

**Lieta C-277/23****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 28. aprīlis

**Iesniedzējtiesa:**

*Ustavni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas  
Konstitucionālā tiesa, Horvātija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 18. aprīlis

**Konstitucionālā sūdzības iesniedzēja:**

E.P.

**Atbildētāja:**

*Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za  
drugostupanjski upravni postupak*

**Pamatlietas priekšmets**

Horvātijas pilsones E. P. konstitucionālā sūdzība, ko viņa cita starpā iesniedza par *Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas Nodokļu pārvaldes) lēmumu, ar kuru šī iestāde noteica pienākumu maksāt ienākuma nodokli un vietējo ienākuma nodokļa piemaksu par 2014. gadu tādā veidā, ka neatzina viņas tiesības uz personīgo atskaitījumu par bērnu A. B. kā par apgādībā esošu ģimenes locekli, kurš kā students izmantoja tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī mācību nolūkā un 2014./2015. akadēmiskajā gadā no Somijas I Universitātes saņēma studentu mobilitātes atbalstu no neatmaksājamiem programmas “*Erasmus+*” līdzekļiem par uzturēšanos otrā līmeņa studiju laikā citā Eiropas Savienības dalībvalstī, proti, Somijas Republikā, tādā apmērā, kas pārsniedza Horvātijas tiesību aktos noteikto augstāko pieļaujamo robežu, lai izmantotu tiesības palielināt gada iedzīvotāju ienākuma nodokļa pamatatskaitījumu par apgādībā esošo ģimenes locekli.

## Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Lūgums sniegt Savienības tiesību interpretāciju saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu, lūdzot interpretēt LESD 18., 20. un 21. pantu un 165. panta 2. punkta otro ievilkumu, kā arī Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 883/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par sociālās nodrošināšanas sistēmu koordinēšanu (OV L 166, 29.04.2002., 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Regula Nr. 883/2004”) 67. pantu.

## Prejudiciālie jautājumi

I. Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību (OV 2016, C 202, 1. lpp.) 18., 20., 21. pants un 165. panta 2. punkta otrais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vecāks zaudē tiesības uz gada ienākuma nodokļa pamatatskaitījuma summas palielinājumu par apgādībā esošu bērnu tādēļ, ka minētajam bērnam – apgādībā esošam studentam, kurš izmanto tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī mācību nolūkā un kurš saistībā ar to, pamatojoties uz valsts īstenošanas tiesību aktiem, ir izmantojis līdzekļus, kas atbilstīgi Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 1288/2013 (2013. gada 11. decembris), ar ko izveido Savienības programmu izglītības, apmācības, jaunatnes un sporta jomā “Erasmus+” un atceļ Lēmumus Nr. 1719/2006/EK, Nr. 1720/2006/EK un Nr. 1298/2008/EK (OV 2013, L 347, 50. lpp.) 6. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir paredzēti studentu, kas nāk no dalībvalsts ar zemāka vai vidējā apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, mobilitātei dalībvalstī ar augstāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kas noteiktas saskaņā ar Eiropas Komisijas izstrādātajiem kritērijiem šīs regulas 18. panta 7. punkta izpratnē, – tika izmaksāts atbalsts studentu mobilitātei, kura summa pārsniedz noteiktu fiksēto robežvērtību?

II. Vai Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 883/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par sociālās nodrošināšanas sistēmu koordinēšanu (OV 2002, L 166, 1. lpp.) 67. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vecāks zaudē tiesības uz gada ienākuma nodokļa pamatatskaitījuma palielinājumu par apgādībā esošu studentu, kurš, studējot citā dalībvalstī, ir saņēmis studentu mobilitātes atbalstu saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr. 1288/2013 (2013. gada 11. decembris), ar ko izveido Savienības programmu izglītības, apmācības, jaunatnes un sporta jomā “Erasmus+” un atceļ Lēmumus Nr. 1719/2006/EK, Nr. 1720/2006/EK un Nr. 1298/2008/EK (OV L 347, 20.12.2013., 50. lpp.) 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu?

## Atbilstošās Savienības tiesību normas

LESD 6. panta e) punkts, 18. pants, 20. panta 2. punkta a) apakšpunkts, 21. panta 1. punkts un LESD 165. panta 2. punkta otrais ievilkums

Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (ES) Nr.1288/2013 (2013. gada 11. decembris), ar ko izveido Savienības programmu izglītības, apmācības, jaunatnes un sporta jomā “Erasmus+” un atceļ Lēmumus Nr. 1719/2006/EK, Nr. 1720/2006/EK un Nr. 1298/2008/EK (OV 2013, L 347, 50. lpp.) 6. panta 1. punkta a) apakšpunkts, 18. panta 7. punkts, 27. panta 12. punkts, 35. pants un 36. panta 3. punkts

Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2004/38/EK (2004. gada 29. aprīlis) par Savienības pilsoņu un viņu ģimenes locekļu tiesībām brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ar ko groza Regulu (EEK) Nr. 1612/68 un atceļ Direktīvas 64/221/EEK, 68/360/EEK, 72/194/EEK, 73/194/EEK, 75/34/EEK, 75/35/EEK, 90/364/EEK, 90/365/EEK un 93/96/EEK (OV 2004., L 158, 77. lpp.), 2. panta 2. punkts, 3. panta 1. punkts, 7. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 24. pants

Regulas Nr. 883/2004 1. panta a) un z) punkts, kā arī 2., 7. un 67. pants

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Ustav Republike Hrvatske (Horvātijas Republikas Konstitūcija)*

- 1 Saskaņā ar *Ustav Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitūcija, *Narodne novine*, Nr. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14; turpmāk tekstā – “Konstitūcija”) 14. pantu ikvienam Horvātijas Republikā ir tiesības un brīvības neatkarīgi tostarp no sociālās izcelsmes, sociālā stāvokļa vai citām īpašībām. Visas personas ir vienlīdzīgas likuma priekšā.
- 2 Konstitūcijas 48. pantā ir garantētas tiesības uz īpašumu, savukārt 51. pantā ir noteikts, ka ikvienam ir pienākums piedalīties valsts izdevumu segšanā atbilstoši savām ekonomiskajām iespējām un ka nodokļu sistēma ir balstīta uz vienlīdzības un taisnīguma principiem.
- 3 Saskaņā ar Konstitūcijas 64. pantu vecāku pienākums ir audzināt, uzturēt un izglītēt savus bērnus, kā arī viņiem ir tiesības un brīvība patstāvīgi lemt par savu bērnu audzināšanu.
- 4 Konstitūcijas 141.c pants reglamentē dažus jautājumus, kas saistīti ar Savienības tiesībām, piemēram, līdzvērtības, pārkuma un šo tiesību tiešas piemērošanas principus, savukārt 141.d pantā ir noteiktas Horvātijas pilsoņu kā Savienības pilsoņu tiesības, tostarp tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties visu dalībvalstu teritorijā un šo tiesību īstenošanas kārtība.

*Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (2004. gada Likums par ienākuma nodokli).*

- 5 *Zakon o porezu na dohodak* (Likums par ienākuma nodokli, *Narodne novine*, Nr. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 un

148/13; turpmāk tekstā – “ZPD/04”) I sadaļas “Pamatnoteikumi” redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem, bija 4. nodaļa “Nodokļa bāze”, kurā 6. panta 1. punktā bija noteikts, ka rezidenta ienākuma nodokļa bāze ir kopējais ienākumu apjoms no darbības nodarbinātas personas statusā, pašnodarbinātības saskaņā ar minētā panta 3. punktu, īpašuma un īpašuma tiesībām, kapitāla, apdrošināšanas un citiem ienākumiem, ko rezidents ir guvis iekšzemē vai ārvalstīs (neierobežots pienākums maksāt nodokli), atskaitot šī likuma 36. un/vai 54. pantā minēto personīgo atskaitījumu.

- 6 Šīs sadaļas 8. nodaļā “Ar ienākuma nodokli neapliekamie ienākumi” bija ietverts 10. panta 1. punkta 12., 13., 14., 18. un 20. punkts, kurā bija paredzēts ka ienākuma nodoklis nav jāmaksā cita starpā par skolēnu un studentu stipendijām formālās izglītības iegūšanai vidusskolās, koledžās, augstskolās un universitātēs, nepārsniedzot noteiktu kopējo summu; par studentu stipendijām saistībā ar formālo izglītību koledžās, augstskolās un universitātēs, doktorantūras studijām un pēcdoktorantūras stažēšanos, kam līdzekļi ir paredzēti Horvātijas valsts budžetā, un par stipendijām, kas studentiem par formālo izglītību augstskolās tiek izmaksāti, t. i., piešķirti, no Savienības budžeta, ko reglamentē atsevišķi starptautiski līgumi; par sporta stipendijām, ko saskaņā ar atsevišķiem noteikumiem maksā sportistiem par sporta apmācību, nepārsniedzot noteiktu summu; par stipendijām studentiem, kas atlasīti valsts konkursos, kuros ar vienādiem nosacījumiem var piedalīties visi studenti, par formālo izglītību augstākās izglītības iestādēs, kuras tiem izmaksā, t. i., piešķir, fondi, uz ierobežotu laiku dibināti fondi, iestādes un citas organizācijas, kas reģistrētas Horvātijā izglītības vai zinātnes un pētniecības mērķiem un darbojas saskaņā ar atsevišķiem noteikumiem un kas izveidotas ar mērķi piešķirt stipendijas; kā arī par ienākumiem, kas gūti no neatmaksājamiem pabalstiem no Savienības fondiem un programmām, kurus saņem ar Horvātijā akreditētu struktūru starpniecību saskaņā ar Savienības noteikumiem, lai īstenotu mobilitātes pasākumus Savienības programmu un fondu ietvaros izglītības un profesionālās apmācības mērķiem, ievērojot Komisijas Finanšu regulu, nepārsniedzot noteiktas summas.
- 7 ZPD/04 IV sadaļā “Personīgais atskaitījums vai ar nodokli neapliekama ienākumu daļa” bija ietverts 36. panta 1. punkts, kurā cita starpā bija noteikts, ka rezidenta saskaņā ar šī likuma 5. pantu gūto ienākumu kopsummu samazina par personīgo pamatatskaitījumu 2200,00 HRK apmērā par katru taksācijas perioda mēnesi, par kuru tiek aprēķināts nodoklis. Minētā panta 2. punkta 2. apakšpunktā cita starpā bija paredzēts, ka rezidenti var palielināt 1. punktā minēto personīgo atskaitījumu, ja viņiem ir apgādājami bērni, par summu, kas vienāda ar 0,5 no personīgā pamatatskaitījuma par pirmo bērnu un 0,7 par otro bērnu. Šī panta 3. punktā cita starpā bija noteikts, ka taksācijas periodā, nosakot ienākuma nodokļa avansa maksājumu no darbības nodarbinātas personas statusā saskaņā ar šī likuma 45. pantu, rezidentam ir tiesības uz šī panta 1. un 2. punktā noteiktajiem personīgajiem atskaitījumiem. Šī panta 4. punktā cita starpā bija noteikts, ka apgādībā esoši tuvākie ģimenes locekļi un apgādībā esoši bērni ir fiziskas personas, kuru ar nodokli apliekamie ieņēmumi, ar nodokli neapliekamie ieņēmumi un citi ieņēmumi, kas nav uzskatāmi par ienākumiem minētā likuma

izpratnē, gadā nepārsniedz šī panta 1. punktā minētā personīga pamatatskaitījuma pieckāršu apmēru. Minētā panta 5. punktā bija paredzēts, ka atkāpjoties no 4. punkta, nosakot tiesības uz personīgo atskaitījumu par apgādībā esošiem tuvākajiem ģimenes locekļiem un bērniem, neņem vērā ieņēmumus, kuri saskaņā ar atsevišķiem tiesību aktiem saņemti no sociālās palīdzības, bērna pabalstiem, bērna piedzimšanas pabalstiem, t. i., zīdaiņa pūriņiem, un apgādnieka zaudējuma pensijas pēc vecāka nāves. Visbeidzot, minētā panta 7. punktā bija paredzēts, ka par bērniem minētā panta 2. punkta izpratnē tiek uzskatīti bērni, kurus cita starpā uztur viņu vecāki, kā arī bērni pēc formālās izglītības iegūšanas līdz brīdim, kad viņi uzsāk pirmo darbu, ja viņi ir reģistrēti *Hrvatski zavod za zapošljavanje* (Horvātijas Nodarbinātības aģentūrā).

