú sa články 18, 20 a 21 a článok 165 ods. 2 druhá zarážka Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 202, 2016, s. 1) vykladať v tom zmysle, že bránia predpisom členského štátu, podľa ktorých rodič stráca nárok na zvýšenie ročnej základnej nezdaniteľnej sumy na účely dane z príjmu za nezaopatrené dieťa, lebo toto dieťa poberalo podporu na účely mobility študentov, ktorá prekračuje stanovený fixný limit príjmov, a to ako nezaopatrený študent, ktorý využil svoju slobodu odísť na účely vzdelávania do iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území, pričom na základe vnútroštátnych vykonávacích právnych aktov využil opatrenia v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1288/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa zriaďuje „Erasmus+“ : program Únie pre vzdelávanie, odbornú prípravu, mládež a šport, a ktorým sa zrušujú rozhodnutia č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES (Ú. v. EÚ L 347, 2013, s. 50), na účely realizácie mobility študentov z členského štátu s nižšími alebo strednými priemernými životnými nákladmi do členského štátu s vyššími priemernými

životnými nákladmi v podobe, v akej tieto opatrenia boli stanovené na základe kritérií Európskej komisie podľa článku 18 ods. 7 tohto nariadenia?

II. Má sa článok 67 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 166, 2004, s. 1; Mim. vyd. 05/005, s. 72) vykladať v tom zmysle, že bráni predpisom členského štátu, podľa ktorých rodič stráca nárok na zvýšenie ročnej základnej nezdaniteľnej sumy na účely dane z príjmu za nezaopatreného študenta, ktorý počas svojho študijného pobytu v inom členskom štáte poberal podporu na účely mobility študentov v zmysle článku 6 ods. 1 písm. a) nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1288/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa zriaďuje „Erasmus+“ : program Únie pre vzdelávanie, odbornú prípravu, mládež a šport, a ktorým sa zrušujú rozhodnutia č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES (Ú. v. EÚ L 347, 2013, s. 50)?

Uvádzané právne predpisy Únie

Článok 6 písm. e), článok 18, článok 20 ods. 2 písm. a), článok 21 ods. 1 a článok 165 ods. 2 druhá zarážka ZFEÚ

Článok 6 ods. 1 písm. a), článok 18 ods. 7, článok 27 ods. 12, článok 35 a článok 36 ods. 3 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1288/2013 z 11. decembra 2013, ktorým sa zriaďuje „Erasmus+“ : program Únie pre vzdelávanie, odbornú prípravu, mládež a šport, a ktorým sa zrušujú rozhodnutia č. 1719/2006/ES, č. 1720/2006/ES a č. 1298/2008/ES (Ú. v. EÚ L 347, 2013, s. 50; ďalej len „nariadenie č. 1288/2013“)

Článok 2 bod 2, článok 3 ods. 1, článok 7 ods. 1 písm. c) a článok 24 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2004/38/ES z 29. apríla 2004 o práve občanov Únie a ich rodinných príslušníkov voľne sa pohybovať a zdržiavať sa v rámci územia členských štátov, ktorá mení a dopĺňa nariadenie (EHS) 1612/68 a ruší smernice 64/221/EHS, 68/360/EHS, 72/194/EHS, 73/148/EHS, 75/34/EHS, 75/35/EHS, 90/364/EHS, 90/365/EHS a 93/96/EHS (Ú. v. EÚ L 158, 2004, s. 77; Mim. vyd. 05/005, s. 46; ďalej len „smernica 2004/38“)

Článok 1 písm. a) a z), ako aj články 2, 7 a 67 nariadenia č. 883/2004

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

Ustav Republike Hrvatske (Ústava Chorvátskej republiky)

- 1 Podľa článku 14 Ustav Republike Hrvatske [Ústava Chorvátskej republiky, Narodne novine (chorvátsky úradný vestník) č. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 a 5/14, ďalej len „Ústava“] má každý v Chorvátskej republike práva a slobody bez ohľadu okrem iného na svoj sociálny

pôvod, spoločenské postavenie alebo iné vlastnosti. Všetci sú si pred zákonom rovní.

- 2 Článok 48 Ústavy zaručuje vlastnícke právo, pričom článok 51 stanovuje, že každý je povinný podieľať sa podľa svojich ekonomických možností na verejných výdavkoch a že daňový systém spočíva na zásadách rovnosti a spravodlivosti.
- 3 Podľa článku 64 Ústavy sú rodičia povinní vychovávať svoje deti a zabezpečovať ich živobytie a vzdelávanie a majú právo a slobodu samostatne rozhodovať o výchove detí.
- 4 V článku 141 písm. c) Ústavy sú upravené určité otázky súvisiace s právom Únie, ako sú zásady ekvivalencie, prednosti a priamej uplatniteľnosti práva Únie, pričom článok 141 písm. d) zakotvuje práva chorvátskych štátnych príslušníkov ako občanov Únie, okrem iného právo na voľný pohyb a slobodu usadiť sa na území všetkých členských štátov, ako aj spôsob uplatňovania týchto práv.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (zákon o dani z príjmu z roku 2004)

- 5 Hlava I Zakon o porezu na dohodak [zákon o dani z príjmu, Narodne novine (chorvátsky úradný vestník) č. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 a 148/13, ďalej len „ZPD/04“], nazvaná „Základné ustanovenia“ v znení relevantnom pre konanie vo veci samej zahŕňala kapitolu 4 nazvanú „Základ dane“, ktorej súčasťou bol § 6 ods. 1, ktorý stanovoval, že základ dane z príjmu daňového rezidenta tvorí celková výška príjmu zo závislej činnosti, príjmu zo samostatnej zárobkovej činnosti podľa odseku 3 tohto ustanovenia, príjmu z vlastníctva a vlastníckych práv, príjmu z kapitálu, príjmu z poistenia a iných príjmov, ktoré daňový rezident získa v tuzemsku a v zahraničí (zásada celosvetového príjmu), po odpočítaní osobnej nezdaniteľnej sumy podľa § 36 a/alebo § 54 tohto zákona.
- 6 Kapitola 8 tejto hlavy s názvom „Príjmy, ktoré sú oslobodené od dane z príjmu“ obsahovala § 10 ods. 1 body 12, 13, 14, 18 a 20, v ktorom bolo stanovené, že od dane z príjmu sú oslobodené okrem iného: štipendiá pre žiakov a študentov denného štúdia na stredných, vyšších a vysokých školách a fakultách až do stanovenej sumy; štipendiá pre študentov denného štúdia na vyšších a vysokých školách a fakultách, ako aj pre študentov doktorandského a postdoktorandského štúdia, na ktoré sú vyčlenené prostriedky v štátnom rozpočte Chorvátska, a štipendiá pre študentov denného štúdia na vysokých školách, ktoré sa vyplácajú, resp. poskytujú z rozpočtu Únie a sú upravené v osobitných medzinárodných dohodách; športové štipendiá až do stanovenej sumy, ktoré sa podľa osobitných predpisov poskytujú športovcom za ich ďalšie športové vzdelávanie; štipendiá pre študentov, ktorí boli vybratí na verejných konkurzoch, na ktorých sa môžu zúčastniť všetci študenti za rovnakých podmienok, za denné štúdium na vysokých školách, pokiaľ tieto štipendiá podľa osobitných predpisov vyplácajú, resp. poskytujú nadácie, nadačné fondy, ustanovizne a iné inštitúcie, ktoré sú v Chorvátsku registrované na výchovno-vzdelávacie alebo vedecko-výskumné

účely a ktoré boli založené s cieľom poskytovať štipendiá; ako aj príjmy, ktoré sa vyplácajú ako granty z fondov a programov Únie prostredníctvom orgánov akreditovaných podľa predpisov Únie na realizáciu mobility v rámci programov a fondov Únie v Chorvátsku, a to na účely vzdelávania a ďalšieho odborného vzdelávania v súlade s finančným nariadením Komisie, až do stanovenej sumy.

- 7 Hlava IV ZPD/04 s názvom „Osobná nezdaniteľná suma alebo nezdaniteľná časť príjmu“ obsahovala § 36 ods. 1, ktorý okrem iného stanovoval, že daňovým rezidentom sa od celkového príjmu dosiahnutého podľa § 5 tohto zákona za každý mesiac zdaňovacieho obdobia, za ktorý sa určuje daň, odpočíta základná osobná nezdaniteľná suma vo výške 2 200,00 HRK. § 36 ods. 2 bod 2 okrem iného stanovoval, že daňoví rezidenti si môžu za nezaopatrené deti zvýšiť osobnú nezdaniteľnú sumu podľa odseku 1, a to o 0,5 základnej osobnej nezdaniteľnej sumy za prvé dieťa a o 0,7 za druhé. § 36 ods. 3 okrem iného stanovoval, že počas zdaňovacieho obdobia sa daňovým rezidentom pri stanovovaní preddavku dane z príjmu zo závislej činnosti podľa § 45 tohto zákona priznajú osobné nezdaniteľné sumy v zmysle odsekov 1 a 2 tohto ustanovenia. § 36 ods. 4 okrem iného stanovoval, že za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti sa považujú fyzické osoby, ktorých zdaniteľné, nezdaniteľné a iné príjmy, ktoré sa podľa zákona nepovažujú za príjem, za rok neprekročia päťnásobok základnej osobnej nezdaniteľnej sumy podľa odseku 1 tohto ustanovenia. § 36 ods. 5 stanovoval, že odchylné od odseku 4 sa pri rozhodovaní o nároku na osobnú nezdaniteľnú sumu za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti nezohľadňujú príjmy dosiahnuté podľa osobitných predpisov v podobe sociálnej podpory, prídavku na dieťa, príspevku pri narodení dieťaťa, príspevku na nákup výbavy pre novorodenca a pozostalostného dôchodku po smrti rodičov. Napokon § 36 ods. 7 stanovoval, že za deti v zmysle odseku 2 tohto ustanovenia sa považujú deti, ktorých živobytie zabezpečujú okrem iného rodičia, ako aj deti po ukončení riadneho štúdia do nástupu do prvého zamestnania, ak sú prihlásené na Hrvatski zavod za zapošľovanie (Chorvátsky úrad práce).
- 8 Hlava VII ZPD/04, nazvaná „Osobitné úľavy, oslobodenia a zvýhodnenia“, obsahovala kapitolu 2 s názvom „Úľavy pre podporované územia...“, ktorej súčasťou bol § 54, ktorý v odseku 1 okrem iného stanovoval, že pre daňových rezidentov, ktorí majú bydlisko a obvykle sa zdržiavajú na území jednotiek miestnej samosprávy zaradených medzi podporované územia podľa osobitných predpisov o regionálnom rozvoji Chorvátska, sa základná osobná nezdaniteľná suma odchylné od § 36 ods. 1 tohto zákona stanoví na 2 700,00 HRK mesačne, pokiaľ ide o daňovníkov, ktorí majú bydlisko a obvykle sa zdržiavajú na území jednotiek územnej samosprávy zaradených do II. skupiny. § 54 ods. 2 okrem iného stanovoval, že pre daňových rezidentov sa osobná nezdaniteľná suma za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti vypočíta podľa základnej osobnej nezdaniteľnej sumy v zmysle § 54 ods. 1 a pomocou faktora uvedeného v § 36 ods. 2 bode 2, ak títo rodinní príslušníci a tieto deti majú bydlisko a obvykle sa zdržiavajú na podporovaných územiach v zmysle § 54 ods. 1.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (zákon o dani z príjmu z roku 2016)

