

**Byla C-277/23****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. balandžio 28 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Ustavni sud Republike Hrvatske* (Kroatija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. balandžio 18 d.

**Konstitucinį skundą pateikęs asmuo:**

E. P.

**Kita proceso šalis:**

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

**Pagrindinės bylos dalykas**

Konstitucinis skundas, kurį Kroatijos pilietė E. P. pateikė, be kita ko, dėl *Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos finansų ministerijos Mokesčių administracija) sprendimo, kuriuo ši institucija nustatė jai prievolę sumokėti pajamų mokesčių ir vietinių pajamų mokesčio priedą už 2014 m. taip, kad nepripažino jai teisės į asmeninę neapmokestinamąją sumą už vaiką A. B., kaip išlaikomą šeimos narį, kuris, būdamas studentas, pasinaudojo teise laisvai judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje studijų tikslais ir 2014–2015 akademiais metais iš Suomijos universiteto Y gavo paramą studentų judumui iš negrąžintinų programos „Erasmus+“ lėšų, kuri skirta antrosios pakopos studijoms kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje (būtent Suomijos Respublikoje) ir kurios dydis viršija Kroatijos teisės aktuose nustatytą didžiausią leistiną ribą, kad būtų galima pasinaudoti teise padidinti metinę bazinę asmeninę neapmokestinamąją pajamų mokesčio sumą už išlaikomą šeimos narį.

## **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį pateiktas prašymas išaiškinti Sąjungos teisę, t. y. SESV 18, 20 ir 21 straipsnius ir 165 straipsnio 2 dalies antrą įtrauką, taip pat 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 883/2004 dėl socialinės apsaugos sistemų koordinavimo (OL L 166, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 5 t., p. 72) (toliau – Reglamentas Nr. 883/2004) 67 straipsnį.

## **Prejudiciniai klausimai**

I. Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (OL C 202, 2016, p. 1) 18, 20 ir 21 straipsnius ir 165 straipsnio 2 dalies antrą įtrauką reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja valstybės narės teisės normos, pagal kurias tėvas arba motina netenka teisės į metinės bazinės neapmokestinamosios pajamų mokesčio sumos padidinimą už išlaikomą vaiką dėl to, kad šiam vaikui – kaip išlaikomam studentui, kuris naudojasi teise laisvai judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje studijų tikslais ir dėl to, remdamasis nacionaliniais įgyvendinimo aktais, pasinaudojo 2013 m. gruodžio 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1288/2013, kuriuo sukuriama Sąjungos švietimo, mokymo, jaunimo ir sporto programa „Erasmus+“ ir kuriuo panaikinami sprendimai Nr. 1719/2006/EB, Nr. 1720/2006/EB ir Nr. 1298/2008/EB (OL L 347, 2013, p. 50), 6 straipsnio 1 dalies a punkte apibrėžtomis priemonėmis, skirtomis užtikrinti studentų judumą iš valstybės narės su mažesnėmis arba vidutinio dydžio vidutinėmis pragyvenimo išlaidomis į valstybę narę su didesnėmis vidutinėmis pragyvenimo išlaidomis, apibrėžtomis pagal Europos Komisijos kriterijus, nurodytus šio reglamento 18 straipsnio 7 dalyje, – buvo išmokėta parama studentų judumui, kurios dydis viršija nustatytą fiksuotą ribą?

II. Ar 2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 883/2004 dėl socialinės apsaugos sistemų koordinavimo (OL L 166, 2002, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 5 t., p. 72) 67 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstybės narės teisės normos, pagal kurias tėvas arba motina netenka teisės į metinės bazinės neapmokestinamosios pajamų mokesčio sumos padidinimą už išlaikomą studentą, kuris studijuodamas kitoje valstybėje narėje naudojosi parama studentų judumui pagal 2013 m. gruodžio 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 1288/2013, kuriuo sukuriama Sąjungos švietimo, mokymo, jaunimo ir sporto programa „Erasmus+“ ir kuriuo panaikinami sprendimai Nr. 1719/2006/EB, Nr. 1720/2006/EB ir Nr. 1298/2008/EB (OL L 347, 2013, p. 50), 6 straipsnio 1 dalies a punktą?

## **Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos**

SESV 6 straipsnio e punktas, 18 straipsnis, 20 straipsnio 2 dalies a punktas, 21 straipsnio 1 dalis ir SESV 165 straipsnio 2 dalies antra įtrauka.

2013 m. gruodžio 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 1288/2013, kuriuo sukuriama Sąjungos švietimo, mokymo, jaunimo ir sporto programa „Erasmus+“ ir kuriuo panaikinami sprendimai Nr. 1719/2006/EB, Nr. 1720/2006/EB ir Nr. 1298/2008/EB (OL L 347, 2013, p. 50).

2004 m. balandžio 29 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2004/38/EB dėl Sąjungos piliečių ir jų šeimos narių teisės laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijoje, iš dalies keičiančios Reglamentą (EEB) Nr. 1612/68 ir panaikinančios direktyvas 64/221/EEB, 68/360/EEB, 72/194/EEB, 73/148/EEB, 75/34/EEB, 75/35/EEB, 90/364/EEB, 90/365/EEB ir 93/96/EEB (OL L 158, p. 77; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 5 t., p. 46), 2 straipsnio 2 punktas, 3 straipsnio 1 dalis, 7 straipsnio 1 dalies c punktas ir 24 straipsnis.

Reglamento Nr. 883/2004 1 straipsnio a ir z punktai, 2, 7 ir 67 straipsniai.

### **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Ustav Republike Hrvatske (Kroatijos Respublikos Konstitucija)*

- 1 Pagal *Ustav Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos Konstitucija) (*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; toliau – Konstitucija) 14 straipsnį kiekvienas asmuo Kroatijos Respublikoje naudojami teisėmis ir laisvėmis, nepriklausomai nuo, be kita ko, socialinės kilmės, socialinės padėties ir kitų ypatybių. Prieš įstatymą visi lygūs.
- 2 Konstitucijos 48 straipsnyje garantuojama teisė į nuosavybę, o 51 straipsnyje nustatyta, kad kiekvienas asmuo privalo prisidėti prie valstybės išlaidų pagal savo ekonomines galimybes ir kad mokesčių sistema grindžiama lygybės ir teisingumo principais.
- 3 Pagal Konstitucijos 64 straipsnį tėvai privalo auklėti, išlaikyti ir mokyti savo vaikus ir turi teisę bei laisvę savarankiškai spęsti dėl savo vaikų auklėjimo.
- 4 Konstitucijos 141c straipsnyje reglamentuoti tam tikri su Sąjungos teise susiję klausimai, pavyzdžiui, lygiavertiškumo, viršenybės ir tiesioginio tos teisės taikymo principai, o 141d straipsnyje apibrėžtos Kroatijos piliečių, kaip Sąjungos piliečių, teisės, įskaitant teisę laisvai judėti ir gyventi visų valstybių narių teritorijoje, ir naudojimosi šiomis teisėmis būdas.

*Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (2004 m. Pajamų mokesčio įstatymas)*

- 5 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos *Zakon o porezu na dohodak* (Pajamų mokesčio įstatymas) (*Narodne novine*, Nr. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 ir 148/13; toliau – ZPD/04) redakcijos I antraštinėje dalyje „Pagrindinės nuostatos“ buvo 4 skyrius „Mokesčio bazė“, kurio 6 straipsnio 1 dalyje buvo nurodyta, kad rezidento apmokestinimo pajamų mokesčiu bazė yra bendra pajamų iš darbo pagal darbo sutartį, savarankiško darbo

pagal to straipsnio 3 dalį, turto ir turtinių teisių, kapitalo, draudimo ir kitų pajamų, kurių rezidentas gavo šalies viduje ar užsienyje, suma (neribota mokesstinė prievolė), atėmus šio įstatymo 36 ir (arba) 54 straipsnyje nurodytą asmeninę neapmokestinamąją sumą.