- 8 ZPD/04 VII sadaļā “Īpaši atvieglojumi, atbrīvojumi un pamudinājumi” bija ietverta 2. nodaļa “Atvieglojumi atbalstāmajām teritorijām [...]”, un tajā ietvertajā 54. panta 1. punktā cita starpā bija paredzēts, ka rezidentiem, kas dzīvo un uzturas to pašvaldību teritorijā, kuras saskaņā ar atsevišķiem Horvātijas reģionālās attīstības noteikumiem ir klasificētas kā atbalstāmās teritorijas, atkāpjoties no šī likuma 36. panta 1. punkta, personīgais pamatatskaitījums ir noteikts 2 700,00 HRK apmērā mēnesī tiem nodokļa maksātājiem, kuri dzīvo vai uzturas II grupā klasificēto pašvaldību teritorijā. Šī panta 2. punktā cita starpā bija noteikts, ka rezidentiem personīgais atskaitījums par apgādībā esošiem tuvākajiem ģimenes locekļiem un bērniem tiek noteikts atbilstīgi 54. panta 1. punktā noteiktajam personīgajam pamatatskaitījumam, piemērojot 36. panta 2. punkta 2. apakšpunktā noteikto koeficientu, ja šie tuvākie ģimenes locekļi un bērni dzīvo vai uzturas 54. panta 1. punktā noteiktajā atbalstāmajā teritorijā.

*Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (2016. gada Likums par ienākuma nodokli).*

- 9 *Zakon o porezu na dohodak* (Likums par ienākuma nodokli, *Narodne novine*, Nr. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 un 151/22, turpmāk tekstā – “ZPD/16”) 14. panta “Personīgā atskaitījuma noteikšana” 1. punktā ir noteikts, ka personīgā atskaitījuma bāze ir 331,81 EUR. Šī panta 2. punktā ir precizēts, ka personīga pamatatskaitījuma un personīga atskaitījuma daļas, cita starpā par apgādībā esošiem tuvākajiem ģimenes locekļiem un bērniem, aprēķina, piemērojot konkrētus koeficientus un šī panta 1. punktā noteikto bāzi. Minētā panta 4. punktā ir paredzēts, ka rezidents var palielināt minētā panta 2. punktā noteikto personīgo pamatatskaitījumu saskaņā ar koeficientu, kas cita starpā ir 0,7 par apgādībā esošiem tuvākajiem ģimenes locekļiem un pirmo apgādībā esošu bērnu, kas ir 232,27 EUR, un 1,0 par otro apgādībā esošu bērnu, kas ir 331,81 EUR. Šī panta 8. punktā ir noteikts, ka nodokļu maksātāja personīgais atskaitījums ir personīgais pamatatskaitījums, kam pieskaitītas personīga atskaitījuma daļas un summas, uz kurām nodokļa maksātājam ir tiesības saskaņā ar ZPD/16 noteikumiem.
- 10 ZPD/16 17. pantā “Personīgā atskaitījuma piešķiršanas nosacījumi” ir noteikts, ka apgādībā esoši tuvākie ģimenes locekļi un bērni ir fiziskas personas, kuru ar nodokli apliekamie ieņēmumi, ar nodokli neapliekamie ieņēmumi un citi ieņēmumi, kas nav uzskatāmi par ienākumiem ZPD/16 izpratnē, gada laikā

nepārsniedz šī likumā 14. panta 3. punktā minētā personīga pamatatskaitījuma seškāršu apmēru. Šī panta 2. punkta 10. apakšpunktā ir paredzēts, ka atkāpjoties no 17. panta 1. punkta, nosakot tiesības uz personīgo atskaitījumu par apgādājamajiem, neņem vērā ieņēmumus, kas saņemti saskaņā ar atsevišķiem tiesību aktiem saistībā ar sociālo palīdzību, tostarp no budžeta izmaksātās stipendijas, mācību prēmijas skolēniem un studentiem, kā arī neatmaksājamās līdzekļus, kas izmaksāti no budžeta, Eiropas Savienības fondiem un programmām un citiem starptautiskajiem fondiem un programmām, ko reglamentē atsevišķi tiesību akti un starptautiskie līgumi, izglītības un profesionālās izglītības vajadzībām.

*Zakon o suzbijanju diskrimincije (Likums par diskriminācijas novēršanu)*

- 11 Likuma *Zakon o suzbijanju diskrimincije* (Likums par diskriminācijas novēršanu, *Narodne novine*, Nr. 85/08 un 112/12, turpmāk tekstā – “ZSD”) 1. pantā “Likuma mērķis” ir noteikts, ka likums paredz vienlīdzības aizsardzību un veicināšanu, rada apstākļus vienlīdzīgu iespēju radīšanai un reglamentē aizsardzību pret diskrimināciju tostarp nacionālās vai sociālās izcelsmes, finansiālā stāvokļa, izglītības, sociālā stāvokļa, civilstāvokļa, ģimenes stāvokļa vai vecuma dēļ. Par diskrimināciju ir uzskatāma jebkuras personas, kā arī personu, kurām ar šo personu ir ģimenes vai cita veida saikne, nostādīšana mazāk labvēlīgā situācijā, pamatojoties, cita starpā, uz iepriekš minētajiem iemesliem.
- 12 ZSD 2. pantā “Tieša un netieša diskriminācija” ir paredzēts, no vienas puses, ka tieša diskriminācija ir rīcība, kuras pamatā ir kāds no ZSD 1. panta 1. punktā uzskaitītajiem iemesliem, kura nostāda, ir nostādījusi vai ir varējusi nostādīt kādu personu mazāk labvēlīgā situācijā nekā citu personu līdzīgā situācijā, un, no otras puses, ka netieša diskriminācija ir tad, kad šķietami neitrāls noteikums, kritērijs vai prakse nostāda vai ir varējusi nostādīt attiecīgās personas mazāk labvēlīgā situācijā kāda no ZSD 1. panta 1. punktā uzskaitītajiem iemesliem dēļ, salīdzinājumā ar personām, kas atrodas līdzīgā situācijā, ja vien šāds noteikums, kritērijs vai prakse nav objektīvi attaisnojams ar likumīgu mērķi un līdzekļi šī mērķa sasniegšanai ir piemēroti un vajadzīgi.
- 13 ZSD 8. pantā “Piemērošanas joma” ir noteikts, ka likums attiecas uz visu valsts iestāžu, vietējo un rajonu (reģionālo) pašvaldību iestāžu, juridisko personu, kas īsteno valsts varu, kā arī uz visu juridisko un fizisko personu rīcību, jo īpaši izglītības, zinātnes un sporta jomā.
- 14 ZSD 9. pantā “Diskriminācijas aizliegums un diskriminācijas aizlieguma izņēmumi” ir noteikts, ka ir aizliegta jebkāda veida diskriminācija, un izņēmuma kārtā par diskrimināciju nav uzskatāma nostādīšana mazāk labvēlīgā situācijā, tostarp tad, kad tiek piemēroti sociālās politikas pasākumi mazāk labvēlīgā situācijā esošām personām vai mājāsaimniecībām, ja šādi pasākumi nerada tiešu vai netiešu diskrimināciju dzimuma, seksuālās orientācijas, rases, ādas krāsas, etniskās piederības, reliģiskās pārliecības un invaliditātes dēļ.

### Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 15 Prasītāja ir Horvātijas pilsonē, kur viņai ir pienākums maksāt ienākuma nodokli un vietējo ienākuma nodokļa piemaksu. Prasītāja ir Horvātijas atbalstāmās teritorijas iedzīvotāja, kas saskaņā ar Lēmumu par vietējo un rajona (reģionālo) pašvaldību vienību klasifikāciju pēc attīstības pakāpes (*Narodne novine*, Nr. 158/13) ir klasificēta II grupā, un tāpēc viņai ir tiesības uz attiecīgajiem nodokļu atvieglojumiem, kas noteikti ZPD/04 VII sadaļas 2. nodaļā. Prasītāja ir precējusies, ir divu apgādībā esošu bērnu māte un savus ienākumus gūst galvenokārt no darbības nodarbinātas personas statusā. Iepriekšējos taksācijas periodos viņa līdz 2014. gadam bija izmantojusi tiesības palielināt nodokļa pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, kurš attiecīgajā laikā bija I Universitātes otrā līmeņa studiju students.
- 16 2014. gada 8. decembrī ar I Universitāti tika noslēgts *Erasmus+* studiju brauciena līgums 2014./2015. akadēmiskajam gadam (turpmāk tekstā – “*Erasmus+* līgums”). No tā 3.5. panta izriet, ka studentu mobilitātes atbalsts par apgādībā esošu bērnu, kas piešķirts par piecu mēnešu uzturēšanos otrā līmeņa studiju nolūkā citā Eiropas Savienības dalībvalstī, konkrēti Somijas Republikā, bija 2 300,00 EUR jeb 460,00 EUR par 30 dienām jeb “vienu mobilitātes mēnesi Somijā”. Pirms došanās studēt uz Somiju 2014. gada beigās I Universitāte izmaksāja apgādībā esošajam bērnam avansu par šo atbalstu 1 840,00 EUR apmērā no *Erasmus+* programmas līdzekļiem, kas, piemērojot attiecīgo maiņas kursu, neapšaubāmi pārsniedz tiesību aktos noteikto ierobežojumu 11 000,00 HRK apmērā.
- 17 Pēc tam, kad prasītāja iesniedza ienākuma nodokļa deklarāciju par 2014. gadu, tika noteikts, ka viņai ir jāsamaksā ienākuma nodokļa un vietējā ienākuma nodokļa piemaksas starpība – nevis, kā viņa bija cerējusi, ka viņai tiks atmaksāta pārmaksātā ienākuma nodokļa summa un vietējā ienākuma nodokļa piemaksa –, pamatojoties uz to vien, ka par laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim saskaņā ar ZPD/04 36. panta 4. un 5. punktu viņai nebija tiesību uz personīgo atskaitījumu par apgādībā esošu ģimenes locekli, proti, bērnu A. B., jo 2014. gadā viņa saņēma ieņēmumus, kuru summa pārsniedza 11 000,00 HRK.
- 18 Konkrēti, no *Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas Nodokļu pārvaldes) 2015. gada 27. jūlija lēmuma par nodokļiem (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums par nodokļiem”) izriet, ka 2014. gadā prasītāja saņēma ieņēmumus no atlīdzības par darbību nodarbinātas personas statusā 218 409,00 HRK apmērā un citus ienākumus 3 674,59 HRK apmērā, t.i. kopējos ar nodokli apliekamos gada ienākumus 223 083,78 HRK apmērā, kuri tika samazināti, jo viņai tika piešķirtas tiesības uz gada atskaitījumu 48 600,00 HRK apmērā, tādējādi nodokļa bāze tika noteikta 174 483,78 HRK apmērā. Piemērojot progresīvo ienākuma nodokļa likmi 12 %, 25 % un 40 % apmērā un ņemot vērā vietējo ienākuma nodokļa piemaksu, ko aprēķina pēc 5 % likmes, kopējais ienākuma nodokļa parāds tika noteikts 50 521,51 HRK apmērā un vietējās ienākuma nodokļa piemaksas parāds –