- 9 § 14 Zakon o porezu na dohodak [zákon o dani z príjmu, Narodne novine (chorvátsky úradný vestník) č. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 a 151/22, ďalej len „ZPD/16“], nazvaný „Určenie osobnej nezdaniteľnej sumy“, v odseku 1 stanovuje, že základná osobná nezdaniteľná suma je 331,81 eura. Podľa § 14 ods. 2 sa základná osobná nezdaniteľná suma a časti osobnej nezdaniteľnej sumy okrem iného za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti vypočítajú na základe predpísaných koeficientov a základnej nezdaniteľnej sumy podľa odseku 1 tohto ustanovenia. § 14 ods. 4 stanovuje, že daňový rezident môže za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a prvé nezaopatrené dieťa vynásobiť základnú osobnú nezdaniteľnú sumu podľa odseku 2 tohto ustanovenia okrem iného koeficientom 0,7, čo zodpovedá sume 232,27 eura, a za druhé nezaopatrené dieťa koeficientom 1,0, čo zodpovedá sume 331,38 eura. Podľa § 14 ods. 8 tvorí osobnú nezdaniteľnú sumu daňovníka základná osobná nezdaniteľná suma spolu s časťami a sumami osobnej nezdaniteľnej sumy, na ktoré má daňovník nárok za podmienok stanovených v ZPD/16.
- 10 § 17 ZPD/16, ktorý má názov „Podmienky na priznanie osobnej nezdaniteľnej sumy“, stanovuje, že za nezaopatrených najbližších rodinných príslušníkov a nezaopatrené deti sa považujú fyzické osoby, ktorých zdaniteľné, nezdaniteľné a iné príjmy, ktoré sa podľa ZPD/16 nepovažujú za príjem, za rok neprekročia šesťnásobok základnej osobnej nezdaniteľnej sumy podľa § 14 ods. 3 tohto zákona. § 17 ods. 2 bod 10 stanovuje, že odchylné od § 17 ods. 1 sa pri rozhodovaní o nároku na osobnú nezdaniteľnú sumu za nezaopatrených rodinných príslušníkov nezohľadňujú príjmy dosiahnuté podľa osobitných predpisov v podobe sociálnej podpory, a to okrem iného štipendiá, odmeny za výborné výsledky žiakov a študentov, ktoré sa vyplácajú z rozpočtu, a granty, ktoré sa poskytujú z rozpočtu, fondov a programov Európskej únie, ako aj iných medzinárodných fondov a programov, ktoré sú upravené v osobitných predpisoch a medzinárodných dohodách, na účely vzdelávania a ďalšieho odborného vzdelávania.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (antidiskriminačný zákon)

- 11 § 1 Zakon o suzbijanju diskriminacije [antidiskriminačný zákon, Narodne novine (chorvátsky úradný vestník) č. 85/08 a 112/12, ďalej len „ZSD“], nazvaný „Účel zákona“, stanovuje, že tento zákon zaručuje ochranu a podporu rovnosti, vytvára podmienky na uskutočnenie rovnakých príležitostí a upravuje ochranu pred diskrimináciou okrem iného z dôvodu národnosti alebo sociálneho pôvodu, majetkových pomerov, vzdelania, spoločenského postavenia, manželského alebo rodinného stavu alebo veku. Za diskrimináciu sa považuje každé znevýhodnenie osoby, ako aj inej osoby, ktorá je s ňou prepojená príbuzenským alebo iným vzťahom, okrem iného z vyššie uvedených dôvodov.
- 12 § 2 ZSD, nazvaný „Priama a nepriama diskriminácia“, stanovuje, že priama diskriminácia je zaobchádzanie založené na jednom z dôvodov uvedených v § 1

ods. 1 ZSD, v dôsledku ktorého sa osoba v porovnaní s inou osobou, ktorá sa nachádza v porovnateľnej situácii, dostane, dostala alebo by sa mohla dostať do nevýhodnejšieho postavenia, a že o nepriamu diskrimináciu ide, keď zdanlivo neutrálne predpisy, kritériá alebo postupy spôsobujú alebo by mohli spôsobiť, že osoby sa na základe jedného z dôvodov uvedených v § 1 ods. 1 ZSD v porovnaní s inými osobami, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, dostanú do nevýhodnejšieho postavenia, pokiaľ dotknuté predpisy, kritériá alebo postupy nie sú objektívne odôvodnené legitímnym cieľom a prostriedky [na dosiahnutie tohto cieľa] sú primerané a nevyhnutné.

- 13 Podľa § 8 ZSD, ktorý je nazvaný „Pôsobnosť“, sa tento zákon uplatní na postup všetkých štátnych orgánov, orgánov jednotiek miestnej a oblastnej (regionálnej) samosprávy, právnických osôb s právomocami orgánov verejnej moci, ako aj na postup všetkých právnických a fyzických osôb, okrem iného najmä v oblastiach vzdelávania, vedy a športu.
- 14 § 9 ZSD s názvom „Zákaz diskriminácie a výnimky zo zákazu diskriminácie“ stanovuje, že každá forma diskriminácie je zakázaná, pričom znevýhodnenie okrem iného v prípade vykonávania opatrení sociálnej politiky, ktorými sa zvyhodňujú osoby alebo domácnosti, ktoré sa nachádzajú v horšej majetkovej alebo sociálnej situácii, výnimočne nepredstavuje diskrimináciu, pokiaľ tieto opatrenia nemajú za následok priamu alebo nepriamu diskrimináciu na základe pohlavia, sexuálnej orientácie, rasy, farby pleti, etnickej príslušnosti, náboženského presvedčenia alebo zdravotného postihnutia.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 15 Sťažovateľka je štátna príslušníčka Chorvátska, kde je povinná platiť daň z príjmu a prirážku k dani z príjmu. Je daňovým rezidentom v podporovanom území Chorvátska zaradenom do skupiny II v zmysle Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti [rozhodnutie o klasifikácii jednotiek miestnej a oblastnej (regionálnej) samosprávy podľa stupňa rozvoja, Narodne novine (chorvátsky úradný vestník) č. 153/13], a preto má nárok na určité daňové výhody upravené v hlave VII kapitole 2 ZPD/04. Sťažovateľka je vydatá a je matkou dvoch nezaopatrených detí, pričom získava prevažne príjmy zo závislej činnosti. V predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach do roku 2014 mala nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa, ktoré bolo v rozhodujúcom období riadnym študentom magisterského štúdia na univerzite v Y.
- 16 Dňa 8. decembra 2014 bola s univerzitou v Y uzavretá dohoda o študijnom pobyte Erasmus+ na akademický rok 2014/15 (ďalej len „dohoda Erasmus+“), ktorá v článku 3.5 stanovuje, že podpora na účely mobility študentov, ktorá sa poskytuje nezaopatrenému dieťaťu na päťmesačný študijný pobyt v rámci magisterského štúdia v inom členskom štáte Únie, konkrétne vo Fínskej republike, predstavuje 2 300,00 eura, resp. 460,00 eura na 30 dní alebo „jeden mesiac mobility vo

Fínsku“. Pred odchodom na študijný pobyt vo Fínsku vyplatila univerzita v Y na konci roka 2014 z prostriedkov programu Erasmus+ nezaopatrenému dieťaťu preddavok vo výške 1 840,00 eura, pričom táto suma pri prepočítaní podľa príslušného výmenného kurzu nesporne prekračuje stanovený limit príjmov vo výške 11 000,00 HRK.

- 17 Po tom, čo sťažovateľka podala daňové priznanie k dani z príjmu za rok 2014, sa rozhodlo, že musí doplatiť daň z príjmu a prirážku k dani z príjmu a že nemá nárok na vrátenie preplatku na dani z príjmu, ktoré očakávala, a to len preto, lebo jej za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014 podľa § 36 ods. 4 a 5 ZPD/04 nebola priznaná osobná nezdaniteľná suma za nezaopatreného rodinného príslušníka, dieťa A. B., z dôvodu, že v roku 2014 dosiahla príjmy vyššie než 11 000,00 HRK.
- 18 Z daňového rozhodnutia, ktoré vydala Porezna uprava Ministerstva financií Republike Hrvatske (Daňová správa Ministerstva financií Chorvátskej republiky) 27. júla 2015 (ďalej len „napadnuté daňové rozhodnutie“), konkrétne vyplýva, že sťažovateľka v roku 2014 dosiahla príjmy zo závislej činnosti vo výške 218 409,00 HRK a iné príjmy vo výške 3 674,59 HRK, teda celkový zdaniteľný ročný príjem vo výške 223 083,78 HRK, od ktorého bola odpočítaná ročná nezdaniteľná suma vo výške 48 600,00 HRK, ktorá jej bola priznaná, takže základ dane bol stanovený na 174 483,78 HRK. Na základe použitia progresívnych sadzieb dane z príjmu vo výške 12 %, 25 % a 40 % a sadzby prirážky k dani z príjmu vo výške 5 % bola stanovená celková daň z príjmu, ktorú mala zaplatiť, vo výške 50 521,51 HRK a celková prirážka k dani z príjmu, ktorú mala zaplatiť, vo výške 2 525,08 HRK. Keďže už pred vydaním napadnutého daňového rozhodnutia pri vyplatení zdaniteľných príjmov za rok 2014 boli zrazené a odvedené preddavky na daň z príjmu a na prirážku k dani z príjmu v celkovej výške 48 487,25 HRK, sťažovateľka bola týmto rozhodnutím vyzvaná, aby doplatila 4 560,34 HRK. Hoci sťažovateľka uvádza, že má dve deti, resp. dvoch nezaopatrených rodinných príslušníkov, z napadnutého daňového rozhodnutia nemožno zistiť, ako daňová správa vypočítala ročnú základnú nezdaniteľnú sumu v celkovej výške 48 600,00 HRK.
- 19 Sťažovateľka podala proti napadnutému daňovému rozhodnutiu námietku na Samostatni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministerstva financií Republike Hrvatske (Samostatný odbor Ministerstva financií Chorvátskej republiky pre druhostupňové správne konanie), ktorý túto námietku rozhodnutím zo 17. júla 2019 zamietol ako nedôvodnú (ďalej len „napadnuté rozhodnutie o námietke“).
- 20 Sťažovateľka následne podala proti napadnutému rozhodnutiu o námietke žalobu na Upravni sud u Osijeku (Správny súd Osijek, Chorvátsko), čím začala konanie vo veci správneho súdnictva, pričom táto žaloba bola rozsudkom z 30. januára 2020 zamietnutá ako nedôvodná (ďalej len „napadnutý prvostupňový rozsudok“).