- 6 Šios antraštinės dalies 8 skyriuje „Pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos“ buvo 10 straipsnio 1 dalies 12, 13, 14, 18 ir 20 punktai, kuriuose buvo numatyta, kad pajamų mokesčiu neapmokestinamos, be kita ko, moksleivių ir studentų stipendijos už formalųjį švietimą vidurinėse mokyklose, kolegijose, aukštosiose mokyklose ir universitetuose, iki tam tikros nustatytos sumos; stipendijos studentams už formalųjį švietimą kolegijose, aukštosiose mokyklose ir universitetuose, doktorantūros studijas ir podoktorantūros stažuotes, kurioms lėšos planuojamos Kroatijos valstybės biudžete, ir stipendijos, mokamos, t. y. skiriamos iš Sąjungos biudžeto ir reglamentuotos atskirais tarptautiniais susitarimais, studentams už formalųjį švietimą aukštosiose mokyklose; sporto stipendijos, kurios pagal atskiras tvarkas mokamos sportininkams už sporto treniruotes, neviršijant nustatytos sumos; stipendijos studentams, atrinktiems viešuose konkursuose, į kuriuos vienodomis sąlygomis gali pretenduoti visi studentai, už formalųjį mokslą aukštosiose mokyklose, kurias (stipendijas) moka, t. y. skiria, fondai, ribotam laikotarpiui įsteigti fondai, institucijos ir kiti Kroatijoje švietimo arba mokslo ir mokslinių tyrimų tikslais įregistruoti subjektai, veikiantys pagal atskiras tvarkas, įsteigti siekiant teikti stipendijas; ir pajamos iš negražintinų išmokų iš Sąjungos fondų ir programų, gaunamos per įstaigas, akredituotas Kroatijoje pagal Sąjungos taisykles, skirtos mobilumo veiksmams įgyvendinti pagal Sąjungos programas ir fondus, skirtus švietimo ir profesinio mokymo tikslams, pagal Komisijos finansinį reglamentą, neviršijant nustatytų sumų.
- 7 ZPD/04 IV antraštinėje dalyje „Asmeninė neapmokestinamoji suma arba neapmokestinamoji pajamų dalis“ buvo 36 straipsnio 1 dalis, kurioje, be kita ko, buvo numatyta, kad bendra rezidento gautų pajamų suma pagal šio įstatymo 5 straipsnį mažinama 2 200 HRK dydžio bazine asmenine neapmokestinamąja suma už kiekvieną mokesčio laikotarpio, už kurį apskaičiuojamas mokeskis, mėnesį. Šio straipsnio 2 dalies 2 punkte, be kita ko, buvo nustatyta, kad rezidentai gali padidinti 1 dalyje nurodytą asmeninę neapmokestinamąją sumą, jeigu turi išlaikomų vaikų, suma, lygia 0,5 bazinės asmeninės neapmokestinamosios sumos už pirmąjį vaiką ir 0,7 – už antrąjį vaiką. Šio straipsnio 3 dalyje, be kita ko, buvo numatyta, kad mokesčiniu laikotarpiu nustatant avansinį pajamų mokestį nuo pajamų iš pagal darbo sutartį dirbamo darbo pagal šio įstatymo 45 straipsnį rezidentas turi teisę į šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytą asmeninę neapmokestinamąją sumą. Šio straipsnio 4 dalyje, be kita ko, buvo numatyta, kad išlaikomi artimiausi šeimos nariai ir išlaikomi vaikai yra fiziniai asmenys, kurių apmokestinamosios pajamos, neapmokestinamosios pajamos ir kitos pajamos, kurios pagal šį įstatymą nelaikomos pajamomis, per metus neviršija penkis kartus didesnės nei šio straipsnio 1 dalyje nurodytos bazinės asmeninės neapmokestinamosios sumos. Šio straipsnio 5 dalyje buvo nurodyta, kad, nukrypstant nuo 4 dalies, nustatant teisę į asmeninę neapmokestinamąją sumą už išlaikomus artimiausius šeimos narius ir vaikus, neatsižvelgiama į pajamas, gautas

pagal atskirus teisės aktus kaip socialinę paramą, išmokas vaikui, išmokas gimus vaikui, t. y. išmokas naujagimio kraiteliui, ir maitintojo netekimo pensiją po vieno iš tėvų mirties. Galiausiai šio straipsnio 7 dalyje buvo numatyta, kad vaikais, kaip jie suprantami pagal šio straipsnio 2 dalį, laikomi vaikai, kuriuos išlaiko, be kita ko, jų tėvai, taip pat vaikai po to, kai baigia formalųjį mokymąsi, iki tol, kol pradeda pirmą kartą dirbti, jeigu yra registruoti *Hrvatski zavod za zapošljavanje* (Kroatijos užimtumo tarnyba).

- 8 ZPD/04 VII antraštinėje dalyje „Specialios lengvatos, neapmokestinimas ir atleidimas nuo mokesčio“ buvo 2 skyrius „Lengvatos remiamoms teritorijoms <...>“, o tame skyriuje esančio 54 straipsnio 1 dalyje, be kita ko, buvo nustatyta, kad, kiek tai susiję su rezidentais, kurių gyvenamoji vieta yra vietos savivaldybių, kurios pagal specialiąsias Kroatijos regioninės plėtros nuostatas priskirtos prie remiamų sričių, teritorijoje ir kurie ten įprastai būna, nukrypstant nuo šio įstatymo 36 straipsnio 1 dalies mokesčių mokėtojams, kurių gyvenamoji vieta yra II grupei priskiriamų vietos savivaldybių teritorijoje ir ten įprastai būna, nustatoma 2 700 HRK dydžio asmeninė neapmokestinamoji suma per mėnesį. Šio straipsnio 2 dalyje, be kita ko, buvo nustatyta, kad rezidentams asmeninė neapmokestinamoji suma už išlaikomus artimiausius šeimos narius ir išlaikomus vaikus nustatoma pagal 54 straipsnio 1 dalyje apibrėžtą bazinę asmeninę neapmokestinamąją sumą taikant 36 straipsnio 2 dalies 2 punkte nurodytą koeficientą, jeigu šių artimiausių šeimos narių ir vaikų gyvenamoji vieta yra 54 straipsnio 1 dalyje apibrėžtoje remiamoje teritorijoje ir jie ten įprastai būna.

*Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (2016 m. Pajamų mokesčio įstatymas)*

- 9 *Zakon o porezu na dohodak* (Pajamų mokesčio įstatymas) (*Narodne novine*, Nr. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 ir 151/22, toliau – ZPD/16) 14 straipsnio „Asmeninės neapmokestinamosios sumos nustatymas“ 1 dalyje nurodyta, kad asmeninės neapmokestinamosios sumos bazė sudaro 331,81 EUR. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad bazinė asmeninė neapmokestinamoji suma ir asmeninės neapmokestinamosios sumos dalys, be kita ko, už išlaikomus artimiausius šeimos narius ir išlaikomus vaikus apskaičiuojamos taikant atitinkamus koeficientus ir šio straipsnio 1 dalyje nurodytą bazinį dydį. Šio straipsnio 4 dalyje numatyta, kad rezidentas gali padidinti šio straipsnio 2 dalyje nustatytą bazinę asmeninę neapmokestinamąją sumą, taikydamas koeficientą, kuris, be kita ko, už išlaikomus artimiausius šeimos narius ir pirmąjį išlaikomą vaiką yra 0,7 ir atitinka 232,27 EUR sumą, o už antrąjį išlaikomą vaiką yra 1,0 ir atitinka 331,81 EUR sumą. Šio straipsnio 8 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojo asmeninė neapmokestinamoji suma yra bazinė asmeninė neapmokestinamoji suma ir asmeninės neapmokestinamosios sumos dalys bei sumos, į kurias mokesčių mokėtojas turi teisę pagal ZPD/16 apibrėžtas sąlygas.
- 10 ZPD/16 17 straipsnyje „Asmeninės neapmokestinamosios sumos pripažinimo sąlygos“ numatyta, kad išlaikomais artimaisiais šeimos nariais ir išlaikomais vaikais laikomi fiziniai asmenys, kurių apmokestinamosios pajamos, neapmokestinamosios pajamos ir kitos pajamos, kurios nelaikomos pajamomis



ZPD/16 prasme, per metus neviršija sumos, kuri yra šešis kartus didesnė už šio įstatymo 14 straipsnio 3 dalyje nurodytą bazinę asmeninę neapmokestinamąją sumą. Šio straipsnio 2 dalies 10 punkte nustatyta, kad, nukrypstant nuo 17 straipsnio 1 dalies, nustatant teisę į asmeninę neapmokestinamąją sumą, priklausančią už išlaikomus asmenis, neatsižvelgiama į pagal atskirus teisės aktus gautas pajamas, skirtas socialinei paramai, be kita ko, stipendijas, iš biudžeto išmokėtus apdovanojimus už pasiekimus moksle moksleiviams ir studentams, taip pat iš biudžeto, Europos Sąjungos fondų ir programų bei kitų tarptautinių fondų ir programų, reglamentuojamų atskirais teisės aktais ir tarptautiniais susitarimais, išmokėtas negražintinas lėšas, skirtas studijoms ir profesiniam mokymui.

*Zakon o suzbijanju diskriminacije (Kovos su diskriminacija įstatymas)*

- 11 *Zakon o suzbijanju diskriminacije (Kovos su diskriminacija įstatymas) (Narodne novine, Nr. 85/08 ir 112/12, toliau – ZSD) 1 straipsnyje „Įstatymo tikslas“* nurodyta, kad šis įstatymas užtikrina lygybės apsaugą ir skatinimą, sudaro sąlygas lygioms galimybėms sudaryti ir reglamentuoja apsaugą nuo diskriminacijos, be kita ko, dėl tautinės ar socialinės kilmės, finansinės padėties, išsilavinimo, socialinės padėties, civilinės ar šeiminės padėties arba amžiaus. Diskriminacija laikoma bet kurio asmens, taip pat asmenų, kurie su tuo asmeniu yra susiję šeimos ar kitais ryšiais, pastatymas į mažiau palankią padėtį, be kita ko, dėl minėtų pagrindų.
- 12 USSD 2 straipsnyje „Tiesioginė ir netiesioginė diskriminacija“ numatyta, kad, viena vertus, tiesioginė diskriminacija yra vienu iš ZSD 1 straipsnio 1 dalyje išvardytų pagrindų grindžiamas elgesys, dėl kurio konkretus asmuo atsiduria, atsidūrė ar galėjo atsidurti mažiau palankioje padėtyje, palyginti su kitu asmeniu, esančiu panašioje padėtyje, ir, kita vertus, netiesioginė diskriminacija yra tada, kai dėl – iš pažiūros neutralios – nuostatos, kriterijaus ar praktikos konkretūs asmenys atsiduria ar galėjo atsidurti mažiau palankioje padėtyje dėl vieno iš ZSD 1 straipsnio 1 dalyje išvardytų pagrindų, palyginti su asmenimis, esančiais panašioje padėtyje, išskyrus atvejus, kai tokia nuostata, kriterijus ar praktika gali būti objektyviai pateisinami teisėtu tikslu, o priemonės šiam tikslui pasiekti yra tinkamos ir būtinos.
- 13 ZSD 8 straipsnyje „Taikymo sritis“ nustatyta, kad šis įstatymas taikomas visų valstybės institucijų, vietos ir rajonų (regionų) savivaldos institucijų, viešąją valdžią įgyvendinančių juridinių asmenų ir visų juridinių bei fizinių asmenų veiksmams ypač, be kita ko, švietimo, mokslo ir sporto srityse.
- 14 ZSD 9 straipsnyje „Diskriminacijos draudimas ir diskriminacijos draudimo išimtys“ nurodyta, kad draudžiama visų formų diskriminacija, o išimties tvarka diskriminacija nelaikoma blogesnės padėties sudarymas, be kita ko, tuo atveju, kai socialinės politikos priemonės taikomos nepalankesnėje materialinėje arba socialinėje padėtyje esančių asmenų ar namų ūkių naudai, jeigu tokios priemonės nelemia tiesioginės ar netiesioginės diskriminacijos dėl lyties, seksualinės

orientacijos, rasės, odos spalvos, etninės priklausomybės, religinių įsitikinimų ir negalios.

### **Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 15 Pareiškėja yra Kroatijos pilietė; Kroatijoje ji privalo mokėti pajamų mokesčių ir vietinį pajamų mokesčio priedą. Pareiškėja yra Kroatijos remiamos teritorijos, kuri pagal Sprendimą dėl vietos ir rajonų (regionų) savivaldos vienetų klasifikavimo pagal išsivystymo lygį (*Narodne novine*, Nr. 158/13) priskiriama II grupei, rezidentė, todėl turi teisę į atitinkamas mokesčių lengvatas, nustatytas ZPD/04 VII antraštinės dalies 2 skyriuje. Pareiškėja yra ištekėjusi, yra dviejų išlaikomų vaikų motina ir gauna pajamas daugiausia iš darbo pagal darbo sutartį. Ankstesniais mokestiniais laikotarpiais ji iki 2014 m. naudojosi teise į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką, kuris aptariamam metu buvo Y universiteto antrosios pakopos studentas.
- 16 2014 m. gruodžio 8 d. su Y universitetu buvo sudaryta išvykų „Erasmus+“ studijoms sutartis 2014-2015 akademiniam metams (toliau – „Erasmus+“ sutartis). Iš jos 3.5 straipsnio matyti, kad išlaikomam vaikui skirta parama studentų judumui penkių mėnesių antrosios pakopos studijoms kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje (konkrečiai – Suomijos Respublikoje) sudarė 2 300 EUR, t. y. 460 EUR už 30 dienų arba „vieną judumo mėnesį Suomijoje“. Prieš išvykstant studijuoti į Suomiją 2014 m. pabaigoje, Y universitetas išlaikomam vaikui iš programos „Erasmus+“ lėšų išmokėjo šios paramos avansą – 1 840 EUR; ši suma, taikant atitinkamą perskaiciavimo kursą, neginčijamai viršija teisės aktuose nustatytą 11 000 HRK ribą.
- 17 Pareiškėjai pateikus pajamų mokesčio deklaraciją už 2014 m., buvo nustatyta, kad ji turi primokėti pajamų mokesčio ir vietinio pajamų mokesčio priedo skirtumą – o ne, kaip tikėjosi, jai turi būti gražinta pajamų mokesčio ir vietinio pajamų mokesčio priedo permoka – vien dėl to, kad už laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., vadovaujantis ZPD/04 36 straipsnio 4 ir 5 dalimis, ji neturėjo teisės į asmeninę neapmokestinamąją sumą už išlaikomą šeimos narį (vaiką A. B.) dėl 2014 m. gautų didesnių nei 11 000 HRK pajamų.
- 18 Konkrečiai iš 2015 m. liepos 27 d. *Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos finansų ministerijos Mokesčių administracija) mokestinio sprendimo (toliau – ginčijamas mokestinis sprendimas) matyti, kad 2014 m. pareiškėja iš darbo užmokesčio už pagal darbo sutartį dirbamą darbą gavo 218 409 HRK pajamų ir 3 674,59 HRK kitų pajamų, taigi iš viso 223 083,78 HRK apmokestinamųjų metinių pajamų, kurios buvo sumažintos dėl jos teisės į 48 600 HRK metinę neapmokestinamąją sumą, taigi buvo nustatyta 174 483,78 HRK dydžio mokesčio bazė. Taikant progresinį 12 %, 25 % ir 40 % pajamų mokesčio tarifą, o vietinį pajamų mokesčio priedą skaičiuojant pagal 5 % tarifą, nustatyta bendra pajamų mokesčio prievolė sudarė 50 521,51 HRK, o vietinis pajamų mokesčio priedas – iš viso 2 525,08 HRK. Kadangi dar iki