2 525,08 HRK apmērā. Tā kā, pirms tika pieņemts apstrīdētais lēmums par nodokļiem, ienākuma nodokļa avansa maksājums un vietējā ienākuma nodokļa piemaksa par kopējo summu 48 487,25 HRK apmērā jau bija iekasēti no ar nodokli apliekamajiem darba atlīdzības maksājumiem par 2014. gadu, ar attiecīgo lēmumu prasītājam tika uzlikts pienākums samaksāt starpību 4 560,34 HRK apmērā. Lai gan prasītāja apgalvo, ka viņai ir divi bērni, t.i., divi apgādībā esoši ģimenes locekļi, no apstrīdētā lēmuma par nodokļiem nav iespējams noteikt, kā *Porezna uprava* (nodokļu administrācija) aprēķināja kopējo gada pamatatskaitījumu 48 600,00 HRK apmērā.

- 19 Prasītāja iesniedza pārsūdzību par apstrīdēto lēmumu par nodokļiem *Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas Administratīvo pārsūdzību autonomais dienests), kas ar 2019. gada 17. jūlija lēmumu (turpmāk tekstā – “apstrīdētais otrās instances lēmums”) pārsūdzību noraidīja kā nepamatotu.
- 20 Pēc tam prasītāja apstrīdēto otrās instances lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesvedībā *Upravni sud u Osijeku* (Osijekas Administratīvajā tiesā), kura ar 2020. gada 30. janvāra spriedumu (turpmāk tekstā – “pirmās instances spriedums”) noraidīja viņas pieteikumu kā nepamatotu.
- 21 Pēc tam prasītāja iesniedza apelācijas sūdzību par pirmās instances spriedumu *Visoki upravni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Augstākajā administratīvajā tiesā), kas ar 2021. gada 20. janvāra spriedumu (turpmāk tekstā – “Augstākās administratīvās tiesas spriedums”) to noraidīja.
- 22 Prasītāja iesniedza konstitucionālo sūdzību par Augstākās administratīvās tiesas spriedumu *Ustavni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitucionālajā tiesā), kura iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

### **Pamatlietas pušu galvenie argumenti**

- 23 Savā apelācijas sūdzībā otrās instances administratīvajā tiesvedībā prasītāja apgalvoja, ka ir pārkāpts Savienības tiesībās, Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā un ZSD noteiktais diskriminācijas aizlieguma princips, pamatojoties uz to, ka bērns ir programmas “*Erasmus+*” studentu mobilitātes pasākuma saņēmējs.
- 24 Pēc būtības viņa apgalvoja, ka interpretācija, saskaņā ar kuru viņa zaudē tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, ir nesapratīga, jo studentu mobilitātes atbalsts no programmas “*Erasmus+*” kā mērķtiecīgs un neatmaksājams Savienības programmas finansējums ir kvalificējams kā sociālā palīdzība, kas tiek izmaksāta, pamatojoties uz atsevišķām tiesību normām ZPD/04 36. panta 5. punkta izpratnē, un tāpēc saskaņā ar šo normu tas nav jāņem vērā, nosakot tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Viņa paskaidroja, ka šo līdzekļu apmērs tiek noteikts saskaņā ar Komisijas noteiktajiem kritērijiem, tādējādi studentu mobilitātes izmaksas tikai daļēji tiek subsidētas atbilstoši uzņemošās dalībvalsts

ekonomiskās un sociālās attīstības līmenim. Viņa norādīja, ka šis atbalsts nav ne bērna ar nodokli apliekamie ieņēmumi, ne ieņēmumi, kuru dēļ prasītāja tiktu atbrīvota no pienākuma nodrošināt bērnam iztiku vai kuri būtiski atbrīvotu viņu no šī pienākuma, jo par studenta izmitināšanu Somijā vien viņa maksāja 390,00 EUR mēnesī, tādējādi no studentu mobilitātes atbalsta summas mēneša beigās bērnam palika tikai 70,00 EUR, un ir labi zināms, ka pārtikas, transporta un citas uzturēšanās izmaksas Somijā ir daudz lielākas nekā tas būtu, ja bērns studētu Horvātijā. Tādēļ prasītāja apgalvoja, ka, pamatojoties uz to vien, ka tā izmantoja studentu mobilitātes veicināšanas pasākumus Savienībā, viņa tika nostādīta mazāk labvēlīgā situācijā un it īpaši ka tā bija nostādīta mazāk labvēlīgā situācijā salīdzinājumā ar nodokļu rezidentiem Horvātijā, kuru bērni saņēma atbalstu programmas “Erasmus+” ietvaros, lai studētu citās Savienības dalībvalstīs, piemēram, Bulgārijā vai Ungārijā, kad attiecīgais atbalsts studentu mobilitātei bija 360,00 EUR mēnesī, tādējādi izmaksātais avansa maksājums 80 % apmērā no atbalsta bija mazāks par minētajiem 11 000,00 HRK, tādēļ šo studentu vecāki, atšķirībā no prasītājas, nezaudēja tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu.

- 25 Attiecībā uz šāda nodokļu pasākuma radītā materiālā sloga nesamērīgumu prasītāja paskaidroja, ka saistībā ar to, ka aprakstītais nodokļu režīms tika piemērots studentu mobilitātes atbalstam, papildus pārmaksātā nodokļa starpībai 4 560,34 HRK apmērā, kas viņai ir jāsamaksā, viņa ir zaudējusi tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu, ko viņa iepriekš bija saņēmusi 4 500,00 HRK apmērā kā II grupā klasificētās Horvātijas atbalstāmās zonas iedzīvotāja, kā rezultātā kopējie zaudējumi, kas viņai radušies apstrīdētā nodokļu pasākuma rezultātā, pārsniedz 9 000,00 HRK, papildus citiem izdevumiem, kuri viņai radušies saistībā ar bērna studijām Somijā.
- 26 *Ministarstvo financija* (Finanšu ministrija) administratīvajā tiesvedībā otrajā instancē norādīja, ka nevar apgalvot, ka “stipendiju” saņemošu bērnu vecāki tiktu nostādīti mazāk labvēlīgā situācijā, jo līdzekļu izmaksa programmas “Erasmus+” ietvaros nav minēta to ieņēmumu sarakstā, kas netiek ņemti vērā, nosakot apgādībā esoša ģimenes locekļa statusu saskaņā ar ZPD/04 36. panta 5. punktu.
- 27 Administratīvajā tiesvedībā prasītāja norādīja, ka 2018. gadā likumdevējs grozīja aplūkojamo ZPD/04 36. panta 5. punktu, nosakot ZPD/16 17. panta 2. punktā, ka, nosakot tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošiem ģimenes locekļiem, netiek ņemtas vērā stipendijas un neatmaksājamie līdzekļi, kas izmaksāti no Eiropas Savienības budžeta, fondiem un programmām mācību nolūkā. Tāpat viņa atsaucās uz Regulas Nr. 1288/2013 40. apsvērumu, kurā ietverts pamudinājums neatmaksājamus līdzekļus un finansiālo atbalstu, kas izmaksāts programmas “Erasmus+” ietvaros, neaplikt ar nodokļiem un neatvilkt no tiem sociālās izmaksas. Tāpat viņa uzsvēra Konstitūcijas 141.c pantā ietvertā pienākuma pārkāpumu.
- 28 *Ministarstvo financija* administratīvajā tiesvedībā uzsvēra, ka tā uzskata sūdzību par nepamatotu apstrīdētajā otrās instances lēmumā minēto iemeslu dēļ.

- 29 *Upravni sud u Osijeku* ar pirmajā instancē pasludināto spriedumu noraidīja pieteikumu, jo tā atbalstu studentu mobilitātei no programmas “*Erasmus+*” kvalificēja kā “stipendiju” un norādīja, ka stipendijas nav uzskaitītas ZPD/04 36. panta 5. punktā kā ieņēmumi, kas netiek ņemti vērā, nosakot tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu. Attiecībā uz apgalvojumu par diskrimināciju, izvērtējot ZSD 2. un 9. pantu, tā secināja, ka ZPD/04 36. panta 4. punktā noteiktais ierobežojums (11 000,00 HRK apmērā) ir sociālās politikas pasākums, kas nav diskriminējošs, jo tam ir leģitīms mērķis un līdzekļi šī mērķa sasniegšanai ir piemēroti un vajadzīgi. Attiecībā uz apgalvojumiem par vēlākajiem likuma grozījumiem attiecībā uz nodokļu režīmu, kas piemērots šo atbalstu saņemošo bērnu vecākiem, tiesa uzskatīja, ka šis noteikums strīdīgā nodokļu lēmuma pieņemšanas brīdī nebija spēkā, un attiecībā uz Regulas Nr. 1288/2013 40. apsvērumu tā uzskatīja, ka tam nav saistoša juridiska spēka.
- 30 Savā apelācijas sūdzībā par pirmās instances spriedumu prasītāja cēla iebildes, kuras jau bija izvirzītas iepriekšējās procesa stadijās, it īpaši uzsverot, ka spriedumā nav veikta diskriminācijas pārbaude, pamatojoties uz konkrētā gadījuma apstākļiem, un nav pierādīts nodokļu pasākuma leģitīmais mērķis.
- 31 *Visoki upravni sud* noraidīja apelācijas sūdzību, būtībā atkārtojot pirmās instances sprieduma secinājumus par ZPD/04 36. panta 4. un 5. punkta interpretāciju, un papildus attiecībā uz apgalvojumu par diskriminācijas aizlieguma pārkāpumu norādīja, ka prasītāja administratīvajā tiesvedībā nebija atsaukusies uz konkrētu diskriminācijas pamatu, kas noteikts ZSD, ka – attiecībā uz Savienības tiesību tiešu piemērošanu – Regulas Nr. 1288/2013 40. apsvērumā likumdevējam nav noteikti pienākumi attiecībā uz mobilitātes atbalsta “*Erasmus+*” studentiem nodokļu režīmu un, visbeidzot, ka Savienības direktīva, kas reglamentē to studentu tiesības, kuri uzturas Savienībā mācību nolūkā un nāk no trešām valstīm, prasītājas gadījumā nav piemērojama.
- 32 Prasītāja iesniedza konstitucionālo sūdzību *Ustavni sud* par otrās instances spriedumu, apgalvojot, ka apstrīdētie individuālie akti pārkāpj viņas tiesības uz taisnīgu tiesu, kas garantētas Konstitūcijas 29. panta 1. punktā un ECPAK 6. panta 1. punktā, kā arī tiesības uz īpašuma neaizskaramību, kas garantētas Konstitūcijas 48. panta 1. punktā un ECPAK 1. protokola 1. pantā, ņemot vērā Konstitūcijas 14. pantā un ECPAK 14. pantā ietverto vienlīdzības likuma priekšā konstitucionālo garantiju (diskriminācijas aizliegumu) un Konstitūcijas 19. panta 1. punktā ietverto valsts pārvaldes iestāžu individuālo aktu likumības konstitucionālo garantiju.
- 33 Turklāt prasītāja apgalvo, ka ir nepareizi vai nepamatoti piemērots ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkts, saskaņā ar kuru viņa zaudē tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, jo programmas “*Erasmus+*” atbalsts studentu mobilitātei bērnam ir izmaksāts, pārsniedzot noteikto robežvērtību. Prasītāja apgalvo, ka viņas gadījumā tiesām būtu jāpiemēro ZPD/04 36. panta 5. punkts, attiecībā uz kuru tiesas ir norādījušas konkrētus iemeslus, kāpēc tās uzskata, ka tas nav piemērojams viņas gadījumā, jo ir konstatēts, ka “stipendijas”