- 21 Sťažovateľka následne podala proti napadnutému prvostupňovému rozsudku odvolanie na Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Vrchný správny súd Chorvátskej republiky), ktorý toto odvolanie rozsudkom z 20. januára 2021 zamietol (ďalej len „napadnutý odvolací rozsudok“).
- 22 Proti napadnutému odvolaciemu rozsudku podala sťažovateľka ústavnú sťažnosť na Ustavni sud Republike Hrvatske (Ústavný súd Chorvátskej republiky), ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 23 Sťažovateľka vo svojej námietke v druhostupňovom správnom konaní ako dôvod námietky uviedla porušenie zásady zákazu diskriminácie zaručenej v práve Únie, v Európskom dohovore o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „EDLP“) a v ZSD, ktoré bolo založené na postavení dieťaťa ako osoby využívajúcej opatrenie mobility študentov Erasmus+.
- 24 V podstate uviedla, že výklad, podľa ktorého nemá nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa, je neobhájiteľný, keďže podporu z programu Erasmus+ na účely mobility študentov ako účelový grant z programu Únie treba považovať za sociálnu podporu, ktorá sa poskytuje podľa osobitných predpisov v zmysle § 36 ods. 5 ZPD/04, a preto sa podľa tohto ustanovenia nemá zohľadniť pri rozhodovaní o nároku na nezdaniteľnú sumu. Vysvetlila, že výška týchto prostriedkov sa určuje podľa kritérií stanovených Komisiou, pričom náklady na mobilitu študentov sa len čiastočne dotujú podľa stupňa ekonomického a sociálneho rozvoja hostiteľského členského štátu. Vysvetlila, že táto podpora nie je zdaniteľným príjmom dieťaťa ani príjmom, v dôsledku ktorého je sťažovateľka oslobodená od svojej vyživovacej povinnosti alebo ktorým sa táto jej povinnosť podstatne obmedzuje, lebo len za študentské ubytovanie vo Fínsku platila 390,00 eura mesačne, takže z podpory na účely mobility študentov na konci mesiaca dieťaťu zostalo vždy len 70,00 eura, zatiaľ čo je všeobecne známe, že náklady na stravovanie, prepravu a iné životné náklady vo Fínsku sú podstatne vyššie než náklady, ktoré by vznikli v prípade, ak by dieťa študovalo v Chorvátsku. Preto tvrdila, že je znevýhodnená len z dôvodu využitia opatrenia na podporu mobility študentov v Únii a najmä že je znevýhodnená vo vzťahu k daňovým rezidentom v Chorvátsku, ktorých deti v rámci programu Erasmus+ získali podporu na štúdium v iných členských štátoch, ako sú napríklad Bulharsko alebo Maďarsko, keďže pre tieto dva štáty je podpora na účely mobility študentov 360,00 eura mesačne, takže vyplatený preddavok vo výške 80 % podpory neprekračuje uvedený limit 11 000,00 HRK, a preto by rodičia týchto študentov – na rozdiel od sťažovateľky – nestratili nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa.
- 25 Pokiaľ ide o neprimeranosť finančnej záťaže, ktorú znáša v dôsledku takého daňového opatrenia, sťažovateľka uviedla, že opísané daňové posudzovanie podpory na účely mobility študentov malo za následok, že okrem daňového

- nedoplatku vo výške 4 560,34 HRK, ktorý musí zaplatiť, tiež stratila nárok na vrátenie daňového preplatku, ktorý predtým mala ako daňový rezident na podporovanom území Chorvátska skupiny II, vo výške 4 500,00 HRK, a preto celková škoda, ktorá jej vznikla v dôsledku napadnutého daňového opatrenia, prevyšuje 9 000,00 HRK, a to bez ohľadu na ostatné náklady, ktoré jej vznikli v súvislosti so štúdiom jej dieťaťa vo Fínsku.
- 26 Ministerstvo financií (ministerstvo financií) v druhostupňovom správnom konaní uviedlo, že nemožno hovoriť o znevýhodnení rodičov detí, ktoré poberajú „štipendium“, keďže platby v rámci programu Erasmus+ nepatria medzi príjmy, ktoré sa nezohľadňujú pri určovaní nezaopatrených rodinných príslušníkov podľa § 36 ods. 5 ZPD/04.
- 27 Sťažovateľka v konaní vo veci správneho súdnictva ďalej uviedla, že zákonodarec v roku 2008 zmenil sporný § 36 ods. 5 ZPD/04 tak, že § 17 ods. 2 ZPD/16 stanovuje, že pri rozhodovaní o nároku na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatreného rodinného príslušníka sa nezohľadňujú štipendiá a granty, ktoré sa poskytujú z rozpočtu, fondov a programov Únie na účely vzdelávania. Odvolala sa aj na odôvodnenie 40 nariadenia č. 1288/2013, v ktorom sa nachádza odporúčanie, aby boli granty poskytnuté v rámci programu Erasmus+ oslobodené od daní a „príspevkov na sociálne zabezpečenie“. Tiež poukázala na porušenie povinnosti zakotvenej v článku 141 písm. c) Ústavy.
- 28 Ministerstvo financií v konaní vo veci správneho súdnictva zdôraznilo, že z dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí o námietke považuje žalobu za nedôvodnú.
- 29 Upravni sud u Osijeku (Správny súd Osijek) napadnutým prvostupňovým rozsudkom zamietol žalobu, lebo klasifikoval podporu Erasmus+ na účely mobility študentov ako „štipendium“ a rozhodol, že štipendiá nie sú uvedené v § 36 ods. 5 ZPD/04 ako príjmy, ktoré sa nezohľadňujú pri rozhodovaní o nároku na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa diskriminácie, po preskúmaní § 2 a 9 ZSD uviedol, že limit príjmov (vo výške 11 000,00 HRK) stanovený v § 36 ods. 4 ZPD/04 je opatrením sociálnej politiky, ktoré nie je diskriminačné, lebo sleduje legitímny cieľ, pričom prostriedky na dosiahnutie tohto cieľa sú primerané a nevyhnutné. V súvislosti s argumentáciou týkajúcou sa neskorších zmien v zákone, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie s rodičmi, ktorých deti prijímajú túto podporu, uviedol, že toto ustanovenie v čase vydania napadnutého daňového rozhodnutia nebolo účinné, a v súvislosti s odôvodnením 40 nariadenia č. 1288/2013 uviedol, že toto odôvodnenie nie je právne záväzné.
- 30 Sťažovateľka v konaní o odvolaní proti napadnutému prvostupňovému rozsudku zopakovala námietky, ktoré uviedla v predchádzajúcom stupni, a najmä zdôraznila, že v tomto rozsudku nebolo vykonané preskúmanie diskriminácie s prihliadnutím na okolnosti konkrétneho prípadu ani nebol konštatovaný legitímny cieľ daňového opatrenia.

- 31 Visoki upravni sud (Vrchný správny súd Chorvátskej republiky) zamietol odvolanie, pričom v podstate zopakoval úvahy týkajúce sa výkladu § 36 ods. 4 a 5 ZPD/04 uvedené v napadnutom prvostupňovom rozsudku a navyše uviedol, že sťažovateľka v súvislosti s námietkou založenou na porušení zákazu diskriminácie počas konania neuviedla konkrétny dôvod diskriminácie upravený v ZSD, že v súvislosti s uplatniteľnosťou práva Únie z odôvodnenia 40 nariadenia č. 1288/2013 nevyplývajú zákonodarcovi žiadne povinnosti, pokiaľ ide o daňové posudzovanie podpory Erasmus+ na účely mobility študentov, a napokon že v prípade sťažovateľky sa neuplatní smernica Únie o právach študentov z tretích krajín, ktorí sa na účely vzdelávania zdržiavajú na území Únie.
- 32 Sťažovateľka podala v nadväznosti na napadnutý odvolací rozsudok ústavnú sťažnosť na Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky), v ktorej namieta, že napadnutými jednotlivými aktmi bolo porušené jej právo na spravodlivý proces v zmysle článku 29 ods. 1 Ústavy a článku 6 ods. 1 EDLP a jej právo na nerušené užívanie vlastníctva v zmysle článku 48 ods. 1 Ústavy a článku 1 prvého dodatkového protokolu k EDLP, a to v spojení s ústavnou zárukou rovnosti pred zákonom (zákaz diskriminácie), ktorú zakotvujú článok 14 Ústavy a článok 14 EDLP, a s ústavnou zárukou zákonnosti jednotlivých aktov orgánov štátnej správy, ktorú zakotvuje článok 19 ods. 1 Ústavy.
- 33 Sťažovateľka navyše namieta nesprávne, resp. neobhájiteľné uplatnenie § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04, podľa ktorých stráca nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa, lebo tomuto dieťaťu bola vyplatená podpora Erasmus+ na účely mobility študentov, ktorá je vyššia než stanovený limit príjmov. Sťažovateľka zastáva názor, že sudy mali použiť v jej prípade § 36 ods. 5 ZPD/04 a nemali len uviesť určité dôvody, prečo sa toto ustanovenie podľa ich názoru v prípade sťažovateľky neuplatní, a konštatovať, že „štipendia“ nepatria do kategórie príjmov v zmysle § 36 ods. 5 ZPD/04, ktoré sa nemajú vziať do úvahy v rámci výpočtu limitu príjmov v zmysle § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 34 Keďže neexistuje zodpovedajúca judikatúra Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) týkajúca sa námietky založenej na porušení zákazu diskriminácie, resp. neprimeranosti daňových opatrení v súvislosti s mobilitou študentov, najmä v rámci práva na mobilitu študentov, ktorí využívajú výhody programu Erasmus+ v rámci Únie (v zmysle kritérií CILFIT), Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) nemôže určiť, či sa právo Únie a ktoré konkrétne ustanovenia práva Únie uplatnia na prípad sťažovateľky. Preto Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky), ktorý vo svojej judikatúre už uznal porušenie článku 141 písm. c) Ústavy, keď sudy neuplatnili príslušné právo Únie pri rozhodovaní o ústavných alebo zákonných právach sťažovateľa, nemôže bez prejudiciálneho rozhodnutia Súdneho dvora rozhodnúť o námietke založenej na porušení článku 141 písm. c) Ústavy ani o namietaných porušeníach článku 48

ods. 1 Ústavy a článku 1 prvého dodatkového protokolu k EDĽP (prípadne v spojení s článkom 14 Ústavy a článkom 14 EDĽP).