ginčijamo mokesčio sprendimo priėmimo, išmokant 2014 m. apmokestinamą darbo užmokestį, jau buvo išskaičiuotas pajamų mokesčio avansas ir vietinio pajamų mokesčio priedo avansas, kurių bendra suma sudarė 48 487,25 HRK, minėtu sprendimu pareiškėja buvo įpareigota sumokėti 4 560,34 HRK skirtumą. Nors pareiškėja teigia turinti du vaikus (t. y. du išlaikomus šeimos narius), iš ginčijamo mokesčio sprendimo neįmanoma nustatyti, kaip *Porezna uprava* (Mokesčių administracija) apskaičiavo bendrą 48 600,00 HRK dydžio metinę bazinę neapmokestinamąją sumą.

- 19 Pareiškėja ginčijamą mokesčio sprendimą apskundė *Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos finansų ministerijos Nepriklausomas administracinių apeliacijų skyrius), kuris 2019 m. liepos 17 d. sprendimu (toliau – ginčijamas antrosios instancijos sprendimas) skundą atmetė kaip nepagrįstą.
- 20 Vėliau pareiškėja ginčijamą antrosios instancijos sprendimą administracine teismine tvarka apskundė *Upravni sud u Osijeku* (Osijeko administracinis teismas), kuris 2020 m. sausio 30 d. sprendimu (toliau – pirmosios instancijos teismo sprendimas) atmetė skundą kaip nepagrįstą.
- 21 Vėliau pareiškėja pateikė apeliacinį skundą dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo *Visoki upravni sud Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos aukščiausiasis administracinis teismas), kuris 2021 m. sausio 20 d. sprendimu (toliau – aukščiausiojo administracinio teismo sprendimas) jį atmetė.
- 22 Pareiškėja dėl aukščiausiojo administracinio teismo sprendimo pateikė konstitucinį skundą *Ustavni sud Republike Hrvatske* (Kroatijos Respublikos Konstitucinis Teismas), kuris pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

### **Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 23 Skunde, kuris buvo nagrinėjamas antrosios instancijos administraciniame procese, pareiškėja teigė, kad buvo pažeistas Sąjungos teisėje, Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje ir ZSD įtvirtintas nediskriminavimo principas, grindžiamas vaiko, kaip studentų judumo priemonės pagal programą „Erasmus+“ naudos gavėjo, statusu.
- 24 Iš esmės pareiškėja teigė, kad aiškinimas, pagal kurį ji praranda teisę į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką, yra nepagrįstas, nes parama studentų judumui pagal programą „Erasmus+“, kaip tikslinės ir negrąžintinos Sąjungos programos lėšos, turėtų būti kvalifikuojama kaip socialinė parama, mokama pagal atskirus teisės aktus, kaip tai suprantama pagal ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį, todėl pagal šią nuostatą, nustatant teisę į neapmokestinamąją sumą, į šią paramą neturėtų būti atsižvelgiama. Ji paaiškino, kad šių lėšų dydis reglamentuotas pagal Komisijos nustatytus kriterijus, todėl studentų judumo išlaidos subsidijuojamos tik iš dalies, atsižvelgiant į priimančiosios valstybės narės ekonominio ir socialinio išsivystymo lygį. Ji teigė, kad ši parama nėra nei



vaiko apmokestinamos pajamos, nei pajamos, dėl kurių pareiškėja būtų atleista arba iš esmės atleista nuo pareigos prisidėti prie jo išlaikymo, nes vien už studentišką būstą Suomijoje ji mokėjo 390 EUR per mėnesį, taigi mėnesio pabaigoje iš studentų judumo paramos sumos vaikui likdavo tik 70 EUR, o gerai žinoma, kad maisto produktų, transporto ir kitos pragyvenimo išlaidos Suomijoje yra daug didesnės nei tuo atveju, jei vaikas studijuotų Kroatijoje. Todėl pareiškėja teigė, kad vien dėl to, jog pasinaudojo studentų judumo Sąjungoje skatinimo priemonėmis, ji atsidūrė mažiau palankioje padėtyje ir, konkrečiai kalbant, kad jos padėtis yra mažiau palanki, palyginti su Kroatijoje gyvenančiais mokesčių mokėtojais, kurių vaikai gavo paramą pagal programą „Erasmus+“ studijuoti kitose Sąjungos valstybėse narėse, pavyzdžiui, Bulgarijoje ar Vengrijoje; jų atveju atitinkama parama studentų judumui buvo 360 EUR per mėnesį, t. y. sumokėtas avansas, sudarantis 80 % paramos, buvo mažesnis už minėtą 11 000 HRK sumą, todėl šių studentų tėvai – priešingai nei pareiškėja – neprarado teisės į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką.

- 25 Dėl materialinės naštos, kuri jai tenka dėl tokios mokesstinės priemonės, neproporcingumo pareiškėja paaiškino, kad dėl tokios paramos studentų judumui apmokestinimo tvarkos ji ne tik turi sumokėti 4 560,34 HRK mokesčių skirtumą, bet ir netenka teisės susigrąžinti mokesčio permoką, kurią anksčiau gaudavo (4 500 HRK) kaip II grupei priskirtos Kroatijos remiamos teritorijos rezidentė, todėl bendra jos patirta žala dėl kvestionuojamos mokesstinės priemonės – papildomai prie kitų išlaidų, kurias patyrė dėl savo vaiko studijų Suomijoje, – viršija 9 000 HRK.
- 26 *Ministarstvo financija* (Finansų ministerija) nagrinėjant bylą antrosios instancijos administraciniame teisme nurodė, kad negalima teigti, jog „stipendiją“ gaunančių vaikų tėvai atsiduria nepalankioje padėtyje, nes lėšų išmokėjimas pagal programą „Erasmus+“ nėra įvardytas tarp pajamų, į kurias neatsižvelgiama nustatant išlaikomo šeimos nario statusą pagal ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį.
- 27 Nagrinėjant bylą administraciniame teisme pareiškėja papildomai nurodė, kad 2018 m. įstatymų leidėjas pakeitė aptariamo ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį ir ZPD/16 17 straipsnio 2 dalyje numatė, kad nustatant teisę į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomus šeimos narius neatsižvelgiama į stipendijas ir negrąžintinas lėšas, mokamas iš Europos Sąjungos biudžeto, fondų ir programų švietimo tikslais. Ji taip pat rėmėsi Reglamento Nr. 1288/2013 40 konstatuojamąja dalimi, kurioje rekomenduojama neapmokestinti pagal programą „Erasmus+“ išmokėtų negrąžintinių lėšų ir finansinės paramos bei „socialinių išlaidų“. Ji taip pat atkreipė dėmesį į *Ustav* (Konstitucija) 141c straipsnyje įtvirtintos pareigos pažeidimą.
- 28 *Ministarstvo financija* (Finansų ministerija) administraciniame teisme vykusiame procese pabrėžė, kad dėl ginčijamame antrosios instancijos sprendime nurodytų priežasčių skundą laiko nepagrįstu.