neietilpst ZPD/04 36. panta 5. punktā noteiktajā to pabalstu kategorijā, kuri nav jāņem vērā, aprēķinot ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā minēto ierobežojumu.

### Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 34 Tā kā nav atbilstošas Tiesas judikatūras (lietas CILFIT kritēriju izpratnē) attiecībā uz apgalvojumu par diskriminācijas aizlieguma pārkāpumu vai nodokļu pasākumu nesamērīgumu saistībā ar programmas “Erasmus+” priekšrocības izmantojošu studentu mobilitāti visā Savienībā, *Ustavni sud* nevar noteikt, vai Savienības tiesības un kuras konkrētas Savienības tiesību normas ir piemērojamas prasītājas gadījumā. Tāpēc *Ustavni sud*, kas savā judikatūrā jau ir atzinusi Konstitūcijas 141.c panta pārkāpumu, ja tiesas, lemjot par prasītāja konstitucionālajām vai likumā noteiktajām tiesībām, nav piemērojušas piemērojamās Savienības tiesības, bez Tiesas prejudiciāla nolēmuma saņemšanas nevar lemt par apgalvojumu par Konstitūcijas 141.c panta pārkāpumu, ne arī lemt par apgalvotajiem Konstitūcijas 48. panta 1. punkta un ECPAK 1. protokola 1. panta pārkāpumiem (skatot atsevišķi vai kopā ar Konstitūcijas 14. pantu un ECPAK 14. pantu).
- A) STRĪDĪGIE JAUTĀJUMI SAISTĪBĀ AR LESD 18., 20., 21. PANTA PIEMĒROŠANU
1. *Vai uz prasītāju attiecas LESD 18., 20. un 21. pants un ar tiem saistītie atvasināto tiesību akti?*
- 35 Šajā lietā prasītājas bērns neapšaubāmi izmantoja subjektīvās tiesības, ko tieši piešķir Savienības tiesības, proti:
- tiesības saskaņā ar valsts pasākumiem, ar kuriem īsteno Regulu Nr. 1288/2013, izmantot studentu mobilitāti, dodoties studēt uz Somiju, un saņemt atbalstu no programmas “Erasmus+” līdzekļiem Erasmus+ līgumā noteiktajā apmērā saskaņā ar valsts izpildaģentūras kritērijiem, ko iepriekš ir noteikusi Komisija, īstenojot minētās regulas 18. panta 7. punktu,
  - bet arī Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī mācību nolūkā saskaņā ar LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 21. panta 1. punktu, kā arī Direktīvas 2004/38 7. panta 1. punkta c) apakšpunktu.
- 36 Lietās C-523/11, C-585/11, C-275/12 un C-359/13 Tiesa atzinusi, ka attiecībā uz valsts tiesību aktos noteiktajiem šķēršļiem izglītības pieejamībai citā dalībvalstī skolēni un studenti var pamatoties uz LESD 20. un 21. pantu arī attiecībā pret valsti, kuras pilsoņi viņi ir un kurā ir viņu reģistrētā vai pastāvīgā dzīvesvieta. Turklāt lietā C-75/11, kas attiecas uz studentu piekļuvi transporta izmaksu segumam Austrijā, tika konstatēts, ka studenti, īstenojot LESD 21. pantā garantētās tiesības, var atsaukties uz LESD 18. pantā paredzēto diskriminācijas aizlieguma principu (skat. spriedumu, 2012. gada 4. oktobris, Komisija/Austrija, C-75/11, EU:C:2012:605, 36.–41. punkts).

- 37 No otras puses, prasītāja, kura apgalvo, ka tiesas ir pārkāpušas no Konstitūcijas 141.c panta izrietošo konstitucionālo pienākumu tieši piemērot Savienības tiesības un aizsargāt no tām izrietošās subjektīvās tiesības, personīgi nav izmantojusi minētās studentu pamattiesības, turklāt apstrīdētais nodokļu pasākums, ar kuru viņai tika noteikts pienākums samaksāt nodokļu parāda summu, nav pieņemts, lai “īstenotu” Savienības tiesību normas, piemēram, Regulu Nr. 1288/2013. Turklāt viņa neietilpst Direktīvas 2004/38 piemērošanas jomā saskaņā ar tās 2. panta 2. punktu un 3. panta 1. punktu, jo tā nav ģimenes loceklis, kas ir pavadījis studentu studiju laikā citā dalībvalstī (spriedums, 2011. gada 5. maijs, *McCarthy*, C-434/09, EU:C:2011:277, 30.–43. punkts).
- 38 Tomēr prasītāja to nemaz nenoliedz. Viņa apgalvo, ka viņa “tika sodīta” sakarā ar to, ka viņas bērns izmantoja studentu mobilitātes tiesības, kas viņam bija paredzētas *Erasmus+* līgumā, ar kuru īsteno Regulu Nr. 1288/2013, vai, pakārtoti, pamattiesības pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī mācību nolūkā saskaņā ar LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 21. panta 1. punktu, kā arī Direktīvas 2004/38 7. panta 1. punkta c) apakšpunktu. Tāpēc viņa uzskata, ka ir tikusi diskriminēta LESD 18. panta izpratnē, ņemot vērā iepriekš minēto statusu, kas viņas bērnam piešķirts ar Savienības tiesībām.
- 39 Līdz ar to tas, vai prasītāja var tieši atsaukties uz iepriekš minētajām Savienības tiesību normām, ir strīdīgs jautājums, un lietas apstākļi var norādīt uz to, ka pastāv tīri iekšēja situācija, uz kuru neattiecas LESD piemērošanas joma.
- 40 Tomēr šķiet, ka tādā situācijā kā aplūkojamajā lietā pēdējā no minētajām interpretācijām varētu novest pie acīmredzami nesapratīga rezultāta, jo tā varētu izslēgt (apiet) Tiesas kompetenci attiecībā uz virkni valsts pasākumu, kas var radīt šķēršļus LESD garantēto pamatbrīvību īstenošanai vai kavēt Savienības regulējuma īstenošanu tikai tāpēc vien, ka strīdīgais šķērslis valsts tiesībās ir reglamentēts tā, ka tas formāli attiecas nevis uz indivīdu, kurš var tieši pamatoties uz Savienības primāro un sekundāro tiesību normu tiešo iedarbību, bet gan uz viņa ģimenes locekli, uz kura tiesisko stāvokli attiecas Savienības tiesībās garantēto subjektīvo tiesību īstenošanas faktiskās un tiesiskās sekas (2005. gada 27. janvāra secinājumi, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:62, 15. punkts).
- 41 Iepriekš minēto vislabāk var redzēt tieši prasītājas gadījumā, jo, ja ar konkrētu nodokļu pasākumu viņas apgādībā esošam bērnam būtu noteikts pienākums maksāt nodokli par programmas “*Erasmus+*” studentu mobilitātes atbalstu vai ja bērns zaudētu tiesības uz kādu nodokļu atskaitījumu minētā atbalsta saņemšanas dēļ, šāds students varētu atsaukties uz LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunkta un 21. panta 1. punkta tiešo iedarbību nodokļu procedūrā un administratīvajā tiesvedībā. Tomēr, ja šāds pasākums tieši neskartu studentu, bet gan skartu viņa vecāku, kuram ir pienākums viņu uzturēt un segt studenta studiju izmaksas citā dalībvalstī, šis vecāks nevarētu atsaukties uz minēto noteikumu tiešo iedarbību, jo šajos pantos garantētās tiesības un brīvības neattiecas uz viņu personīgi (viņš pats personīgi tās nav izmantojis un viņam personīgi tās nav piešķirtas ar Savienības tiesībām).