A) SPORNÉ OTÁZKY TÝKAJÚCE SA UPLATNENIA ČLÁNKOV 18, 20 a 21 ZFEÚ

1. Majú sa články 18, 20 a 21 ZFEÚ a sekundárne právo Únie, ktoré s nimi súvisí, uplatniť na prípad sťažovateľky?

35 Dieťa sťažovateľky v predmetnej situácii bezpochyby uplatnilo subjektívne práva, ktoré mu priamo priznávalo právo Únie, a to:

- právo realizovať mobilitu študentov prostredníctvom študijného pobytu vo Fínsku na základe vnútroštátnych opatrení, ktorými sa vykonáva nariadenie č. 1288/2013, a získať podporu z prostriedkov programu Erasmus+ vo výške stanovenej v dohode Erasmus+, ktorá bola poskytnutá v súlade s kritériami národnej vykonávajúcej agentúry, ktoré vopred stanovila Komisia podľa článku 18 ods. 7 tohto nariadenia,
- ale tiež právo občanov Únie voľne sa pohybovať a zdržiavať v inom členskom štáte na účely vzdelávania, ktoré je stanovené v článku 20 ods. 2 písm. a) a v článku 21 ods. 1 ZFEÚ, ako aj v článku 7 ods. 1 písm. c) smernice 2004/38.

36 Vo veciach C-523/11, C-585/11, C-275/12 a C-359/13 Súdny dvor rozhodol, že žiaci a študenti sa v súvislosti s prekážkami prístupu k vzdelávaniu v inom členskom štáte zavedenými vnútroštátnym právom môžu odvolávať voči členskému štátu, ktorého štátnymi príslušníkmi sú a v ktorom majú bydlisko alebo obvyklý pobyt, na články 20 a 21 ZFEÚ. Okrem toho vo veci C-75/11, ktorá sa týkala prístupu študentov k príspevkom na dopravu v Rakúsku, sa rozhodlo, že študenti sa pri vykonávaní práv zaručených článkom 21 ZFEÚ môžu odvolávať na zásadu zákazu diskriminácie v zmysle článku 18 ZFEÚ (pozri rozsudok zo 4. októbra 2012, Komisia/Rakúsko, C-75/11, EU:C:2012:605, body 36 až 41).

37 Na druhej strane sťažovateľka, ktorá tvrdí, že súdy porušili svoju ústavnú povinnosť priamo uplatniť právo Únie a chrániť subjektívne práva, ktoré sťažovateľka z neho vyvodzuje, upravenú v článku 141 písm. c) Ústavy, osobne neuplatnila uvedené základné slobody študentov a napadnuté daňové opatrenie, ktorým sa nariaďuje splnenie daňovej povinnosti, tiež nebolo vydané „v rámci vykonávania“ ustanovení práva Únie, napríklad nariadenia č. 1288/2013. Sťažovateľka tiež nepatrí do pôsobnosti smernice 2004/38 v zmysle jej článku 2 bodu 2 a článku 3 ods. 1, lebo nie je rodinným príslušníkom, ktorý sprevádzal študenta počas vzdelávania v inom členskom štáte (rozsudok z 5. mája 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, body 30 až 43).

38 Sťažovateľka však tiež netvrdí nič iné. Uvádza, že bola „sankcionovaná“ z dôvodu, že jej dieťa uplatnilo práva týkajúce sa mobility študentov, ktoré mu priznávala dohoda Erasmus+, ktorou sa vykonáva nariadenie č. 1288/2013, resp.

základná sloboda voľne sa pohybovať a zdržiavať v inom členskom štáte na účely vzdelávania zakotvená v článku 20 ods. 2 písm. a) a v článku 21 ods. 1 ZFEÚ, ako aj v článku 7 ods. 1 písm. c) smernice 2004/38, a preto bola z dôvodov uvedeného postavenia, ktoré jej dieťaťu priznávalo právo Únie, diskriminovaná v zmysle článku 18 ZFEÚ.

- 39 Preto je sporné, či sa sťažovateľka môže priamo odvolávať na uvedené ustanovenia práva Únie, pričom okolnosti daného prípadu podľa všetkého tiež nasvedčujú tomu, že ide o výlučne vnútroštátnu situáciu, ktorá nepatrí do pôsobnosti ZFEÚ.
- 40 Tento výklad by však v situácii, o akú ide v prejednávanej veci, mohol mať za následok zjavne nelogický záver, lebo by mohol spôsobiť, že do právomoci Súdneho dvora nebude patriť (resp. sa v tomto smere obíde jeho právomoc) celý rad vnútroštátnych opatrení, ktoré predstavujú prekážku uplatnenia základných slobôd zaručených v ZFEÚ alebo ktoré môžu brániť vykonávaniu nariadení Únie, a to len preto, lebo dotknutá prekážka je vo vnútroštátnom práve sformulovaná tak, že sa formálne priamo netýka jednotlivca, ktorý sa môže odvolávať na priamy účinok ustanovení primárneho a sekundárneho práva Únie, ale jeho rodinného príslušníka, na ktorého právne postavenie sa vzťahujú skutkové a právne účinky uplatnenia subjektívnych práv zaručených právom Únie (návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, bod 15).
- 41 To je najlepšie vidieť práve v prípade sťažovateľky, lebo ak by sa konkrétnym daňovým opatrením jej nezaopatrenému dieťaťu uložila povinnosť zaplatiť daň z podpory Erasmus+ na účely mobility študentov alebo ak by toto dieťa stratilo nárok na určitú nezdaniteľnú sumu z dôvodu príjmov z tejto podpory, v daňovom konaní a v konaní vo veci správneho súdnictva by sa toto dieťa mohlo odvolávať na priamy účinok článku 20 ods. 2 písm. a) a článku 21 ods. 1 ZFEÚ. Ak sa však také opatrenie priamo netýka študenta, ale rodiča, ktorý má voči nemu vyživovaciu povinnosť a povinnosť znášať náklady na jeho študijný pobyt v inom členskom štáte, tento rodič sa nemôže odvolávať na priamy účinok týchto ustanovení, lebo práva a slobody zaručené týmito ustanoveniami sa nevzťahujú osobne na neho (osobne ich neuplatnil a ani mu neboli osobne priznané právom Únie).
- 42 Keďže študent v tomto konaní navyše nie je účastníkom daňového konania (nebol vyzvaný na splnenie daňovej povinnosti), z procesnoprávneho hľadiska nie je oprávnený podľa žalobu na upravni sud (správny súd), ktorý by v takom prípade na základe článku 267 ZFEÚ mohol požiadať Súdny dvor, aby mu poskytol užitočnú odpoveď na otázku, či sporné daňové ustanovenie predstavuje prekážku práva na voľný pohyb, ktorá je nezlučiteľná s článkami 20 a 21 ZFEÚ.
- 43 Daňové zaobchádzanie so sťažovateľkou je neoddeliteľne spojené s daňovým zaobchádzaním s jej nezaopatreným dieťaťom a s podporou Erasmus+ na účely mobility študentov. § 10 bod 20 ZPD/04 stanovuje, že granty z programov Únie na účely podpory mobility predstavujú nezdaniteľné príjmy študenta a vyplatenie

týchto grantov nemá za následok vznik daňovej povinnosti študenta. Keďže sa však na tento nezdaniteľný príjem výslovne nevzťahuje zákonná výnimka stanovená v § 36 ods. 5 ZPD/04, na základe § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 sa zohľadňuje pri rozhodovaní o nároku rodičov na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrovaného študenta a má za následok stratu tohto nároku, ak príjmy prekročia stanovený fixný limit príjmov (v prejednávacom prípade 11 000,00 HRK).