- 29 *Upravni sud u Osijeku* (Osijeko administracinis teismas) pirmojoje instancijoje priimtu sprendimu skundą atmetė, nes paramą studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ priskyre „stipendijai“ ir nurodė, kad ZPD/04 36 straipsnio 5 dalyje stipendijos nėra įvardytos kaip pajamos, į kurias neatsižvelgiama nustatant teisę į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką. Kiek tai susiję su priekaištais dėl diskriminacijos, pažymėtina, kad išnagrinėjęs ZSD 2 ir 9 straipsnius teismas padarė išvadą, kad ZPD/04 36 straipsnio 4 dalyje nustatyta riba (11 000 HRK suma) yra socialinės politikos priemonė, kuri nėra diskriminacinė, nes ja siekiama teisėto tikslo, o priemonės šiam tikslui pasiekti yra tinkamos ir būtinos. Dėl teiginių apie vėlesnius įstatymo pakeitimus, susijusius su šią paramą gaunančių vaikų tėvų apmokestinimu, teismas nusprendė, kad ginčijamo mokesčio sprendimo priėmimo metu ši nuostata negaliojo, o dėl Reglamento Nr. 1288/2013 40 konstatuojamosios dalies nusprendė, kad ji neturi privalomos teisinės galios.
- 30 Skunde dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo pareiškėja pateikė jau ankstesniuose proceso etapuose nurodytus pagrindus ir visų pirma pabrėžė, kad tame teismo sprendime nebuvo atlikta diskriminacijos tyrimo pagal konkretaus atvejo aplinkybes ir neįrodyta teisėto mokesčio priemonės tikslo.
- 31 *Visoki upravni sud* (Aukščiausiasis administracinis teismas) atmetė apeliacinį skundą, iš esmės pakartojęs pirmosios instancijos teismo sprendimo išvadas dėl ZPD/04 36 straipsnio 4 ir 5 dalių aiškinimo, be to, dėl teiginio, kad buvo pažeistas diskriminacijos draudimas, nurodė, kad pareiškėja teisme vykusio administracinio proceso metu nesirėmė konkrečiu ZSD nurodytu diskriminacijos pagrindu, kad – kiek tai susiję su tiesioginiu Sąjungos teisės taikymu – Reglamento Nr. 1288/2013 40 konstatuojamoji dalis nenustato įstatymų leidėjui jokių pareigų, susijusių su paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ apmokestinimu, ir galiausiai, kad pareiškėjos atveju netaikytina Sąjungos direktyva, reglamentuojanti studentų, gyvenančių Sąjungoje studijų tikslais, bet atvykusių iš trečiųjų šalių, teises.
- 32 Pareiškėja dėl antrosios instancijos teismo sprendimo pateikė konstitucinį skundą *Ustavni sud* (Konstitucinis teismas); jame teigia, kad skundžiami individualūs aktai pažeidžia jos teisę į teisingą bylos nagrinėjimą, garantuojamą *Ustav* (Konstitucija) 29 straipsnio 1 dalyje ir EŽTK 6 straipsnio 1 dalyje, ir teisę į nuosavybės gerbimą, garantuojamą *Ustav* (Konstitucija) 48 straipsnio 1 dalyje ir EŽTK Protokolo Nr. 1 1 straipsnyje, atsižvelgiant į *Ustav* (Konstitucija) 14 straipsnyje ir EŽTK 14 straipsnyje įtvirtintą konstitucinę lygybės prieš įstatymą garantiją (diskriminacijos draudimas) ir *Ustav* (Konstitucija) 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą konstitucinę valstybės valdymo institucijų individualių aktų teisėtumo garantiją.
- 33 Be to, pareiškėja skundžiasi, kad neteisingai arba nepagrįstai taikomos ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalys, pagal kurias ji praranda teisę į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką, nes jam buvo išmokėta nustatyta ribą viršijanti parama studentų judumui pagal programą

„Erasmus+“. Pareiškėja teigia, kad jos atveju teismai turėtų taikyti ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį, dėl kurios teismai nurodė konkrečius motyvus, kodėl mano, kad jos atveju ji netaikytina, ir nustatė, kad „stipendijos“ nepatenka į ZPD/04 36 straipsnio 5 dalyje nurodytų išmokų, į kurias neturėtų būti atsižvelgiama apskaičiuojant ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nurodytą ribą, kategoriją.

### **Glaustas prejudicinių klausimų pagrindų aptarimas**

- 34 Kadangi nėra jokios atitinkamos Teisingumo Teismo jurisprudencijos (pagal *CILFIT* kriterijus), susijusios su teiginiu dėl diskriminacijos draudimo pažeidimo ar mokestinių priemonių, susijusių su programos „Erasmus+“ privalumais besinaudojančių studentų judumu visoje Sąjungoje, neproporcingumu, *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) negali nustatyti, ar Sąjungos teisė (ir kokios konkrečios jos nuostatos) taikytina pareiškėjos atveju. Todėl *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas), kuris savo praktikoje jau yra konstatavęs *Ustav* (Konstitucija) 141c straipsnio pažeidimą, kai teismai, sprendami dėl pareiškėjo konstitucinių ar įstatyminių teisių, netaikė taikytinos Sąjungos teisės, nesulaukęs Teisingumo Teismo prejudicinio sprendimo negali nei priimti sprendimo dėl teiginio dėl *Ustav* (Konstitucija) 141c straipsnio pažeidimo, nei nuspręsti dėl nurodytų *Ustav* (Konstitucija) 48 straipsnio 1 dalies ir EŽTK Protokolo Nr. 1 1 straipsnio (vertinant atskirai arba kartu su *Ustav* (Konstitucija) 14 straipsniu ir EŽTK 14 straipsniu) pažeidimų.
- A) GINČYTINI KLAUSIMAI, SUSIJĘ SU SESV 18, 20 ir 21 STRAIPSNIŲ TAIKYMU
1. *Ar pareiškėjos atveju taikomi SESV 18, 20 ir 21 straipsniai ir su jais susiję antrinės teisės aktai?*
- 35 Nagrinėjamu atveju pareiškėjos vaikas neabejotinai pasinaudojo subjektinėmis teisėmis, kurias jam tiesiogiai suteikia Sąjungos teisė, t. y.
- teise pagal nacionalines priemones, kuriomis įgyvendinamas Reglamentas Nr. 1288/2013, pasinaudoti studentų judumo galimybe išvykstant studijuoti į Suomiją ir iš programos „Erasmus+“ lėšų gauti paramą, kurios dydis nustatytas „Erasmus+“ sutartyje pagal nacionalinės vykdomosios agentūros kriterijus, kuriuos anksčiau nustatė Komisija, įgyvendindama minėto reglamento 18 straipsnio 7 dalį,
  - taip pat Sąjungos piliečio teise laisvai judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje studijų tikslais pagal SESV 20 straipsnio 2 dalies a punktą ir 21 straipsnio 1 dalį bei Direktyvos 2004/38 7 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 36 Bylose C-523/11, C-585/11, C-275/12 ir C-359/13 Teisingumo Teismas pripažino, kad dėl nacionalinės teisės nustatytų kliūčių, trukdančių įgyti išsilavinimą kitoje valstybėje narėje, moksleiviai ir studentai taip pat gali remtis SESV 20 ir 21 straipsniais prieš valstybę, kurios piliečiai jie yra ir kurioje yra jų