- 42 Tālāk, tā kā students šajā lietā nav nodokļu procedūras puse (viņam nav pienākuma samaksāt nodokļu parāda summu), viņam nav tiesību celt prasību administratīvajā tiesā, kura – izmantojot LESD 267. pantā noteikto mehānismu –, varētu lūgt Tiesu sniegt lietderīgu atbildi uz jautājumu, vai apstrīdētā tiesību norma nodokļu jomā liedz tiesības brīvi pārvietoties, kas ir pretrunā LESD 20. un 21. pantam.
- 43 Prasītājas nodokļu režīms ir nesaraujami saistīts ar nodokļu režīmu, kas attiecas uz viņas apgādībā esošu bērnu, un programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes atbalstu. ZPD/04 10. panta 20. punktā ir noteikts, ka Savienības mobilitātes sekmēšanas programmu neatmaksājami līdzekļi ir ar nodokļiem neapliekami studenta ieņēmumi un to izmaksa nerada studentam pienākumu maksāt nodokli. Tomēr, tā kā uz šiem studenta ar nodokli neapliekamajiem ieņēmumiem neattiecas likumā skaidri noteikts atbrīvojums saskaņā ar ZPD/04 36. panta 5. punktu, tie saskaņā ar ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktu tiek ņemti vērā, nosakot vecāka tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu studentu, un izraisa šo tiesību zaudēšanu, ja tie pārsniedz noteiktu fiksēto robežvērtību (šajā gadījumā 11 000,00 HRK).
- 44 Tiesības uz finansiālu atbalstu studentu mobilitātei, kas iegūtas ar pasākumu, kas īsteno programmu “Erasmus+”, nav autonomas attiecībā pret studenta tiesībām uz mobilitāti un pamattiesību uz personu brīvu pārvietošanos mācību nolūkā īstenošanu, jo Erasmus+ līguma 3.11. un 9. pantā un pievienotajos universitātes dokumentos ir paredzēts pienākums atmaksāt atbalstu, ja students pārtrauc mobilitāti (skat. līdzīgi 2016. gada 26. janvāra secinājumus, Komisija/Nīderlande, C-233/14, EU:C:2016:50, 14. punkts).
- 45 Rezultātā valsts tiesību normā, uz kuru ir balstīts apstrīdētais nodokļu pasākums, jau ir noteikta tieša saikne starp Savienības programmu neatmaksājamo līdzekļu izcelsmi un LESD mērķiem, piemēram, studentu mobilitāti (LESD 165. panta 2. punkta otrais ievilkums), un studentu mobilitātes atbalsta izmaksāšanas no programmas “Erasmus+” mērķis bija radīt pārrobežu situāciju, lai students varētu doties studēt uz citu Savienības dalībvalsti, tādējādi šis atbalsts faktiski un juridiski ir neatdalāms no Savienības pilsoņu tiesībām brīvi pārvietoties mācību nolūkā, un tādēļ uz to nebūtu jāattiecinā pamatbrīvību ierobežojumi (2005. gada 27. janvāra secinājumi, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:62, 18., 20. punkts).
- 46 Secinājumu, ka prasītāja var atsaukties uz LESD 20. un 21. pantu, apstiprina arī iebildums, ko prasītāja izvirzīja, pamatojoties uz LESD 18. pantu. Ņemot vērā, ka attiecībā uz LESD 20. un 21. pantā, kā arī Direktīvā 2004/38 garantētajām tiesībām Tiesa jau ir atzinusi studentiem tiesības atsaukties uz diskrimināciju saskaņā ar LESD 18. pantu, īstenojot šīs tiesības (spriedums, 2012. gada 4. oktobris, Komisija/Austrija, C-75/11, EU:C:2012:605), un saskaņā ar Tiesas judikatūrā pieņemto jēdzienu “diskriminācija saistības dēļ” (“*discrimination by association*”) (2015. gada 12. marta secinājumi; Tiesas (virspalātas) 2015. gada 16. jūlija spriedums, *CHEZ Razpredelenie Bulgaria AD*, C-83/14, EU:C:2015:480), šķiet, ka prasītāja varētu tieši atsaukties uz LESD 18. pantu,

kurš ir piemērojams vienmēr, kad lieta ietilpst LESD *ratione materiae*, apgalvojot, ka nodokļu pasākums nostādīja viņu mazāk labvēlīgā situācijā, jo viņas bērnam ir īpašs statuss saskaņā ar Savienības tiesībām, proti, tāpēc, ka viņš ir izmantojis tiesības, kas tieši piešķirtas viņam ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem īsteno Regulu Nr. 1288/2013, kā arī ar LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 21. panta 1. punktu un Direktīvas 2004/38 7. panta 1. punkta c) apakšpunktu.

- 47 Tomēr kopš lietas C-75/11 Tiesa ir nedaudz mainījusi šo pieeju 2016. gada 2. jūnija spriedumā Komisija/Nīderlande (C-233/14, EU:C:2016:396, 88.–94. punkts), kurā tika izskatīts nedaudz līdzīgs jautājums par “mobilo” studentu tiesībām uz transporta izmaksu segšanu, konstatējot, ka šīs izmaksas ir “stipendijas” plašā nozīmē, uz kurām vienlīdzīgas attieksmes principa piemērošana ir izslēgta ar Direktīvas 2004/38 24. panta 2. punktu.
- 48 Tomēr, ņemot vērā, ka Direktīvas 2004/38 24. panta 2. punkta mērķis bija atbrīvot dalībvalstis no pienākuma piešķirt ārvalstu studentiem tiesības uz sociālo palīdzību vai stipendijām ar tādiem pašiem nosacījumiem kā saviem valstspiederīgajiem, kas papildina minētās direktīvas 7. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēto nosacījumu, saskaņā ar kuru studentam jābūt pietiekamiem līdzekļiem, lai uzturēšanās laikā neklūtu par slogu uzņemošās dalībvalsts sociālās palīdzības sistēmai, šķiet, ka direktīvas 24. panta 2. punkts attiecas uz programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes atbalstu, kas tiek izmaksāts no Savienības budžeta un kura mērķis bija tieši atcelt šajā direktīvā minētos studentu mobilitātes ierobežojumus, izmaksājot programmas “Erasmus+” studentam noteiktu naudas summu pirms viņa uzturēšanās citā dalībvalstī un netieši mazinot slogu šīs valsts sociālās palīdzības sistēmai.
- 49 Līdz ar to Regulā Nr. 1288/2013 jēdziens “stipendija” pat nav lietots. 27. panta 12. punktā ir uzskaitīti ES fondi “dotāciju piešķiršanai”. Dalībvalstīm ir ļoti ierobežotas pilnvaras attiecībā uz Erasmus+ atbalstu, jo tas tiek izmaksāts no līdzekļiem, ko Komisija nodevusi pārvaldīšanai valsts aģentūrai, kurai, pārvaldot šos līdzekļus, ir saistoši spēkā esošie Komisijas noteikumi par ikmēneša atbalsta apmēru vai pienākumu to atmaksāt. Tādējādi pēdējo minēto jautājumu reglamentē nevis valsts tiesību akti, bet gan tieši Komisijas regula un noteikumi, kas ir saistoši valsts aģentūrai.
- 50 Līdz ar to šķiet, ka LESD 20. un 21. pants atsevišķi vai kopsakarā ar LESD 18. pantu parētu būt piemērojami prasītājas gadījumā.

2. *Vai pastāv šķērslis tiesībām brīvi pārvietoties (studentu mobilitāte) LESD 20. un 21. panta izpratnē?*

- 51 Tiesa ir norādījusi, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības. Šī kompetence neļauj tām piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām pārvietošanās brīvībām, tostarp nodokļu pasākumus, kas attur personas no LESD garantēto pamatbrīvību izmantošanas (spriedumi, 2019. gada 24. oktobris, *État belge*, C-35/19,

- EU:C:2019:894, 31., 34. punkts; 2011. gada 1. decembris, Komisija/Ungārija, C-253/09, EU:C:2011:795, 42. punkts). Šie pasākumi var būt šķērslis tiesībām brīvi pārvietoties pat tad, ja tie ir formulēti šķietami neitrāli, neatkarīgi no attiecīgās personas pilsonības (spriedums, 2006. gada 9. novembris, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 15. punkts).
- 52 Tiesa jau ir nospriedusi, ka valsts nodokļu tiesiskais regulējums, ar kuru Savienības pilsonim tiek liegtas tiesības atskaitīt nodokli, pamatojoties uz to, ka viņš ir izmantojis savas tiesības brīvi pārvietoties, ir pasākumi, kas ierobežo tiesības brīvi pārvietoties saskaņā ar LESD 21. pantu (spriedums, 2016. gada 26. maijs, *Kohll un Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 44. punkts).
- 53 Studentu mobilitātes kontekstā ir konstatēts, ka gadījumā, ja dalībvalsts reglamentē izglītības atbalsta sistēmu tā, ka studenti, kas studē citā dalībvalstī, iegūst tiesības uz šo atbalstu, tai ir pienākums nodrošināt, lai noteikumi par šī atbalsta piešķiršanu neradītu nepamatotu ierobežojumu tiesībām pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, kā tas ir paredzēts LESD 21. pantā (spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, *Prinz un Seeberger*, C-523/11 un C-585/11, EU:C:2013:524, 30. punkts; 2013. gada 24. oktobris, *Elrick*, C-275/12, EU:C:2013:684, 25. punkts), un nedrīkst ar noteikumiem, kas rada papildu šķēršļus vai izmaksas, kas saistītas ar izbraukšanu no izcelsmes valsts, atturēt pilsoņus izbraukt no tās, lai studētu citā dalībvalstī (spriedums, 2007. gada 23. oktobris, *Morgan un Bucher*, C-11/06 un C-12/06, EU:C:2007:626, 30. punkts). Šis secinājums ir pamatots ar to, ka mobilitāte izglītībā un apmācībā ir personu pārvietošanās brīvības neatņemama daļa un viens no galvenajiem Eiropas Savienības rīcības mērķiem, kas balstīti uz LESD 165. panta 2. punkta otro ievilkumu (spriedums, 2012. gada 14. jūnijs, Komisija/Nīderlande, C-542/09, EU:C:2012:346, 71. punkts).
- 54 Šajā gadījumā prasītājas bērns netika atturēts no programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes pasākumu un LESD 20. un 21. pantā paredzēto tiesību izmantošanas acīmredzami tāpēc, ka ne prasītājai, kas viņu uzturēja saskaņā ar Konstitūcijas 64. pantu un piemērojamā *Obiteljski zakon* (Likuma par ģimeni) 290. panta 1. punktu, ne pašam studentam apstrīdētā nodokļu režīma piemērošana nebija paredzama pirms viņa došanās uz Somiju studiju nolūkā.
- 55 Tomēr saskaņā ar Tiesas judikatūru šis apstāklis, šķiet, varētu nebūt būtisks, lai noteiktu, vai pastāv šķērslis tiesībām brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī saskaņā ar LESD 20. un 21. pantu. Proti, Tiesa 2015. gada 26. februāra spriedumā *Martens* (C-359/13, EU:C:2015:118, 26., 32. punkts) norādīja, ka “šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, ka, kopš prasītāja [...] izmantoja tiesības brīvi pārvietoties, ir pagājis ievērojams laiks”. Arī šajā lietā starp tiesību brīvi pārvietoties īstenošanu un šķēršļa noteikšanu šīm tiesībām, pamatojoties tikai uz to izmantošanas faktu, ir pagājis ievērojams laiks.

3. Vai līdzīgās situācijās pastāv nevienlīdzīga (mazāk labvēlīga) attieksme – iespējamie vienlīdzības principa (diskriminācijas aizlieguma) piemērošanas veidi šajā lietā?