- 44 Nárok na finančnú podporu na účely mobility študentov, ktorý bol získaný prostredníctvom vykonávacieho opatrenia Erasmus+, neexistuje nezávisle od práva študenta na mobilitu a uplatnenia základnej slobody voľne sa pohybovať na účely vzdelávania, keďže články 3.11 a 9 dohody Erasmus+ a univerzitné dokumenty založené v spise stanovujú povinnosť vrátiť podporu, ak študent nezrealizuje mobilitu (pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Komisia/Holandsko, C-233/14, EU:C:2016:50, bod 14).
- 45 Preto už vnútroštátny zákon, na ktorom spočíva napadnuté daňové opatrenie, vytvára priamu súvislosť s tým, že granty pochádzajú z programu Únie, a s cieľmi ZFEÚ, ako je mobilita študentov (článok 165 ods. 2 druhá zarážka), pričom cieľ poskytovania podpory Erasmus+ na účely mobility spočíval v tom, aby sa vytvorila cezhraničná situácia, v ktorej študent odíde na študijný pobyt do iného členského štátu, takže táto podpora je zo skutkového a právneho hľadiska neoddeliteľne spojená s jeho právom na voľný pohyb ako občana Únie, a preto by sa na ňu nemali vzťahovať obmedzenia týkajúce sa základných slobôd (návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, body 18 a 20).
- 46 V prospech záveru, že sťažovateľka sa môže odvolávať na články 20 a 21 ZFEÚ, svedčí aj jej námietka založená na článku 18 ZFEÚ. Keďže Súdny dvor už priznal právo študentov odvolávať sa pri uplatnení práv zaručených článkami 20 a 21 ZFEÚ a smernicou 2004/38 na diskrimináciu v zmysle článku 18 ZFEÚ (rozsudok zo 4. októbra 2012, Komisia/Rakúsko, C-75/11, EU:C:2012:605), a s prihliadnutím na pojem „spoludiskriminácia“ („discrimination by association“) uznaný v judikatúre Súdneho dvora (návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci ČEZ Razpredelenie Bálgorija, C-83/14, EU:C:2015:170, a rozsudok zo 16. júla 2015, ČEZ Razpredelenie Bálgorija, C-83/14, EU:C:2015:480), sa zdá, že sťažovateľka sa môže priamo odvolávať na článok 18 ZFEÚ – ktorý sa uplatní vždy, keď prípad patrí do vecnej pôsobnosti ZFEÚ – a tvrdiť, že daňové opatrenie ju znevýhodňuje z dôvodu osobitného postavenia jej dieťaťa stanoveného v práve Únie, t. j. z dôvodu uplatnenia práv, ktoré mu boli priamo priznané vnútroštátnymi opatreniami prijatými na vykonanie nariadenia č. 1288/2013, ako aj článkom 20 ods. 2 písm. a), článkom 21 ods. 1 ZFEÚ a článkom 7 ods. 1 písm. c) smernice 2004/38.
- 47 Súdny dvor však po vydaní rozsudku vo veci C-75/11 vo svojom rozsudku z 2. júna 2016, Komisia/Holandsko (C-233/14, EU:C:2016:396, body 88 až 94),

ktorého predmetom bola do určitej miery podobná otázka týkajúca sa nároku „mobilných“ študentov na príspevok na cestovné náklady, pozmenil svoj názor a uviedol, že tento [príspevok] v širšom zmysle predstavuje „štipendium“, na ktoré sa neuplatní zásada rovnosti zaobchádzania podľa článku 24 ods. 2 smernice 2004/38.

- 48 Keďže však cieľ článku 24 ods. 2 smernice 2004/38 spočíva v tom, aby členské štáty boli oslobodené od povinnosti priznať zahraničným študentom nárok na sociálnu pomoc alebo štipendia za rovnakých podmienok ako svojim vlastným štátnym príslušníkom, čo dopĺňa podmienku stanovenú v článku 7 ods. 1 písm. c) tejto smernice, podľa ktorého študent musí mať dostatočné zdroje, aby sa nestal záťažou pre systém sociálnej pomoci hostiteľského členského štátu počas obdobia svojho pobytu, článok 24 ods. 2 smernice 2004/38 sa podľa všetkého nevzťahuje na podporu Erasmus+ na účely mobility študentov, ktorá sa poskytuje z rozpočtu Únie a ktorej cieľ spočíva práve v tom, aby sa odstránili prekážky mobility študentov vytvorené touto smernicou tým, že študentovi sa pred začiatkom jeho pobytu v inom členskom štáte vyplatia určité prostriedky z programu Erasmus+ a systém sociálnej pomoci tohto členského štátu sa nepriamo odľahčí.
- 49 V nariadení č. 1288/2013 sa konkrétne tiež nepoužíva pojem „štipendium“. V článku 27 ods. 12 tohto nariadenia sú uvedené finančné prostriedky „vo forme grantovej podpory“. Členské štáty majú veľmi obmedzené právomoci, pokiaľ ide o granty Erasmus+, lebo tieto granty sa vyplácajú z prostriedkov, ktoré Komisia zverí národnej agentúre, aby ich spravovala, pričom táto agentúra pri spravovaní týchto prostriedkov musí dodržiavať pravidlá Komisie týkajúce sa výšky mesačného grantu alebo povinnosti vrátenia. Tie teda nie sú upravené vo vnútroštátnom práve, ale priamo v nariadení č. 1288/2013 a v pravidlách Komisie, ktoré sú záväzné pre národnú agentúru.
- 50 Vzhľadom na vyššie uvedené by sa články 20 a 21 ZFEÚ, prípadne v spojení s článkom 18 ZFEÚ, mohli uplatniť na prípad sťažovateľky.
2. *Existuje prekážka voľného pohybu (resp. mobility študentov) v zmysle článkov 20 a 21 ZFEÚ?*
- 51 Súdny dvor rozhodol, že priame dane síce patria do právomoci členských štátov, avšak tieto štáty musia pri vykonávaní tejto právomoci dodržiavať právo Únie. Táto právomoc však neumožňuje členským štátom uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými v ZFEÚ, čo platí aj pre daňové opatrenia, ktoré odrádzajú jednotlivcov od uplatnenia základných slobôd zaručených v ZFEÚ (rozsudky z 24. októbra 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, body 31 a 34, a z 1. decembra 2011, Komisia/Maďarsko, C-253/09, EU:C:2011:795, bod 42). Môžu predstavovať prekážku pre slobody pohybu, aj keď sú zdanlivo sformulované neutrálne a nesúvisia so štátnou príslušnosťou dotknutej osoby (rozsudok z 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, bod 15).

- 52 Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátne daňové predpisy, ktoré občanovi Únie nepriznávajú nárok na nezdaniteľnú sumu z dôvodu, že využil svoje práva na voľný pohyb, predstavujú obmedzenie voľného pohybu v zmysle článku 21 ZFEÚ (rozsudok z 26. mája 2016, Kohll a Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, bod 44).
- 53 V kontexte mobility študentov Súdny dvor uviedol, že ak členský štát stanovil systém pomoci na vzdelávanie, ktorý umožňuje študentom získať takúto pomoc v prípade, že študujú v inom členskom štáte, musí dohliadnuť na to, aby pravidlá na priznanie tejto pomoci netvorili neodôvodnené obmedzenie práva na pohyb a pobyt na území členských štátov podľa článku 21 ZFEÚ (rozsudky z 18. júla 2013, Prinz a Seeberger, C-523/11 a C-585/11, EU:C:2013:524, bod 30, a z 24. októbra 2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:681, bod 25), a prostredníctvom predpisov, ktoré spôsobujú dodatočné ťažkosti alebo náklady spojené s odchodom zo štátu pôvodu, nesmie odrádzať [občanov Únie] od toho, aby opustili tento štát a študovali v inom členskom štáte (rozsudok z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, EU:C:2007:626, bod 30). Tento právny názor je odôvodnený tým, že mobilita v oblasti vzdelávania a v odbornej príprave je neoddeliteľnou súčasťou voľného pohybu osôb a podľa článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ je jedným z hlavných cieľov činnosti Únie (rozsudok zo 14. júna 2012, Komisia/Holandsko, C-542/09, EU:C:2012:346, bod 71).
- 54 V prejednávacom prípade dieťa sťažovateľky nebolo odradené od využitia opatrenia mobility Erasmus+ a od uplatnenia svojich práv zaručených článkami 20 a 21 ZFEÚ, a to zo zjavného dôvodu, že sťažovateľka, ktorá podľa článku 64 Ústavy a § 290 ods. 1 Obiteljski zakon (zákon o rodine), ktorý sa uplatní, zabezpečuje živobytie dieťaťa, ani študent nemohli predvídať predmetné daňové zaobchádzanie pred odchodom na študijný pobyt vo Fínsku.
- 55 Tieto okolnosti by však podľa judikatúry Súdneho dvora tak či tak mohli byť irelevantné pri rozhodovaní o tom, či dochádza k obmedzeniu slobody odísť do iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území, ktorá je zakotvená v článkoch 20 a 21 ZFEÚ. Súdny dvor konkrétne vo svojom rozsudku z 26. februára 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, body 26 a 32), uviedol, že „skutočnosť, že od okamihu, keď žalobkyňa využila svoje práva na voľný pohyb, uplynula značná doba, je... irelevantná“. V uvedenej veci tiež existoval časový odstup medzi uplatnením práv na voľný pohyb a zavedením obmedzenia slobody na základe ich samotného uplatnenia.

3. Ide o rozdielne zaobchádzanie (resp. znevýhodnenie), pokiaľ ide o porovnateľné situácie – možné spôsoby uplatnenia zásady rovnosti (resp. zákazu diskriminácie) na prejednávany prípad?

- 56 Pokiaľ ide o podmienku, aby bol daňovník znevýhodnený v dôsledku uplatnenia slobôd zaručených článkami 20 a 21 ZFEÚ, vznikajú ťažkosti pri určení referenčnej skupiny, s ktorou by bolo možné porovnať situáciu sťažovateľky.