- nuolatinė arba įprastinė gyvenamoji vieta. Be to, byloje C-75/11, susijusioje su studentų galimybe gauti paramą transporto išlaidoms Austrijoje padengti, buvo nustatyta, kad studentai, naudodamiesi SESV 21 straipsniu garantuojamomis teisėmis, gali remtis SESV 18 straipsnyje įtvirtintu nediskriminavimo principu (žr. 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *Komisija / Austrija*, C-75/11, EU:C:2012:605, 36-41 punktus).
- 37 Kita vertus, pareiškėja, kuri teigia, kad teismai pažeidė iš Konstitucijos 141c straipsnio išplaukiančią konstitucinę pareigą tiesiogiai taikyti Sąjungos teisę ir ginti iš jos kylančias subjektyvias teises, asmeniškai nesinaudojo minėtomis pagrindinėmis studentų teisėmis; be to, aptariama mokestinė priemonė, kuria ji įpareigojama sumokėti mokesčių skolą, nebuvo priimta „įgyvendinant“ Sąjungos teisės nuostatas, kaip antai Reglamentą Nr. 1288/2013. Pareiškėja taip pat nepatenka į Direktyvos 2004/38 taikymo sritį (pagal jos 2 straipsnio antrą punktą ir 3 straipsnio 1 dalį), nes nėra šeimos narė, kuri lydėjo studentą, jam studijuojant kitoje valstybėje narėje (2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *McCarthy*, C-434/09, EU:C:2011:277, 30-43 punktai).
- 38 Tačiau pareiškėja to visiškai neneigia. Ji teigia, jog „buvo nubausta“ dėl to, kad jos vaikas pasinaudojo studentų judumo teise, kuri jam priklausė pagal „Erasmus+“ sutartį, kuria įgyvendintas Reglamentas Nr. 1288/2013, ir pagrindine teise judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje studijų tikslais pagal SESV 20 straipsnio 2 dalies a punktą ir 21 straipsnio 1 dalį bei Direktyvos 2004/38 7 straipsnio 1 dalies c punktą. Todėl ji mano, kad buvo diskriminuojama, kaip tai suprantama pagal SESV 18 straipsnį, dėl minėto statuso, kuris jos vaikui suteiktas pagal Sąjungos teisę.
- 39 Taigi klausimas, ar pareiškėja gali tiesiogiai remtis minėtomis Sąjungos teisės nuostatomis, yra ginčytinas, o bylos aplinkybės gali rodyti, kad egzistuoja grynai vidaus situacija, nepatenkanti į SESV taikymo sritį.
- 40 Vis dėlto atrodo, kad tokioje situacijoje, kokia yra susiklosčiusi, pastarasis aiškinimas galėtų lemti akivaizdžiai nepagrįstą rezultatą, nes gali panaikinti (apeiti) Teisingumo Teismo jurisdikciją daugelio nacionalinių priemonių atžvilgiu, galinčių sudaryti kliūčių naudotis SESV garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis arba trukdyti įgyvendinti Sąjungos reglamentus vien dėl to, kad atitinkama kliūtis nacionalinėje teisėje reglamentuota taip, kad formaliai tiesiogiai susijusi ne su asmeniu, kuris gali remtis Sąjungos pirminės ir antrinės teisės nuostatų tiesioginiu veikimu, o su jo šeimos nariu, kurio teisinei padėčiai priskiriamos faktinės ir teisinės pasekmės, susijusios su naudojimusi Sąjungos teisės garantuojamomis subjektyvinėmis teisėmis (2005 m. sausio 27 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:62, 15 punktas).
- 41 Tai geriausiai matyti būtent pareiškėjos atveju, nes jeigu dėl konkrečios mokestinės priemonės jos išlaikomas vaikas būtų įpareigotas mokėti mokesčių nuo paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ arba jeigu dėl šios

paramos gavimo jis prarastų teisę į tam tikrą neapmokestinamąją sumą, toks studentas mokestinėse procedūrose ir administraciniuose teisiniuose procesuose galėtų remtis SESV 20 straipsnio 2 dalies a punkto ir 21 straipsnio 1 dalies tiesioginiu veikimu. Tačiau jeigu tokia priemonė būtų tiesiogiai susijusi ne su studentu, o su vienu iš jo tėvų, kuris privalo jį išlaikyti ir padengti studento studijų kitoje valstybėje narėje išlaidas, šis tėvas negalėtų remtis minėtų nuostatų tiesioginiu veikimu, nes šiuose straipsniuose garantuojamos teisės ir laisvės nesusijusios su juo asmeniškai (jis asmeniškai jomis nesinaudojo ir jos jam pagal Sąjungos teisę asmeniškai nesuteiktos).

- 42 Be to, kadangi studentas šioje byloje nėra mokestinio proceso šalis (jis neprivalo sumokėti mokestinės prievolės sumos), jis neturi teisės pateikti skundo administraciniam teismui, kuris tuomet, naudodamasis SESV 267 straipsnyje nustatytu mechanizmu, galėtų kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu pateikti naudingą atsakymą į klausimą, ar aptariama mokestinė nuostata yra SESV 20 ir 21 straipsniams prieštaraujanti kliūtis teisei laisvai judėti.
- 43 Pareiškėjos mokestinis vertinimas neatsiejamai susijęs su jos išlaikomo vaiko ir paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ mokestiniu vertinimu. ZPD/04 10 straipsnio 20 punkte buvo nustatyta, kad judumui skatinti skirtos negrąžintinos Sąjungos programų lėšos yra neapmokestinamos studento pajamos, o dėl jų išmokėjimo studentui neatsiranda mokestinės prievolės. Vis dėlto, kadangi aiški įstatyminė išimtis pagal ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį šioms neapmokestinamosioms studento pajamoms netaikoma, pagal ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalis į šias pajamas atsižvelgiama nustatant tėvų teisę į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą studentą ir jos lemia šios teisės praradimą, jeigu viršija tam tikrą nustatytą ribą (šiuo atveju – 11 000 HRK).
- 44 Teisė į finansinę paramą studentų judumui, gauta pagal programos „Erasmus+“ įgyvendinimo priemonę, nėra savarankiška, palyginti su studento teise į judumą ir naudojimusi pagrindine teise į laisvą asmenų judėjimą studijų tikslais, nes „Erasmus+“ sutarties 3.11 ir 9 straipsniuose ir prie jų pridėtuose universiteto dokumentuose numatyta pareiga grąžinti paramą, jeigu studentas atsisako judumo (panašiai žr. 2016 m. sausio 26 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvados *Komisija / Nyderlandai*, C-233/14, EU:C:2016:50, 14 punktą).
- 45 Todėl jau nacionalinės teisės nuostatoje, kuria grindžiama aptariama mokestinė priemonė, yra nustatytas tiesioginis ryšys su iš Sąjungos programų gaunamų negrąžintinių lėšų kilme ir SESV tikslais, pavyzdžiui, studentų judumo (165 straipsnio 2 dalies antra įtrauka), o paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ mokėjimo tikslas buvo sukurti tarpvalstybinę situaciją studentui išvykti studijuoti į kitą Sąjungos valstybę narę; taigi ši parama faktiškai ir teisiškai neatskiriamai susijusi su jam priklausančia Sąjungos piliečio teise laisvai judėti studijų tikslais, todėl jai neturėtų būti taikoma pagrindinių laisvių apribojimų (2005 m. sausio 27 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:62, 18 ir 20 punktai).