- 56 Attiecībā uz premisu, ka nodokļa maksātājs atrodas mazāk labvēlīgā situācijā LESD 20. un 21. pantā garantēto tiesību īstenošanas dēļ, ir grūti atrast salīdzināmu grupu (atskaites punktu), ar kuru varētu salīdzināt prasītājas situāciju.
- 57 Prasītāja vispirms apgalvo, ka viņa ir diskriminēta salīdzinājumā ar “citiem darba ņēmējiem”, kā arī ka viņa ir diskriminēta salīdzinājumā ar tiem nodokļu maksātājiem Horvātijā, kuru apgādībā esoši bērni studē programmas “Erasmus+” ietvaros tā sauktajās 3. grupas valstīs ar zemāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kā tās definējusi Komisija, jo tādā gadījumā viņa nebūtu zaudējusi tiesības uz strīdīgo atskaitījumu, pamatojoties uz to, ka avansa maksājums studentu mobilitātes atbalstam nebūtu pārsniedzis ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā noteikto robežvērtību.
- 58 Šķiet, ka dalībvalstis ar šādiem nodokļu tiesību aktiem varētu sekmēt studentu mobilitāti tikai uz valstīm ar zemāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kuras piedalās programmā “Erasmus+”, t. i., kurās nodokļu režīms (kopējās izmaksas par došanos studēt) būtu labvēlīgāks. Attiecībā uz studentiem, kuru izglītības izmaksas sedz viņus uzturoši vecāki, šāds nodokļu noteikums varētu ne tikai ierobežot studentu tiesības atstāt savu dzīvesvietas valsti mācību nolūkā, bet arī ierobežot studentu mobilitāti Savienībā, attiecinot to tikai uz dažām dalībvalstīm. Tas varētu būt pretrunā Regulas Nr. 1288/2013 18. panta 7. punktā minētajam ieteikumam par programmas “Erasmus+” pasākumu neitralitāti attiecībā uz dažādām dalībvalstu izglītības sistēmām.
- 59 Tomēr nešķiet, ka prasītāja ir līdzīgā situācijā ar tiem ienākuma nodokļa maksātājiem Horvātijā, kuru bērni ir studējuši programmas “Erasmus+” dalībniecēs valstīs ar zemāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, vai vismaz ne tādā veidā, kā tas ir formulēts viņas iebildumos.
- 60 Proti, pieņemot argumentu, ka, lai novērtētu diskriminācijas aizlieguma principa pārkāpumu, prasītāja būtu jāsalīdzina ar nodokļu rezidentiem, kuru bērni studē programmas “Erasmus+” valstīs ar zemāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, tiktu ignorēts būtisks elements, kas saistīts ar mazāk labvēlīgu attieksmi pret prasītāju, ko viņa turpina nepārprotami apgalvot, proti, tas, ka viņas bērns studēja Somijā, kur uzturēšanās izmaksas ir augstākas nekā Horvātijā, kur prasītāja gūst ienākumus, lai uzturētu savu bērnu. Otrkārt, prasība par izslēgšanu no ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā paredzētā ierobežojuma nebūtu pareiza, ja lietas blakus apstākļi būtu kaut nedaudz atšķirīgi (piemēram, ja avansa maksājums un atlikušais atbalsts, kaut arī pa daļām, tiktu izmaksāts vienā taksācijas gadā). Tāpēc šāds atskaites punkts attiektos tikai uz lietas blakus aspektiem, kas nav saistīti ar izvirzīto iebilžu būtību, un neietvertu objektīvus, viegli identificējamus elementus (ECT konsultatīvā atzinuma 68.–69. punkts; 2016. gada 26. janvāra secinājumi, Komisija/Nīderlande, C-233/14, EU:C:2016:50, 105. punkts).
- 61 Tālāk ir jāpiekrīt tiesu secinājumam, ka prasītāju nevar pielīdzināt bērna vecākam, kas saņem sociālo palīdzību ZPD/04 36. panta 5. punkta izpratnē, kā rezultātā šāds nodokļa maksātājs nezaudē tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā

esošu bērnu. Saskaņā ar valsts tiesību aktiem sociālā palīdzība tiek izmaksāta personām no mazāk aizsargātām sociālajām grupām, piemēram, materiālā stāvokļa vai invaliditātes dēļ. Programmas “Erasmus+” mobilitātes atbalsts, ko izmantoja prasītājas bērns, ir pieejams visiem studentiem neatkarīgi no viņu pašu vai viņu vecāku finansiālā stāvokļa.

- 62 Turklāt fakts ir tāds, ka gadījumā, ja kāda no ZPD/04 10. pantā noteiktajiem ar nodokli neapliekamajiem pabalstiem izmaksā pārsniedz ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā noteikto robežvērtību, tas nozīmē, ka tiek zaudētas tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu ģimenes locekli. Tas varētu norādīt, ka faktiski nepastāv nevienlīdzīga attieksme līdzīgās situācijās, pamatojoties uz Savienības tiesību aktos noteiktajām tiesībām, jo programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes atbalsta nodokļu režīms šajā ziņā ir tāds pats kā attiecībā uz jebkura cita apgādībā esoša ģimenes locekļa ienākumiem.
- 63 Tomēr šajā ziņā pastāv šaubas, jo, kā norāda prasītāja, nevienam no ZPD/04 10. pantā minētajiem ar nodokli neapliekamajiem ieņēmumiem nav konkrēta mērķa veicināt studentu mobilitāti Savienībā, kas ir viens no galvenajiem Savienības darbības mērķiem saskaņā ar LESD 165. panta 2. punkta otro ievilkumu, nedz arī tas nav pasākums, ar ko īsteno Regulu Nr. 1288/2013, kuras galvenais mērķis ir radīt pārrobežu situāciju un ļaut īstenot tiesības brīvi pārvietoties mācību nolūkā saskaņā ar LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 21. panta 1. punktu, kā arī Direktīvas 2004/38 7. panta 1. punkta c) apakšpunktu.
- 64 Tieši šī iemesla dēļ valsts stipendijas vai cita veida finansējums studentiem un skolēniem, kas tiek piešķirts neatkarīgi no tā, kur students studēs, un dažādiem mērķiem, kā arī citi no Savienības budžeta piešķirti neatmaksājami (vai atmaksājami) līdzekļi, kas tiek izmaksāti galīgā saņēmēja dalībvalstī un kuru mērķis nav LESD garantēto Savienības pilsoņu pamattiesību uz brīvu pārvietošanos īstenošana, atšķiras no programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes atbalsta.
- 65 Tādējādi šķiet, ka prasītāja neatrodas situācijā, kas būtu salīdzināma ar jebkuru ienākuma nodokļa maksātāju Horvātijā, bet gan patiešām atrodas situācijā, kas atšķiras no visiem pārējiem.
- 66 Šķiet, ka šajā gadījumā diskriminācijas pārbaude nav vērsta uz to, vai ir pārkāptas prasītājas tiesības uz tādu pašu attieksmi kā pret citām personām, kas atrodas līdzīgā situācijā, bet gan uz to, vai ir pārkāpta prasība valstij atšķirīgi izturēties pret personām, kuru situācija ir būtiski atšķirīga.
- 67 Citiem vārdiem sakot, pamatjautājums, uz kuru šajā gadījumā diskriminācijas pārbaudei būtu jāatbild, ir, vai nodokļu noteikumam – ņemot vērā prasītājas apgādībā esošā bērna īpašo statusu, kas tam ir piešķirts Savienības tiesībās –, pret prasītāju ir jāizturas atšķirīgi nekā pret ienākuma nodokļa maksātājiem Horvātijā,

kuru apgādībā esoši bērni nav izmantojuši studentu tiesības uz mobilitāti Savienības teritorijā.

- 68 Lai novērtētu, vai prasītāja tika nostādīta mazāk labvēlīgā situācijā salīdzinājumā ar norādīto salīdzināmo grupu, ir jāatsaucas uz viņas apgalvojumiem par mobilitātes virzienu no Horvātijas uz Somiju, ko Komisija klasificēja programmas “Erasmus+” valstu 1. grupā ar augstāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām. Saskaņā ar Komisijas 2014., 2015. un 2017. gada programmas “Erasmus+” vadlīnijām laikā, kad prasītājas bērns izmantoja mobilitāti Somijā, Horvātijā tika klasificēta to programmas valstu grupā, kurās uzturēšanās izmaksas bija vidēji augstas, bet jau 2017. Eiropas Komisija to klasificēja to programmas valstu grupā, kurās ir zemāka apmēra vidējās uzturēšanās izmaksas.
- 69 Lai gan varētu šķist, ka prasītāja apgalvo, ka attieksme ir mazāk labvēlīga, pamatojoties uz *de facto* atšķirību, *Ustavni sud* norāda, ka šī “*de facto* atšķirība” ir kodificēta kā tiesību norma Regulas Nr. 1288/2013 18. panta 7. punktā. Īstenojot šo noteikumu, Komisija, pamatojoties uz minētās regulas 36. panta 3. punktu, ir izstrādājusi formulas, ar ko nosaka ikmēneša mobilitātes atbalsta apmēru studentiem atkarībā no vidējām uzturēšanās izmaksām un mobilitātes virziena starp valstīm, kas klasificētas katrā no trim grupām. Šīm grupām noteiktie diapazoni, pamatojoties uz kuriem tika noteikta atbalsta summa prasītājas bērnam, salīdzinājumā ar tiem diapazoniem, ko Komisija noteica sociāli mazāk labvēlīgā situācijā esošām grupām, acīmredzami neatspoguļo reālās izmaksas, kas saistītas ar studentu mobilitāti.
- 70 Tāpēc, iespējams, būtu jāpieņem, ka to apgādībā esošu studentu vecāki, kuri izmanto mobilitāti un dodas no dalībvalsts ar zemāka vai vidēja apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām uz dalībvalsti ar augstāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kā tas ir prasītājas gadījumā, ir īpaši nelabvēlīgā situācijā attiecībā uz bērna dzīvošanas izmaksām ne tikai salīdzinājumā ar vecākiem, kuru bērni nav izmantojuši programmas “Erasmus+” finansējumu un ir palikuši studēt savā valstī, jo viņiem nebija radušās ar mobilitāti saistītās izmaksas, bet arī salīdzinājumā ar vecākiem, kuru apgādībā esoši bērni saņēma programmas “Erasmus+” finansējumu tajā pašā programmā definētajā valstu grupā ar salīdzināmām uzturēšanās izmaksām, it īpaši salīdzinājumā ar tiem vecākiem, kuru bērni izmantoja mobilitāti, dodoties no valsts ar augstāka vai vidēja apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām uz valsti ar zemāka apmēra uzturēšanās izmaksām.
- 71 Ņemot vērā iepriekš minēto, šķietami neitrālie ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta noteikumi, šķiet, nostāda prasītāju mazāk labvēlīgā situācijā salīdzinājumā ar tiem nodokļa maksātājiem Horvātijā, kuru apgādībā esošie bērni ir saņēmuši citus ar nodokli neapliekamus ieņēmumus, kas ir norādīti ZPD/04 10. pantā, pārsniedzot ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā noteikto robežvērtību, un nav izmantojuši programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes pasākumus dalībvalstīs ar augstāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kuras ir noteikusi Komisija saskaņā ar Regulas Nr. 1288/2013 18. panta 7. punktu.

4. *Vai prasītājas nostādīšanu mazāk labvēlīgā situācijā var attaisnot ar konkrētu leģitīmu mērķi?*

- 72 Valsts iestāžu lēmumi, ar kuriem uzliek pienākumu maksāt nodokli, ir īpašuma izmantošanas kontroles pasākumi, kuru likumīgs mērķis ir nodrošināt nodokļu samaksu (Konstitūcijas 51. panta 1. punkts, ECPAK 1. protokola 1. panta 2. punkts), un, izvēloties pasākumus šī mērķa sasniegšanai, dalībvalstij ir plaša rīcības brīvība.
- 73 Apstrīdētais lēmums par nodokļiem neīsteno sociālās politikas pasākumu, kas ir labvēlīgs prasītājai, bet gan atņem viņai tiesības uz ZPD/04 36. panta 2. punktā paredzēto atskaitījumu, kas ir garantēts visiem nodokļa maksātājiem, kuri uztur bērnus, un šīs tiesības atspoguļo nodokļu sistēmas konstitucionālo vienlīdzības un taisnīguma principu, kā arī tām ir leģitīms mērķis novērst sociālo un materiālo nevienlīdzību vidējo ienākumu un izdevumu ziņā starp nodokļu maksātājiem, kuri uztur bērnus, un tiem, kuriem nav bērnu uzturēšanas izmaksu (spriedums, 2012. gada 14. jūnijs, Komisija/Nīderlande, C-542/09, EU:C:2012:346, 57. punkts).
- 74 Tādēļ *Ustavni sud* ir jāatzīst, ka šajā gadījumā piemērotajiem ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta noteikumiem ir vispārēji leģitīms mērķis, jo likumdevējs saskaņā ar ierobežoto valsts resursu saprātīgas pārvaldības principu nepiešķir tiesības palielināt pamatatskaitījumu par apgādībā esošu bērnu nodokļa maksātājiem, kuru apgādībā esošie bērni taksācijas gadā ir saņēmuši noteiktu ieņēmumu summu, kā rezultātā, likumdevēja ieskatā, bērns var piedalīties savā uzturēšanā no saviem ieņēmumiem un samazināt vecāku izdevumus, atšķirībā no nodokļa maksātājiem, kuru bērni nesaņem nekādus ieņēmumus vai saņem nenozīmīgus ieņēmumus, tādējādi tie var būt uzturēti tikai no vecāku ienākumiem.