- 57 Sťažovateľka v prvom rade tvrdí, že je diskriminovaná“ vo vzťahu k „iným zamestnaným osobám“, a následne tvrdí, že je diskriminovaná vo vzťahu k daňovníkom v Chorvátsku, ktorých nezaopatrené deti študovali v rámci programu Erasmus+ v takzvanej tretej skupine štátov s nižšími priemernými životnými nákladmi, ako ich určila Komisia, lebo v tomto prípade by nestratila nárok na spornú nezdaniteľnú sumu, keďže preddavok na podporu na účely mobility študentov by neprekročil limit príjmov v zmysle § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04.
- 58 Zdá sa, že členské štáty by mohli takými daňovými predpismi podporovať mobilitu študentov len v súvislosti s krajinami zúčastnenými na programe Erasmus+ s nižšími priemernými životnými nákladmi, teda v prípadoch, keď by daňové zaobchádzanie (celkové náklady na študijný pobyt) bolo výhodnejšie. V prípade študentov, ktorých študijné náklady znášajú ich rodičia, ktorí im zabezpečujú živobytie, by taký daňový predpis nielenže obmedzil ich právo opustiť štát bydliska na účely vzdelávania, ale tiež obmedzil mobilitu študentov v rámci Únie len na niektoré členské štáty. To by mohlo byť v rozpore s požiadavkou neutrality opatrení programu Erasmus+, pokiaľ ide o rôzne systémy vzdelávania členských štátov, stanovenou v článku 18 ods. 7 nariadenia č. 1288/2013.
- 59 Nezdá sa však, že by sa sťažovateľka nachádzala v situácii, ktorá je porovnateľná s osobami, ktoré podliehajú dani z príjmu v Chorvátsku a ktorých deti študovali v krajinách zúčastnených na programe s nižšími priemernými životnými nákladmi, aspoň nie tak, ako to ona tvrdí.
- 60 Ak by sa totiž uznal názor, že v rámci posudzovania porušenia zásady zákazu diskriminácie treba sťažovateľku porovnávať s daňovými rezidentmi, ktorých deti študovali v krajinách, ktoré sa zúčastňujú na programe Erasmus+, s nižšími priemernými životnými nákladmi, nezohľadnil by sa podstatný prvok znevýhodnenia sťažovateľky, na ktorý sťažovateľka ďalej dôrazne poukazuje, a to okolnosť, že jej dieťa študovalo vo Fínsku, kde sú životné náklady vyššie ako v Chorvátsku, kde sťažovateľka dosahuje príjmy na zabezpečenie živobytia dieťaťa. Okrem toho by úvahy o vyňatí z limitu príjmov podľa § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 neboli presné, ak by iba okrajové okolnosti prípadu boli len zanedbateľne odlišné (napríklad ak by sa preddavok a zvyšok podpory, hoci aj v splátkach, vyplatili v jednom zdaňovacom období). Preto by sa taká referenčná skupina vzťahovala na okrajové okolnosti prípadu, ktoré nesúvisia s podstatou uvedených námietok, a nebola by založená na objektívnych skutočnostiach, ktoré sú ľahko identifikovateľné (poradné stanovisko ESĽP, body 68 a 69; návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Komisia/Holandsko, C-233/14, EU:C:2016:50, bod 105).
- 61 Navyše treba súhlasiť so záverom súdov, že sťažovateľku nemožno porovnávať s rodičom dieťaťa, ktoré prijíma sociálnu podporu v zmysle § 36 ods. 5 ZPD/04, čo v prípade takého daňovníka nemá za následok stratu nároku na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa. Podľa vnútroštátneho práva sa sociálna podpora vypláca jednotlivcom, ktorí napríklad z dôvodu svojej

materiálnej situácie alebo v dôsledku zdravotného postihnutia patria k zraniteľnej sociálnej skupine. Podpora na účely mobility Erasmus+, ktorú poberalo dieťa sťažovateľky, je dostupná všetkým študentom bez ohľadu na ich materiálnu situáciu alebo materiálnu situáciu ich rodičov.

- 62 Okrem toho je faktom, že dosiahnutie ktoréhokoľvek z nezdaniteľných príjmov v zmysle § 10 ZPD/04 má za následok stratu nároku na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatreného rodinného príslušníka, ak tieto príjmy prekročia limit príjmov podľa § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04. To by mohlo nasvedčovať záveru, že v skutočnosti nedochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu s porovnateľnými situáciami na základe práv vyplývajúcich z práva Únie, keďže daňové posudzovanie podpory Erasmus+ na účely mobility študentov je v tomto zmysle rovnaké ako pri ktoromkoľvek inom príjme nezaopatreného rodinného príslušníka.
- 63 To je však sporné, keďže – ako uvádza sťažovateľka – žiaden od nezdaniteľných príjmov v zmysle § 10 ZPD/04 nemá stanovený cieľ podporovať mobilitu študentov v Únii ako jeden zo základných cieľov činnosti Únie podľa článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ a tiež nepredstavuje opatrenie, ktorým sa vykonáva nariadenie č. 1288/2013, ktorého základným cieľom je vytvoriť cezhraničnú situáciu a umožniť uplatnenie práv na voľný pohyb na účely vzdelávania zakotvených v článku 20 ods. 2 písm. a) a v článku 21 ods. 1 ZFEÚ, ako aj v článku 7 ods. 1 písm. c) smernice 2004/38.
- 64 Práve tým sa tuzemské štipendiá a iné formy financovania študentov a žiakov, ktoré sa poskytujú nezávisle od miesta štúdia a na iné účely, ako aj granty (alebo návratná pomoc) poskytované z rozpočtu Únie, ktoré sa spotrebúvajú v členskom štáte konečného príjemcu a neslúžia na uplatnenie základných práv občanov Únie na voľný pohyb zaručených v ZFEÚ, odlišujú od podpory Erasmus+ na účely mobility študentov.
- 65 Preto sa zdá, že sťažovateľka sa nenachádza v situácii, ktorá by bola porovnateľná s ktoroukoľvek inou osobou podliehajúcou dani z príjmu v Chorvátsku, ale naopak v inej situácii než všetci ostatní.
- 66 Podľa všetkého sa v prejednávanom prípade skúmanie diskriminácie nevzťahuje na otázku, či došlo k porušeniu práva sťažovateľky, aby sa s ňou zaobchádzalo rovnako ako s inými jednotlivcami, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, ale na to, či bola porušená požiadavka, aby štát odlišne zaobchádzal s osobami, ktoré sa nachádzajú v podstatne odlišnej situácii.
- 67 Inak povedané, základnou otázkou, na ktorú sa má odpovedať pri skúmaní diskriminácie v prejednávanom prípade, je, či sa má podľa daňového predpisu na základe špecifického postavenia nezaopatreného dieťaťa sťažovateľky, ktoré mu priznáva právo Únie, musí so sťažovateľkou zaobchádzať inak než s osobami podliehajúcimi dani z príjmu v Chorvátsku, ktorých nezaopatrené deti nevyužili práva študentov na mobilitu v rámci Únie.

- 68 Pri skúmaní, či je sťažovateľka znevýhodnená vo vzťahu k uvedenej referenčnej skupine, treba vziať do úvahy argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa smeru mobility z Chorvátska do Fínska, ktoré Komisia zaradila do prvej skupiny krajín, ktoré sa zúčastňujú na programe Erasmus+, s vyššími priemernými životnými nákladmi. Podľa sprievodcov programom Erasmus+, ktoré vypracovala Komisia, z rokov 2014, 2015 a 2017 bolo Chorvátsko totiž v čase mobility dieťaťa sťažovateľky vo Fínsku zaradené do skupiny krajín, ktoré sa zúčastňujú na programe, so strednými priemernými životnými nákladmi, pričom Komisia už v roku 2017 zaradila Chorvátsko do skupiny krajín, ktoré sa zúčastňujú na programe, s nižšími priemernými životnými nákladmi.
- 69 Hoci by sa mohlo zdať, že sťažovateľka napáda znevýhodnenie na základe faktických nerovností, Ústavný sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) konštatuje, že táto „faktická nerovnosť“ je v článku 18 ods. 7 nariadenia č. 1288/2013 zakotvená ako právne pravidlo. V rámci vykonávania tohto ustanovenia na základe článku 36 ods. 3 tohto nariadenia Komisia vytvorila vzorce, pomocou ktorých sa počíta výška mesačnej podpory na účely mobility študentov podľa priemerných životných nákladov a smeru mobility medzi členskými štátmi rozdelenými do troch skupín. Rozpätia medzi týmito skupinami, v rámci ktorých bola stanovená výška grantu pre dieťa sťažovateľky, zjavne neodzrkadľujú skutočné náklady na mobilitu študentov, ak sa porovnávajú s rozpätiami, ktoré Komisia stanovila pre sociálne ohrozené skupiny.
- 70 Preto by možno bolo potrebné vychádzať z toho, že rodičia nezaopatrených študentov, ktorí v rámci mobility odídu z členského štátu s nižšími alebo strednými priemernými životnými nákladmi do členského štátu s vyššími priemernými životnými nákladmi, ako je to v prípade sťažovateľky, sa nachádzajú v mimoriadne nevýhodnej situácii, pokiaľ ide o výdavky na živobytie dieťaťa, a to nie len v porovnaní s rodičmi, ktorých deti nevyužili opatrenia Erasmus+ a zostali študovať v tuzemsku, takže im nevznikli náklady súvisiace s mobilitou, ale aj v porovnaní s rodičmi, ktorých nezaopatrené deti využili opatrenia Erasmus+ v rámci tej istej skupiny krajín, ktoré sa zúčastňujú na programe, s porovnateľnými životnými nákladmi, najmä vo vzťahu k rodičom, ktorých deti v rámci mobility odišli z krajiny s vyššími alebo strednými priemernými životnými nákladmi do krajiny s nižšími priemernými životnými nákladmi.
- 71 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa zdá, že zdanlivo neutrálne ustanovenia § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 znevýhodňujú sťažovateľku vo vzťahu k daňovníkom v Chorvátsku, ktorých nezaopatrené deti dosiahli iné nezdaniteľné príjmy v zmysle § 10 ZPD/04, ktoré prekračujú limit podľa § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04, ale nevyužili opatrenia Erasmus+ na účely mobility študentov do členského štátu s vyššími priemernými životnými nákladmi, ktoré stanovila Komisia podľa článku 18 ods. 7 nariadenia č. 1288/2013.