- 46 Išvadą, kad pareiškėja gali remtis SESV 20 ir 21 straipsniais, patvirtina ir jos prieštaravimas, pareikštas remiantis SESV 18 straipsniu. Atsižvelgiant į tai, kad SESV 20 ir 21 straipsniais bei Direktyva 2004/38 garantuojamų teisių srityje Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs studentams teisę naudojantis šiomis teisėmis remtis diskriminacija pagal SESV 18 straipsnį (2012 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija / Austrija*, C-75/11, EU:C:2012:605), ir vadovaujantis Teisingumo Teismo jurisprudencijoje priimta diskriminacijos dėl asociacijos („discrimination by association“) koncepcija (2015 m. kovo 12 d. generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *CHEZ Razpredelenie Bulgaria*, C-83/14, EU:C:2015:170; 2015 m. liepos 16 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimas *CHEZ Razpredelenie Bulgaria*, C-83/14, EU:C:2015:480), atrodo, kad pareiškėja galėjo tiesiogiai remtis SESV 18 straipsniu, kuris taikomas, kai byla *ratione materiae* patenka į SESV taikymo sritį, teigdama, kad dėl mokesstinės priemonės ji atsidūrė mažiau palankioje padėtyje dėl specialaus jos vaiko statuso pagal Sąjungos teisę, t. y. dėl naudojimosi teisėmis, tiesiogiai suteiktomis jam nacionalinės teisės aktais, kuriais įgyvendintas Reglamentas Nr. 1288/2013, SESV 20 straipsnio 2 dalies a punktu ir 21 straipsnio 1 dalimi bei Direktyvos 2004/38 7 straipsnio 1 dalies c punktu.
- 47 Tačiau po bylos C-75/11 Teisingumo Teismas šiek tiek pakeitė šį požiūrį 2016 m. birželio 2 d. Sprendime *Komisija / Nyderlandai* (C-233/14, EU:C:2016:396, 88-94 punktai), kuriame buvo nagrinėjamas šiek tiek panašus klausimas dėl „judančių“ studentų teisės į transporto išlaidų padengimą, konstatavęs, kad šios išlaidos yra „stipendijos“ plačiąja prasme, kurioms pagal Direktyvos 2004/38 24 straipsnio 2 dalį vienodo požiūrio principas netaikomas.
- 48 Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 2004/38 24 straipsnio 2 dalies tikslas buvo atleisti valstybes nares nuo pareigos suteikti užsienio studentams teisę į socialinę paramą ar stipendijas tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir savo piliečiams (o tai papildė šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytą sąlygą, pagal kurią reikalaujama, kad studentas turėtų pakankamai lėšų, kad netaptų našta priimančiosios valstybės narės socialinės paramos sistemai savo buvimo šalyje metu), panašu, kad Direktyvos 2004/38 24 straipsnio 2 dalis susijusi su pagal programą „Erasmus+“ iš Sąjungos biudžeto mokama parama studentų judumui, kurios tikslas kaip tik ir buvo panaikinti šioje direktyvoje nurodytus studentų judumo apribojimus, iš programos „Erasmus+“ išmokant studentui tam tikrą pinigų sumą prieš jam atvykstant į kitą valstybę narę ir netiesiogiai sumažinant našta tos valstybės socialinės paramos sistemai.
- 49 Todėl „stipendijos“ sąvoka Reglamente 1288/2013 net nevartojama. Šio reglamento 27 straipsnio 12 dalyje išvardytos Sąjungos lėšos, skirtos „dotacijoms negražintinų lėšų forma“. Valstybės narės turi labai ribotus įgaliojimus paramos pagal programą „Erasmus+“ srityje, nes ji mokama iš lėšų, kurias Komisija perveda administruoti nacionalinei agentūrai, kuri, administruodama šias lėšas, yra saistoma galiojančių Komisijos taisyklių dėl mėnesinės paramos dydžio arba pareigos ją gražinti. Todėl pastarąjį klausimą reglamentuoja ne nacionalinė teisė, o

tiesiogiai Komisijos reglamentas ir taisyklės, kurios nacionalinei agentūrai yra privalomos.

- 50 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, matyti, kad SESV 20 ir 21 straipsniai – atskirai arba kartu su SESV 18 straipsniu – pareiškėjos atveju galėtų būti taikomi.

2. *Ar yra kliūčių teisei laisvai judėti (studentų judumui), kaip tai suprantama pagal SESV 20 ir 21 straipsnius?*

- 51 Teisingumo Teismas teigia, kad nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi ja naudotis laikydamosi Sąjungos teisės. Ši kompetencija neleidžia joms imtis priemonių, prieštaraujančių SESV garantuojamoms judėjimo laisvėms, įskaitant mokesčines priemones, atgrasančias asmenis nuo naudojimosi joje garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis (2019 m. spalio 24 d. Sprendimo *Belgijos valstybė*, C-35/19, EU:C:2019:894, 31 ir 34 punktai; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija*, C-253/09, EU:C:2011:795, 42 punktas). Šios priemonės gali būti kliūtis teisei laisvai judėti, net jeigu jos suformuluotos akivaizdžiai neutraliai, nepriklausomai nuo atitinkamo asmens pilietybės (2006 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, 15 punktas).
- 52 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nacionalinės mokesčių teisės aktai, kuriais Sąjungos piliečiui neleidžiama atskaityti mokesčio dėl to, kad jis pasinaudojo teise laisvai judėti, yra priemonės, kuriomis ribojama SESV 21 straipsnyje nurodyta teisė laisvai judėti (2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kohll ir Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, 44 punktas).
- 53 Studentų judumo kontekste nustatyta, kad tuo atveju, kai valstybė narė paramos studijoms sistemą sureguliuoja taip, kad kitoje valstybėje narėje studijuojantys studentai gyja teisę į šią paramą, ji tuo pačiu turi užtikrinti, kad šios paramos suteikimo sąlygos nepagrįstai neapribotų SESV 21 straipsnyje nustatytos teisės laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje (2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Prinz ir Seeberger*, C-523/11 ir C-585/11, EU:C:2013:524, 30 punktas; 2013 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elrick*, C-275/12, EU:C:2013:684, 25 punktas), ir negali, taikydama teisės nuostatas, dėl kurių atsiranda papildomų kliūčių ir išlaidų, susijusių su išvykimu iš kilmės valstybės, atgrasyti gyventojų nuo išvykimo iš jos mokytis kitoje valstybėje narėje (2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Morgan ir Bucher*, C-11/06 ir C-12/06, EU:C:2007:626, 30 punktas). Ši išvada grindžiama tuo, kad judumas švietimo ir mokymo srityje yra neatsiejama laisvo asmenų judėjimo dalis ir vienas iš pagrindinių Sąjungos veiksmų tikslų, grindžiamų SESV 165 straipsnio 2 dalies antra įtrauka (2012 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-542/09, EU:C:2012:346, 71 punktas).
- 54 Šiuo atveju pareiškėjos vaikas nebuvo atgrasytas nuo galimybės pasinaudoti programos „Erasmus+“ teikiamomis studentų judumo priemonėmis ir SESV 20 ir 21 straipsniuose nustatytomis teisėmis akivaizdžiai dėl to, kad nei pareiškėja, kuri jį išlaikė pagal *Ustav* (Konstitucija) 64 straipsnį ir taikytino *Obiteljski zakon*

(Šeimos įstatymas) 290 straipsnio 1 dalį, nei pats studentas negalėjo numatyti ginčijamo mokesčio vertinimo prieš jam išvykstant studijuoti į Suomiją.