5. *Vai attiecīgais nodokļu pasākums bija nepieciešams, lai sasniegtu šo leģitīmo mērķi, un vai tas ir pamatots (samērīgs) no Savienības tiesību viedokļa?*

- 75 Valsts tiesību akti, kas ierobežo LESD 21. pantā paredzētās tiesības brīvi pārvietoties mācību nolūkā, apgrūtinot LESD 165. panta 2. punkta otrajā ievilkumā minētā mērķa veicināt studentu mobilitāti sasniegšanu, vai “sodot” Savienības pilsoni par šo tiesību izmantošanu, var tikt uzskatīti par pamatotiem tikai tad, ja tie ir balstīti uz objektīviem vispārējas nozīmes apsvērumiem, kas nav saistīti ar attiecīgo personu valstspiederību, un ja tie ir samērīgi ar valsts likumdošanā paredzēto likumīgo mērķi, un tāpat tam ir jābūt piemērotam, lai sasniegtu leģitīmo mērķi, un tās nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.
- 76 Attiecībā uz valsts tiesību aktiem, kas reglamentē nodokļu atskaitījumus nodokļu rezidences valstī, ir pieņemts princips, ka dzīvesvietas dalībvalstij kā nodokļu maksātāja personisko un mantisko interešu centram ir jāpiešķir nodokļu atvieglojumi, atbrīvojumi vai atskaitījumi, kas saistīti ar viņa personisko vai ģimenes situāciju, jo tieši šī valsts vislabāk var novērtēt viņa personisko spēju

- maksāt nodokļus, kurā ir ņemti vērā visi viņa ienākumi, kā arī viņa personiskā un ģimenes situācija. Tomēr neatkarīgi no tā nodokļu noteikumi, kas ierobežo brīvu pārvietošanos, var tikt pamatoti tikai ar tiem pašiem samērīguma nosacījumiem, kas jau norādīti iepriekš (spriedums, 2021. gada 15. jūlijs, *État belge* (Nodokļu atvieglojumu zaudēšana dzīvesvietas valstī), C-241/20, EU:C:2021:605, 25.–27., 33. punkts).
- 77 Jau tika konstatēts, ka ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta noteikumi radīja šķērslī programmas “Erasmus+” mobilitātes pasākumu izmantošanai, proti, izceļošanai no dzīvesvietas dalībvalsts uz citu dalībvalsti mācību nolūkā, un tikai šī iemesla dēļ prasītājam tika liegts nodokļa atskaitījums par apgādībā esošu studentu un noteikts pienākums maksāt nodokli, neatkarīgi no tā, ka students mācību nolūkā bija pārcēlies uz dalībvalsti, kas, pamatojoties uz Regulas Nr. 1288/2013 18. panta 7. punktu bija klasificēta kā valsts ar augstākām uzturēšanās izmaksām. No tā izriet, ka šie noteikumi nav nodokļu ziņā neitrāli ne attiecībā uz apgādībā esoša studenta tiesībām izlemt izceļot no dzīvesvietas valsts, lai studētu citā dalībvalstī, ne attiecībā uz dzīvesvietas valsts (uzņemošās valsts) brīvu izvēli mācību nolūkā, ņemot vērā studentu mobilitātes (pārvietošanās) virzienu Savienībā starp dažādām programmā “Erasmus+” iesaistīto valstu grupām, kā to noteikusi Komisija. Tādējādi pirmais nosacījums – mazāk labvēlīgas attieksmes pilsonības dēļ neesamība – nešķiet izpildīts (spriedums, 2007. gada 23. oktobris, *Morgan un Bucher*, C-11/06 un C-12/06, EU:C:2007:626, 38., 41.° punkts).
- 78 ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta piemērošana ir piemērota, lai sasniegtu iepriekš norādīto leģitīmo mērķi, bet strīdīgs jautājums ir par to, vai tas ir nepieciešams, lai sasniegtu šo mērķi šajā konkrētajā gadījumā.
- 79 ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā ir noteikta robežvērtība, kuru ar nodokli neapliekamie ieņēmumi nedrīkst pārsniegt, lai vecāks nezaudētu tiesības uz atskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, neļaujot tomēr pārbaudīt viņa personisko un ģimenes stāvokli. Turklāt tas izslēdz iespēju, ka šī robežvērtība varētu tikt noteikta atbilstoši prasītājam jau piešķirtajām tiesībām uz lielāku pamatatskaitījumu saskaņā ar ZPD/04 54. pantu, kas ir piemērojams rezidentiem atbalstāmajos Horvātijas reģionos, kuri ir klasificēti II grupā. Tādējādi tas ir balstīts uz fiksētu kritēriju, kurā nav ņemtas vērā atšķirības starp dažādām nodokļa maksātāju kategorijām, kas ir pretrunā ZPD/04 36. panta 2. punktā paredzētajam leģitīmajam mērķim, saskaņā ar kuru tiesības uz atskaitījumu par apgādībā esošu bērnu tiek piešķirtas, lai novērstu sociālo un materiālo nevienlīdzību starp nodokļu maksātājiem.
- 80 Tāpat ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā noteiktā fiksētā robežvērtība neļauj ņemt vērā apgādībā esoša studenta mobilitātes virzienu, proti, to, ka prasītājas bērns ir izmantojis mobilitātes pasākumu programmu “Erasmus+” iesaistītajā valstī, kurā vidējās dzīvošanas izmaksas ir augstākas nekā Horvātijā, kur viņš parasti dzīvo un studē.

- 81 Neraugoties uz to, ka saskaņā ar programmas “Erasmus+” noteikumiem ar noteikto atbalstu studentu mobilitātei nav iespējams segt faktiskās izmaksas, kas saistītas ar Horvātijas studenta mācību braucienu uz Somiju, nodokļa maksātāji Horvātijā, kuru bērni ir izvēlējušies izmantot mobilitātes pasākumu valstī ar augstākām uzturēšanās izmaksām, zaudē tiesības uz atskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, neraugoties uz to, ka viņiem nepārprotami bija radušies lielāki izdevumi par bērna uzturēšanu nekā tad, ja bērns būtu palicis studēt Horvātijā. Tas var norādīt uz to, ka uzliktais nodokļu slogs ir nesamērīgs.
- 82 Tādējādi pastāv šaubas par to, vai strīdīgais nodokļu pasākums varētu būt bijis nepieciešams, lai sasniegtu valsts tiesību leģitīmo mērķi, proti, nepiešķirt šo atskaitījumu tādu apgādībā esošu bērnu vecākiem, kuri paši ir guvuši ar nodokli neapliekamus ieņēmumus, samazinot vecāku izdevumus (mazinot viņu pienākumus), kas saistīti ar bērna uzturēšanu.
- 83 Pretstatot šī leģitīmā mērķa nozīmīgumu un LESD 165. panta 2. punkta otrajā ievilkumā minēto mērķi veicināt studentu mobilitāti, ir jānorāda, ka, neraugoties uz to, ka programmas “Erasmus+” atbalsta studentu mobilitātei īpaša kvalifikācija, kā tas ir noteikts ZPD/04 10. panta 20. punktā, kurš atsaucās uz LESD 165. panta 2. punkta otrajā ievilkumā minēto leģitīmo mērķi – mobilitāti mācību nolūkā, ZPD/04 36. panta 1. un 4. punktā nav atļauts – attiecībā uz atskaitījumiem par apgādībā esošu studentu – uz šo atbalstu attiekties atšķirīgi nekā uz citiem ieņēmumiem.
- 84 Šķiet, ka arī no LESD 165. panta 2. punkta otrā ievilkuma skatpunkta ir šaubas, vai šis nodokļu pasākums būtu bijis nepieciešams, ja nodokļu iestādes, pirms atteikt aplūkotās tiesības uz atskaitījumu par apgādībā esošu studentu, kurš programmas “Erasmus+” izmantoja mobilitātes pasākumu valstī ar augstākām dzīvošanas izmaksām, būtu iekasējušas avansa ienākuma nodokli kā iepriekšējos taksācijas gados, pieņemot, ka prasītājam ir tiesības palielināt pamatatskaitījumu par šo bērnu, it kā viņš studētu Horvātijā, kur studiju izmaksas un vidējās uzturēšanās izmaksas ir zemākas nekā Somijā.
- 85 Šķiet, ka prasītājas argumentus par strīdīgā nodokļu pasākuma nesamērīgumu pamato *Vlada* (valdības) un *Hrvatski sabor* (Horvātijas parlamenta) lēmumi ZPD/16 izslēgt studentu mobilitātes programmas “Erasmus+” atbalstu no apgādībā esoša bērna ienākumu ierobežojuma piemērošanas jomas. Valdība to pamatoja ar šķēršļiem mobilitātei, kas īpaši nesamērīgi skāra neaizsargāto sociālo grupu studentus, un ar mērķi labāk izmantot mobilitātes programmas mācību nolūkā Savienībā.
- 86 Tomēr prasītājas gadījumā strīdīgs jautājums ir par to, ka tiesas pamatoti apgalvo, ka tās nevar piemērot ZPD/16 ar atpakaļejošu spēku attiecībā uz viņas pienākumu maksāt ienākuma nodokli un vietējā ienākuma nodokļa piemaksu par 2014. gadu.
- 87 Lai gan *Ustavni sud* savā judikatūrā, atsevišķās specifiskās lietās, ir interpretējusi, ka tiesas var piemērot un tām ir jāpiemēro jauns likums ar atpakaļejošu spēku, ja

konstitucionālo tiesību un brīvību pārkāpumu var novērst, piemērojot pieteikuma iesniedzējam labvēlīgāku likumu, šī lieta tām nav līdzīga.