4. *Možno znevýhodnenie sťažovateľky odôvodniť určitým legitímnym cieľom?*

- 72 Rozhodnutia orgánov verejnej moci, ktorými sa ukladá povinnosť zaplatiť daň, predstavujú oparenia na reguláciu využívania vlastníctva, ktorých legitímny cieľ spočíva v zabezpečení platenia daní (článok 51 ods. 1 Ústavy, článok 1 ods. 2 prvého dodatkového protokolu k EDLP), pričom štát pri výbere opatrení na dosiahnutie tohto cieľa disponuje širokou mierou voľnej úvahy.
- 73 Napadnutým daňovým rozhodnutím sa nevykonáva žiadne opatrenie sociálnej politiky, ktoré zvýhodňuje sťažovateľku, ale sa jej odníma právo na nezdaniteľnú sumu v zmysle § 36 ods. 2 ZPD/04, ktorá prináleží všetkým daňovníkom s nezaopatrenými deťmi, pričom táto nezdaniteľná suma je vyjadrením ústavnej zásady rovnosti a spravodlivosti daňového systému a jej legitímnym cieľom je odstránenie sociálnych a materiálnych nerovností medzi daňovníkmi s nezaopatrenými deťmi a daňovníkmi, ktorí nemajú výdavky na zabezpečenie živobytia detí, pokiaľ ide o priemerné príjmy a výdavky (rozsudok zo 14. júna 2012, Komisia/Holandsko, C-542/09, EU:C:2012:346, bod 57).
- 74 Preto musí Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) konštatovať, že legitímny cieľ ustanovení § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 uplatnených v prejednávacom prípade v zásade spočíva v tom, že zákonodarca v súlade so zásadou riadneho hospodárenia s obmedzenými verejnými prostriedkami neprizná nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za nezaopatrené dieťa daňovníkom, ktorých nezaopatrené deti v danom zdaňovacom období dosiahnu nezdaniteľné príjmy v určitej výške, ktorá podľa odhadu zákonodarcu spôsobuje, že dieťa môže prispieť k zabezpečeniu svojho živobytia vlastnými príjmami a znížiť výdavky rodičov, a to na rozdiel od daňovníkov, ktorých deti nedosahujú žiadne alebo dosiahnu len zanedbateľné príjmy, v dôsledku čoho môžu zabezpečovať svoje živobytie len prostredníctvom príjmov rodičov.
- 5. Bolo napadnuté daňové opatrenie nevyhnutné na dosiahnutie tohto legitímneho cieľa a je podľa práva Únie odôvodnené (primerané)?*
- 75 Vnútroštátne ustanovenia, ktoré obmedzujú voľný pohyb na účely vzdelávania zakotvený v článku 21 ZFEÚ tým, že bránia uskutočneniu cieľa spočívajúceho v podpore mobility študentov podľa článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ alebo „sankcionujú“ občanov Únie preto, lebo uplatnili práva na voľný pohyb, môžu byť odôvodnené len v prípade, ak spočívajú na objektívnych dôvodoch všeobecného záujmu, ktoré sú nezávislé od štátnej príslušnosti dotknutých osôb, a sú primerané vo vzťahu k legitímnemu cieľu, ktorý sleduje vnútroštátne právo; preto musia byť vhodné na dosiahnutie legitímneho cieľa a nesmú prekračovať rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.
- 76 Pokiaľ ide o vnútroštátne ustanovenia, ktoré upravujú nezdaniteľné sumy v štáte bydliska, bola uznaná zásada, že členskej štátu bydliska, v ktorom sa sústreďujú osobné a majetkové záujmy daňovníka, prislúcha, aby mu priznal všetky daňové výhody súvisiace s jeho osobnou a rodinnou situáciou, pretože tento štát dokáže najlepšie posúdiť osobnú platobnú schopnosť uvedeného daňovníka vychádzajúcu zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie. Daňové

ustanovenia, ktoré obmedzujú práva na voľný pohyb, však bez ohľadu na to možno odôvodniť len za rovnakých, vyššie uvedených podmienok proporcionality [rozsudok z 15. júla 2021, État belge (Strata daňových výhod v členskom štáte bydliska) (C-241/20, EU:C:2021:605, body 25 až 27 a 33)].

- 77 Už sa konštatovalo, že § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 bránil využitiu opatrení mobility Erasmus+, t. j. opusteniu štátu bydliska s cieľom založiť si pobyt v inom členskom štáte na účely vzdelávania, pričom sťažovateľke len preto nebola na základe tohto ustanovenia priznaná nezdaniteľná suma za nezaopatreného študenta a bola jej uložená povinnosť zaplatiť daň bez ohľadu na to, že študent si založil pobyt na účely vzdelávania v členskom štáte, ktorý bol podľa článku 18 ods. 7 nariadenia č. 1288/2013 zaradený medzi krajiny, ktoré sa zúčastňujú na programe, s vyššími priemernými životnými nákladmi. Toto ustanovenie teda nie je daňovo neutrálne, ani pokiaľ ide o právo nezaopatreného študenta rozhodnúť sa pre odchod zo štátu bydliska na účely vzdelávania v inom členskom štáte, ani pokiaľ ide o možnosť slobodne si vybrať štát pobytu (resp. hostiteľskú krajinu) na účely vzdelávania spomedzi rôznych skupín krajín, ktoré sa zúčastňujú na programe Erasmus+, určených Komisiou s prihliadnutím na smer mobility (resp. pohybu) študentov v rámci Únie. Preto sa zdá, že prvá podmienka – neexistencia znevýhodnenia z dôvodu štátnej príslušnosti – nie je splnená (rozsudok z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, EU:C:2007:626, body 38 a 41).
- 78 Uplatnenie § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 je vhodné na dosiahnutie vyššie uvedeného legitímneho cieľa, pričom je sporné, či je v konkrétnom prípade nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.
- 79 Keďže § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 stanovuje limit, ktorý nezdaniteľné príjmy nesmú prekročiť, aby dotknutý rodič nestratil nárok na nezdaniteľnú sumu za nezaopatrené dieťa, neumožňuje posúdiť jeho osobnú a rodinnú situáciu. Dokonca vylučuje možnosť, aby sa tento limit príjmov určil podľa už priznaného nároku sťažovateľky na vyššiu nezdaniteľnú sumu v zmysle § 54 ZPD/04, ktorý platí pre daňových rezidentov na podporovaných územiach Chorvátska zaradených do skupiny II. Toto ustanovenie preto spočíva na nemennom kritériu, ktoré nezohľadňuje rozdiely medzi rôznymi kategóriami daňovníkov, a to v rozpore s legitímnym cieľom, ktorý sa má dosiahnuť prostredníctvom § 36 ods. 2 ZPD/04, ktorý priznáva nárok na nezdaniteľnú sumu za nezaopatrené dieťa z dôvodov odstraňovania sociálnych a materiálnych nerovností medzi daňovníkmi.
- 80 Fixný limit príjmov podľa § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 tiež znemožňuje vziať do úvahy smer mobility nezaopatreného študenta, t. j. skutočnosť, že dieťa sťažovateľky využilo opatrenie mobility v krajine, ktorá sa zúčastňuje na programe Erasmus+, s vyššími priemernými životnými nákladmi ako v Chorvátsku, kde má toto dieťa obvyklý pobyt a študuje.
- 81 Nezávisle od toho, že podpora na účely mobility Erasmus+ podľa pravidiel programu Erasmus+ nemôže kompenzovať skutočné náklady na študijný pobyt

chorvátskeho študenta vo Fínsku, daňovníci v Chorvátsku, ktorých deti sa rozhodli využiť opatrenia mobility v krajine s vyššími priemernými životnými nákladmi, strácajú nárok na nezdaniteľnú sumu za nezaopatrené dieťa, hoci ich výdavky na zabezpečenie živobytia dieťaťa boli zjavne vyššie, ako keby dieťa zostalo študovať v Chorvátsku. To by mohlo svedčiť o neprimeranosti uloženej daňovej povinnosti.

- 82 Preto je sporné, či by napadnuté daňové opatrenie mohlo byť nevyhnutné na dosiahnutie legitímneho cieľa stanoveného vo vnútroštátnom práve, aby sa predmetná nezdaniteľná suma nepriznala rodičom nezaopatrených detí, ktoré dosiahli vlastné nezdaniteľné príjmy, ktoré viedli k poklesu výdavkov (resp. k obmedzeniu povinnosti) rodičov v súvislosti so zabezpečovaním živobytia dieťaťa.
- 83 Pri vyvážení tohto legitímneho cieľa s cieľom podpory mobility študentov podľa článku 165 ods. 2 druhej zarážky ZFEÚ je zrejmé, že napriek osobitnej klasifikácii podpory Erasmus+ na účely mobility študentov v § 10 bode 20 ZPD/04, ktorý sleduje legitímny cieľ mobility na účely vzdelávania v súlade s článkom 165 ods. 2 druhou zarážkou ZFEÚ, § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 neumožňuje posudzovať túto podporu v rámci nezdaniteľnej sumy za nezaopatreného študenta inak než ktorékoľvek iné príjmy.
- 84 Zdá sa, že aj vzhľadom na článok 165 ods. 2 druhú zarážku ZFEÚ je sporné, či by predmetné daňové opatrenie bolo nevyhnutné, ak by daňové orgány pred nepriznaním sporného nároku na nezdaniteľnú sumu za nezaopatreného študenta, ktorý využil opatrenia mobility Erasmus+ v krajine s vyššími priemernými životnými nákladmi, vybrali preddavky na daň z príjmu ako v minulých zdaňovacích obdobiach na základe predpokladu, že sťažovateľka má nárok na zvýšenie základnej nezdaniteľnej sumy za toto dieťa, ako keby študovalo v Chorvátsku, kde sú študijné náklady a priemerné životné náklady nižšie než vo Fínsku.
- 85 Zdá sa, že argumenty sťažovateľky týkajúce sa neprimeranosti napadnutého daňového opatrenia podporujú aj rozhodnutia vlády a chorvátskeho parlamentu, aby sa prostredníctvom ZPD/16 podpora Erasmus+ na účely mobility študentov vyňala z uplatnenia limitu príjmov nezaopatreného dieťaťa. Vláda to odôvodnila prekážkami mobility, ktoré sa osobitne neprimerane dotkli študentov zo sociálne zraniteľných skupín, ako aj uskutočnením cieľa týkajúceho sa lepšej využiteľnosti programu mobility na účely vzdelávania v Únii.
- 86 V prípade sťažovateľky je však sporné, že súdy oprávnené tvrdia, že nemôžu so spätnou účinnosťou uplatniť ZPD/16 na jej povinnosť zaplatiť daň z príjmu a prirážku k dani z príjmu za rok 2014.
- 87 Hoci aj Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) vo svojej judikatúre v určitých špecifických prípadoch rozhodol, že súdy môžu a musia so spätnou účinnosťou uplatniť nový zákon, ak by sa uplatnením zákona, ktorý je priaznivejší

pre sťažovateľa, mohlo odstrániť porušenie ústavných práv a slobôd, na ktoré sa sťažovateľ odvoláva, prejednáváná vec nie je podobná týmto prípadom.

- 88 Uloženie povinnosti so spätnou účinnosťou použiť nový daňový predpis by totiž narušilo základné zásady vnútroštátneho daňového systému, ktoré sú určite tiež neoddeliteľnou súčasťou daňových systémov iných členských štátov, a to že sa pri určení daňovej povinnosti uplatnia daňové predpisy, ktoré platili v čase vzniku skutočností relevantných pre daň, ako aj pravidlo, podľa ktorého sa daňová povinnosť určuje a daňový dlh zisťuje na základe zdaňovacích období, ktoré predstavujú jeden kalendárny rok.
- 89 Hoci práva sťažovateľky zaručené článkom 48 ods. 1 Ústavy a článkom 1 prvého dodatkového protokolu k EDLP nemožno zaručiť spätným uplatnením daňového predpisu, tento účinok vzhľadom na okolnosť, že všetky jej námietky týkajúce sa neprimeranosti napadnutých daňových opatrení sú tak či tak založené na výklade, účele a cieľoch práva Únie, by bolo možné dosiahnuť len prejudiciálnym rozhodnutím Súdneho dvora, na základe ktorého by bol vnútroštátny súd povinný neuplatniť ustanovenia § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04, na ktorých bolo toto daňové opatrenie založené.
- 90 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy predkladá Ustavní sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) prvú prejudiciálnu otázku, na ktorú môže Súdny dvor poskytnúť užitočnú odpoveď týkajúcu sa podstaty námietok sťažovateľky založených na údajných porušeníach článku 14 a článku 48 ods. 1 Ústavy v spojení s právom Únie.