- 88 Pienākums piemērot jauno tiesību normu ar atpakaļejošu spēku apdraudētu valsts nodokļu sistēmas pamatprincipus, kas neapšaubāmi ir raksturīgi arī citu dalībvalstu nodokļu sistēmām, proti, principu, ka nodokļu saistību noteikšanai ir jāpiemēro nodokļu noteikumi, kas bija spēkā brīdī, kad radās ar nodokļiem saistītie apstākļi, un principu, ka nodokļu saistības tiek noteiktas un nodokļu parāds tiek aprēķināts par nodokļu taksācijas periodiem, kas aptver vienu kalendāro gadu.
- 89 Ņemot vērā to, ka prasītājas tiesības, kas garantētas Konstitūcijas 48. panta 1. punktā un ECPAK 1. protokola 1. pantā, nevar aizsargāt, piemērojot nodokļu noteikumu ar atpakaļejošu spēku, šādu rezultātu – ņemot vērā to, ka visi viņas apgalvojumi par strīdīgā nodokļu pasākuma nesamērīgumu jebkurā gadījumā ir balstīti uz Savienības tiesību interpretāciju, ieceri un mērķiem –, varētu panākt tikai ar Tiesas prejudiciālu nolēmumu, uz kura pamata iesniedzējtiesai būtu pienākums nepiemērot ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta noteikumus, uz kuriem ir balstīts strīdīgais nodokļu pasākums.
- 90 Iepriekš minēto iemeslu dēļ *Ustavni sud* uzdod pirmo prejudiciālo jautājumu, uz kuru Tiesa var sniegt lietderīgu atbildi par prasītājas apgalvojumu būtību attiecībā uz Konstitūcijas 14. panta un 48. panta 1. punkta pārkāpumiem saistībā ar Savienības tiesību piemērošanu.

#### B) STRĪDĪGIE JAUTĀJUMI PAR REGULAS NR. 883/2004 IESPĒJAMO PIEMĒROŠANU

- 91 Tā kā prasītāja apstrīd tiesību uz nodokļu atskaitījuma zaudēšanu par apgādībā esošu bērnu, kurš uzturējās citā dalībvalstī, viņas lieta principā ietilpst Regulas Nr. 883/2004 *ratione materiae* piemērošanas jomā.
- 92 Tomēr 2022. gada 16. jūnija spriedums, Komisija/Austrija (Ģimenes pabalstu indeksācija) (C-328/20, EU:C:2022:468) attiecās uz nodokļu atvieglojumiem Austrijā nodarbinātu migrējošu darba ņēmēju, kuru bērnu dzīvesvieta ir citās dalībvalstīs, apgādībā esošiem bērniem. Šajā lietā situācija ir pretēja, jo apgādībā esošais bērns izmantoja tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, savukārt prasītāja nav persona, kura izmanto tiesības brīvi pārvietoties saskaņā ar LESD 21. vai 45. pantu.
- 93 Turklāt šķiet, ka 2022. gada 13. oktobra spriedumā DN (Ģimenes pabalstu atmaksāšana) (C-199/21, EU:C:2022:789, 33.–38. punkts), kas attiecas uz nodokļu atvieglojumiem par bērnu, kurš studēja citā dalībvalstī, tika pausts viedoklis, ka Regulas Nr. 883/2004 67. panta piemērošanas nolūkā nav izšķirošas nozīmes tam, vai persona, kas atsaucas uz tā piemērošanu, iepriekš ir izmantojusi savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, bet nozīme ir tikai tam, ka tiesības uz ģimenes pabalstu, ja tās nav iepriekš izmantotas, var tikt piešķirtas saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kura ir kompetenta to izmaksāt. Šajā lietā prasītāja ir

izmantojusi šīs tiesības iepriekšējos taksācijas periodos, un tās joprojām var tikt piešķirtas par 2014. taksācijas gadu, ja Savienības tiesības ir prasīts nepiemērot ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta.

- 94 Tomēr arī šķiet, ka šī lūgumā iepriekšējā punktā minētajā spriedumā minēto tiesību uz ģimenes pabalstu izmantošana bija atkarīga no tā, vai persona, kas atsaucas uz Regulas Nr. 883/2004 piemērošanu, saņem pensiju no divām kompetentajām dalībvalstīm. Izskatāmajā lietā, atsaucoties uz programmas “Erasmus+” studentu mobilitātes atbalsta izmaksu, lai gan šis atbalsts tiek izmaksāts studiju dalībvalstī, saskaņā ar Komisijas kritērijiem tas tiek izmaksāts tikai apgādībā esoša studenta izcelsmes valstī, kurā dzīvo arī viņa vecāks. Tāpat prasītāja savus ar nodokli apliekamos ieņēmumus gūst tikai Horvātijā.
- 95 Tāpat ir jānorāda, ka Regulas Nr. 883/2004 2. pantā, kas reglamentē “personas, uz kurām attiecas šī regula”, nav ietverts nosacījums par uzturēšanos citā dalībvalstī, kas nav izcelsmes valsts, vai iepriekšēju brīvas pārvietošanās tiesību izmantošanu. Tajā ir tikai norādīts tā “attiecas uz dalībvalstu piederīgajiem [...], kuri ir pakļauti vai bijuši pakļauti vienas vai vairāku dalībvalstu tiesību aktiem, kā arī uz viņu ģimenes locekļiem [...]”. Šīs regulas 1. panta a) punktā, reglamentējot jēdzienu “darbība nodarbinātas personas statusā”, arī nav izvirzīti nosacījumi attiecībā uz darbības nodarbinātas personas statusā veikšanas vietu un ir tikai noteikts, ka jēdziens “darbība nodarbinātas personas statusā” ir “katra darbība vai līdzvērtīga situācija, ko par tādu uzskata tās dalībvalsts sociālās nodrošināšanas tiesību aktu piemērošanas nolūkā, kurā tiek veikta minētā darbība vai pastāv līdzvērtīgā situācija”.
- 96 Tādējādi prasītāja ir persona, kas veic darbību nodarbinātas personas statusā Regulas Nr. 883/2004 1. panta a) punkta izpratnē, ir izmantojusi tiesības uz nodokļa atskaitījumu par apgādībā esošu bērnu, kas ir ģimenes pabalsts minētās regulas 1. panta z) punkta izpratnē, ir pakļauta vismaz vienas dalībvalsts tiesību aktiem minētās regulas 2. panta izpratnē, un pieprasa tiesības uz nodokļa atskaitījumu par apgādībā esošu ģimenes locekli, kas viņai tika atteiktas, jo tika izmaksāts uzturēšanās atbalsts citā dalībvalstī minētās regulas 67. panta izpratnē.
- 97 Tādējādi ir iespējams, ka šie noteikumi ir formulēti pietiekami atvērtā veidā, lai prasītājas gadījums ietilptu Regulas Nr. 883/2004 piemērošanas jomā, un ka tās 67. pants varētu tikt interpretēts tādējādi, ka prasītājai arī par bērnu, kurš ir izmantojis programmas “Erasmus+” mobilitātes pasākumus un ir uzsācis uzturēšanos citā dalībvalstī mācību nolūkā, ir jāpiešķir tiesības uz nodokļa atskaitījumu, it kā viņš nebūtu izmantojis šos pasākumus.
- 98 Ja šādu interpretāciju varētu pieņemt, tā neitralizētu visu LESD 18., 20. un 21. pantā paredzēto šķēršļa “Erasmus+” studentu tiesībām brīvi pārvietoties samērīguma (un diskriminējoša rezultāta) pārbaudi, kā jau iepriekš tika norādīts, jo tā panāktu, ka “nevienam netiek piemērots sods” attiecībā uz ģimenes pabalstu saņemšanu “tikai tāpēc vien, ka viņš vai viņa ģimenes loceklis ir izmantojis LESD

garantētās tiesības uz brīvu pārvietošanos”. Tādējādi Regulas Nr. 883/2004 darbības joma atbilstu LESD darbības jomai un tās mērķiem.

- 99 Jāatzīmē, ka regulas par sociālā nodrošinājuma sistēmu koordinēšanu attiecas arī uz studentiem kā apdrošinātajiem vismaz vienā dalībvalstī. Ja tiktu atzīts, ka saskaņā ar Regulas Nr. 883/2004 2. pantu tā ir piemērojama tikai personām, kuras iepriekš ir izmantojušas kādu no LESD garantētajām pārvietošanās brīvībām, tad prasītājas bērns ir persona, uz kuru attiecas šī regula minētā panta izpratnē, un uz prasītāju šī regula varētu attiekties kā uz tādas personas ģimenes locekli, kura ir izmantojusi pārvietošanās brīvību.
- 100 Šajā sakarā var atzīmēt, ka jau 1992. gada 16. jūlija spriedumā *Hughes* (C-78/91, EU:C:1992:331, 25.–28. punkts) tika atzīts, ka personas, kura ir izmantojusi savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, ģimenes loceklis var izmantot ģimenes pabalstu aizsardzību savā dzīvesvietas valstī saskaņā ar Padomes Regulu (EEK) Nr. 1408/71 (1971. gada 14. jūnijs) par sociālā nodrošinājuma sistēmu piemērošanu darbiniekiem, pašnodarbinātām personām un viņu ģimenēm, kas pārvietojas Kopienā (OV 1971, L 149, 1. lpp.), kas bija Regulas Nr. 883/2004 priekštece, neraugoties uz to, ka ģimenes loceklis personīgi nav izmantojis tiesības brīvi pārvietoties un pastāvīgi dzīvo dalībvalstī, kuras pilsonis viņš ir.
- 101 Tomēr šajā lietā jautājums ir par to, vai prasītāja kā šāds ģimenes loceklis nevar iegūt, kā norādīts iepriekš minētajā 1992. gada 16. jūlija spriedumā *Hughes*, “atvasinātas tiesības” uz ģimenes pabalstiem par apgādībā esoša studenta kā personas, kura ir izmantojusi tiesības brīvi pārvietoties, tiesībām uz ģimenes pabalstu. Vienīgais veids, kā konstatēt šādas “atvasinātas tiesības”, ir ņemt vērā, ka saskaņā ar ZPD/04 10. panta 20. punktu programmas “*Erasmus+*” mobilitātes atbalsts nebija apliekams ar nodokli attiecībā uz apgādībā esošu studentu, kurš ir izmantojis tiesības brīvi pārvietoties, un tāpēc tam arī apgādībā esoša studenta vecākam ir jāpaliek nodokļu ziņā neitrālam, un tāpēc attiecībā uz prasītāju ir jāatsakās no ZPD/04 36. panta 1. un 4. punkta piemērošanas attiecībā uz atskaitījumu par apgādībā esošu studentu.
- 102 Tajā pašā laikā šķiet, ka Regulas Nr. 883/2004 67. panta noteikuma jēga neprasa, lai konkrētas tiesības uz ģimenes pabalstiem personai tiktu piešķirtas kā tiesības, kas “atvasinātas” no citām tiesībām, kuras viņai vai viņas ģimenes loceklim piešķirtas, īstenojot kādu pārvietošanās brīvību, bet ka šajā noteikumā faktiski ir ietvertas “negatīvas” tiesības uz iegūto tiesību ievērošanu, it kā ne viņa, ne viņas ģimenes locekļi nebūtu izmantojuši LESD garantētās tiesības uz brīvu pārvietošanos.
- 103 Līdz ar to, ja Tiesa atzītu, ka šajā lietā ir piemērojama Regula Nr. 883/2004, lai gan *Ustavni sud* par to ir šaubas, tā uzdod otro prejudiciālu jautājumu.
- 104 Lai lemtu par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, lūguma pielikumā ir iekļautas *Upravni sud u Osijeku* un *Ustavni sud* lietu kopijas.