B) SPORNÉ OTÁZKY TÝKAJÚCE SA MOŽNÉHO UPLATNENIA NARIADENIA Č. 883/2004

- 91 Keďže sťažovateľka tvrdí, že stratila nárok na nezdaniteľnú sumu za nezaopatrené dieťa, ktoré sa zdržiavalo v inom členskom štáte, jej vec v zásade patrí do vecnej pôsobnosti nariadenia č. 883/2004.
- 92 Rozsudok zo 16. júna 2022, Komisia/Rakúsko (Indexácia rodinných dávok) (C-328/20, EU:C:2022:468), sa však týkal nezdaniteľných súm za nezaopatrené deti migrujúcich pracovníkov zamestnaných v Rakúsku, ktorých deti však bývajú v iných členských štátoch. V prejednávanej veci ide o opačný prípad, keďže nezaopatrené dieťa využilo svoje právo na slobodu pohybu a pobytu v inom členskom štáte, pričom sťažovateľka nie je osoba, ktorá uplatňuje svoje práva na voľný pohyb podľa článku 21 alebo 45 ZFEÚ.
- 93 Okrem toho sa zdá, že v rozsudku z 13. októbra 2022, DN (Vymáhanie vrátenia rodinných dávok) (C-199/21, EU:C:2022:789, body 33 až 38), ktorý sa týkal nezdaniteľných súm za dieťa, ktoré študovalo v inom členskom štáte, bol vyjadrený názor, že na účely uplatnenia článku 67 nariadenia č. 883/2004 nie je rozhodujúce, či jednotlivec, ktorý sa odvoláva na jeho uplatnenie, uplatnil svoje práva na voľný pohyb, ale len to, že ak nárok na rodinné dávky neexistoval skôr, možno ho priznať podľa právnych predpisov členského štátu, ktorý je príslušný

priznať ich. V prejednávacom prípade bol sťažovateľke priznaný tento nárok za minulé zdaňovacie obdobia a za zdaňovacie obdobie roka 2014 ho ešte stále možno priznať, ak právo Únie vyžaduje, aby sa ustanovenia § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04 neuplatnili.

- 94 Priznanie rodinných dávok, ktoré boli predmetom rozsudku uvedeného v bode 93 tohto zhrnutia, však podľa všetkého bolo tiež nezávislé od toho, že jednotlivec, ktorý sa odvolával na uplatnenie nariadenia č. 883/2004, poberal dôchodky vyplácané dvoma príslušnými členskými štátmi. V prejednávacom prípade sa podpora na účely mobility študentov, ktorá pochádza z programu Erasmus+, podľa pravidiel Komisie – hoci sa spotrebúva v členskom štáte študijného pobytu – vypláca len v štáte pôvodu nezaopatreného študenta, v ktorom býva aj jeho rodič. Sťažovateľka navyše dosahuje svoje zdaniteľné príjmy výlučne v Chorvátsku.
- 95 Okrem toho Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) konštatuje, že článok 2 nariadenia č. 883/2004, ktorý upravuje „vecn[ú] pôsobnosť“, nevyžaduje bydlisko v inom členskom štáte, než je štát pôvodu, ani predchádzajúce uplatnenie práva na voľný pohyb. Naopak len stanovuje, že toto nariadenie „sa vzťahuje na štátnych príslušníkov členského štátu...“, ktorí... podliehajú alebo podliehali právnym predpisom jedného alebo viacerých členských štátov, ako aj na ich rodinných príslušníkov...“. V rámci definície pojmu „činnosť ako zamestnanec“ článok 1 písm. a) tohto nariadenia tiež nestanovuje žiadne požiadavky týkajúce sa miesta výkonu činnosti zamestnanca, ale len stanovuje, že pojem „činnosť ako zamestnanec“ „znamená každú činnosť alebo rovnocennú situáciu, ktorá sa za takú považuje na účely právnych predpisov v oblasti sociálneho zabezpečenia členského štátu, v ktorom takáto činnosť alebo rovnocenná situácia existuje“.
- 96 Sťažovateľka je teda osoba, ktorá vykonáva činnosť ako zamestnanec podľa článku 1 písm. a) nariadenia č. 883/2004 a ktorej v minulosti bol priznaný nárok na nezdaniteľnú sumu za nezaopatrené dieťa, ktorý je rodinnou dávkou v zmysle článku 1 písm. z) tohto nariadenia, pričom táto osoba podlieha právnym predpisom aspoň jedného členského štátu v zmysle článku 2 nariadenia č. 883/2004 a uplatňuje nárok na nezdaniteľnú sumu na rodinného príslušníka, ktorý jej nebol priznaný z dôvodu poskytnutia podpory na účely pobytu v inom členskom štáte v zmysle článku 67 tohto nariadenia.
- 97 Preto je možné, že tieto ustanovenia sú sformulované dostatočne široko na to, aby prípad sťažovateľky patril do pôsobnosti nariadenia č. 883/2004 a jeho článok 67 sa mohol vykladať v tom zmysle, že sťažovateľke sa má priznať nárok na nezdaniteľnú sumu aj za jej dieťa, ktoré využilo opatrenia mobility v rámci programu Erasmus+ a na účely vzdelávania sa zdržiavalo v inom členskom štáte, ako keby ich nevyužilo.
- 98 Ak by sa mohol akceptovať taký výklad, znamenalo by to, že by bolo zbytočné celé preskúmanie proporcionality (a diskriminačného účinku) obmedzenia voľného pohybu študentov Erasmus+ podľa článkov 18, 20 a 21 ZFEÚ v zmysle

vyššie uvedených úvah, lebo tento výklad by umožnil, aby pri priznávaní nároku na rodinné dávky „nikto nebol sankcionovaný len preto, lebo on alebo jeho rodinný príslušník uplatnil svoje práva na voľný pohyb“, ktoré sú zaručené v ZFEÚ. V dôsledku toho by sa pôsobnosť nariadenia č. 883/2004 zhodovala s pôsobnosťou ZFEÚ a s jej cieľmi.

- 99 Je zrejmé, že nariadenia o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia sa uplatňujú aj na študentov ako poistených aspoň v jednom členskom štáte. Ak by sa konštatovalo, že nariadenie č. 883/2004 sa v súlade s jeho článkom 2 vzťahuje len na jednotlivcov, ktorí predtým uplatnili jedno zo svojich práv na voľný pohyb, ktoré im zaručuje ZFEÚ, dieťa sťažovateľky by patrilo do osobnej pôsobnosti tohto nariadenia upravenej v uvedenom ustanovení, pričom sťažovateľka by mohla patriť do jeho pôsobnosti ako rodinný príslušník osoby, ktorá uplatnila svoje práva na voľný pohyb.
- 100 V tejto súvislosti sa konštatovalo, že už v rozsudku zo 16. júla 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, body 25 až 28), sa rozhodlo, že rodinný príslušník osoby, ktorá uplatnila svoje práva na voľný pohyb, podľa nariadenia Rady (EHS) č. 1408/71 zo 14. júna 1971 o uplatňovaní systémov sociálneho zabezpečenia na zamestnancov, samostatne zárobkovo činné osoby a ich rodinných príslušníkov, ktorí sa pohybujú v rámci Spoločenstva (Ú. v. ES L 149, 1971, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 35), ktoré predchádzalo nariadeniu č. 883/2004, sa môže odvolávať na zaručenie rodinných dávok v štáte bydliska, aj keď tento rodinný príslušník sám neuplatnil práva na voľný pohyb a stále mal bydlisko v členskom štáte, ktorého je štátnym príslušníkom.
- 101 V prejednávanom prípade je však problematické, že sťažovateľka ako taký rodinný príslušník nemôže uplatniť – ako sa uvádza v citovanom rozsudku Hughes – „odvodené právo“ na rodinné dávky, ktoré by bolo odvodené od práva nezaopatreného študenta považovaného za osobu, ktorá uplatnila svoje právo na voľný pohyb, na rodinné dávky. Také „odvodené právo“ možno priznať len tak, že sa zohľadní okolnosť, že podpora na účely mobility študentov Erasmus+ bola v prípade nezaopatreného študenta, ktorý uplatnil svoje právo na voľný pohyb, podľa § 10 bodu 20 ZPD/04 oslobodená od dane, a preto by mala zostať aj pre rodiča tohto študenta daňovo neutrálna, takže sťažovateľka by musela byť vyňatá z pôsobnosti § 36 ods. 1 a 4 ZPD/04, pokiaľ ide o nezdaniteľnú sumu za nezaopatreného študenta.
- 102 Zmysel článku 67 nariadenia č. 883/2004 však podľa všetkého tiež nevyžaduje, aby sa určité práva na rodinné dávky priznali jednotlivcovi ako práva, ktoré sú „odvodené“ od určitých iných práv, ktoré jemu alebo jeho rodinnému príslušníkovi boli priznané pri uplatnení niektorého práva na voľný pohyb, ale toto ustanovenie naopak obsahuje „negatívne“ právo, aby sa jeho nadobudnuté práva rešpektovali, ako keby on ani jeho rodinní príslušníci neuplatnili práva na voľný pohyb zaručené v ZFEÚ.

- 103 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa pre prípad, že Súdny dvor dospeje k záveru, že na prejednávany prípad sa uplatní nariadenie č. 883/2004 – hoci Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky) má o tom pochybnosti –, predkladá druhá prejudiciálna otázka.
- 104 Na účely prejudiciálneho rozhodnutia, ktoré treba vydať v súvislosti s týmto návrhom, sa v prílohe zasielajú kópie spisov Upravni sud u Osijeku (Správny súd Osijek) a Ustavni sud (Ústavný súd Chorvátskej republiky).

PRACOVNÝ DOKUMENT