55 Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši aplinkybė galėtų būti nereikšminga nustatant, ar egzistuoja kliūtis teisei laisvai judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje pagal SESV 20 ir 21 straipsnius. 2015 m. vasario 26 d. Sprendime *Martens* (C-359/13, EU:C:2015:118, 26 ir 32 punktai) Teisingumo Teismas nurodė, kad „šiuo atžvilgiu neturi reikšmės aplinkybė, kad praėjo daug laiko nuo to momento, kai pareiškėja <...> pasinaudojo teisėmis laisvai judėti“. Toje byloje taip pat buvo praėjęs tam tikras laiko tarpas nuo pasinaudojimo teise laisvai judėti iki kliūtis šiai teisei sudarymo vien dėl pasinaudojimo ja fakto.

3. *Ar yra skirtingas (mažiau palankus) požiūris panašiose situacijose – galimi lygybės principo (diskriminacijos draudimo) taikymo būdai šioje byloje?*

56 Kalbant apie prielaidą, kad mokesčių mokėtojo padėtis yra mažiau palanki dėl pasinaudojimo SESV 20 ir 21 straipsniuose garantuojamomis teisėmis, pažymėtina, kad sunku rasti palyginamąją grupę (atskaitos tašką), su kuria būtų galima palyginti pareiškėjos padėtį.

57 Pareiškėja pirmiausia teigia, kad ji buvo diskriminuojama, palyginti su „kitais pagal darbo sutartį dirbančiais darbuotojais“, o vėliau – kad buvo diskriminuojama, palyginti su Kroatijos mokesčių mokėtojais, kurių išlaikomi vaikai pagal programą „Erasmus+“ studijavo vadinamosiose trečiosios grupės šalyse, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos, kaip jas apibrėžė Komisija, yra mažesnės, nes tokiu atveju ji nebūtų praradusi teisės į ginčijamą neapmokestinamąją sumą dėl to, kad avansas už paramą studentų mobilumui nebūtų viršijęs ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatytos ribos.

58 Atrodo, kad tokiais mokesčių teisės aktais valstybės narės galėtų skatinti studentų judumą tik į tas šalis, kurių vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės ir kurios dalyvauja programoje „Erasmus+“, t. y. šalis, kuriose mokesstinis vertinimas (bendros išvykimo studijuoti išlaidos) būtų palankesnis. Studentų, kurių studijų išlaidas apmoka juos išlaikantys tėvai, atveju tokia mokesčių teisės nuostata galėtų apriboti ne tik studentų teisę išvykti iš savo gyvenamosios šalies studijų tikslais, bet ir studentų judumą Sąjungoje tik į tam tikras valstybes nares. Tai gali prieštarauti Reglamento Nr. 1288/2013 18 straipsnio 7 dalyje nurodytai rekomendacijai dėl programos „Erasmus+“ priemonių neutralumo įvairių valstybių narių švietimo sistemų atžvilgiu.

59 Vis dėlto neatrodo, kad pareiškėjos padėtis būtų panaši į pajamų mokesčio mokėtojų Kroatijoje, kurių vaikai studijavo programoje „Erasmus+“ dalyvaujančiose valstybėse, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės, padėtį, bent jau ne taip, kaip nurodyta skunde.

60 Jeigu būtų sutinkama su tuo, kad, siekiant įvertinti nediskriminavimo principo pažeidimą, pareiškėja turėtų būti lyginama su mokesčių rezidentais, kurių vaikai studijavo programoje „Erasmus+“ dalyvaujančiose valstybėse, kuriose vidutinės

pragyvenimo išlaidos yra mažesnės, būtų ignoruojamas esminė mažiau palankaus požiūrio į pareiškėją aplinkybė, kurią ji ir toliau aiškiai nurodo, t. y. tai, kad jos vaikas studijavo Suomijoje, kur pragyvenimo išlaidos yra didesnės nei Kroatijoje, kur pareiškėja gauna pajamų savo vaikui išlaikyti. Be to, teiginys, kad ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse numatyta riba netaikoma, nebūtų teisingas, jeigu šalutinės bylos aplinkybės būtų bent šiek tiek kitokios (pavyzdžiui, jeigu avansas ir likusi šios paramos dalis, nors ir dalimis, būtų išmokėta vienais mokestiniais metais). Todėl toks atskaitos taškas būtų susijęs tik su šalutiniais bylos aspektais, nesusijusiais su pareikštų prieštaravimų esme, ir neapimtų objektyvių, lengvai nustatomų elementų (EŽTT patariamąsios nuomonės 68-69 punktai; 2016 m. sausio 26 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvados *Komisija / Nyderlandai*, C-233/14, EU:C:2016:50, 105 punktas).

- 61 Toliau reikia sutikti su teismų išvada, kad pareiškėja negali būti prilyginama vaiko tėvui, gaunančiam socialinę paramą (kaip ji suprantama pagal ZPD/04 36 straipsnio 5 dalį), dėl ko toks mokesčių mokėtojas nepraranda teisės į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką. Pagal nacionalinę teisę socialinė parama mokama pažeidžiamoms socialinėms grupėms (pavyzdžiui, dėl materialinės padėties ar negalios) priklausantiems asmenims. Parama judumui pagal programą „Erasmus+“, kuria pasinaudojo pareiškėjos vaikas, teikiama visiems studentams, nepriklausomai nuo jų ar jų tėvų finansinės padėties.
- 62 Be to, faktas yra tas, kad tuo atveju, kai bet kurios iš ZPD/04 10 straipsnyje nurodytų neapmokestinamųjų išmokų išmokėjimas viršija ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatytą ribą, prarandama teisė į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą šeimos narį. Tai galėtų reikšti, kad iš tiesų nėra skirtingo požiūrio į panašias situacijas remiantis iš Sąjungos teisės kylančiomis teisėmis, nes paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ mokestinis vertinimas šiuo požiūriu yra toks pat kaip ir bet kurių kitų išlaikomų šeimos narių pajamų.
- 63 Vis dėlto šiuo klausimu kyla abejonių, nes, kaip nurodo pareiškėja, nė vienos iš ZPD/04 10 straipsnyje nurodytų neapmokestinamųjų pajamų neturi konkretaus tikslo skatinti studentų judumą Sąjungoje, kuris pagal SESV 165 straipsnio 2 dalies antrą įtrauką yra vienas iš pagrindinių Sąjungos veiksmų tikslų, taip pat jos nėra priemonė, kuria įgyvendinamas Reglamentas Nr. 1288/2013, kurio pagrindinis tikslas – sukurti tarpvalstybinę situaciją ir sudaryti sąlygas naudotis teise laisvai judėti studijų tikslais pagal SESV 20 straipsnio 2 dalies a punktą, 21 straipsnio 1 dalį ir Direktyvos 2004/38 7 straipsnio 1 dalies c punktą.
- 64 Būtent dėl šios priežasties nacionalinės stipendijos ar kitos studentams ir moksleiviams skiriamo finansavimo formos, kurios skiriamos nepriklausomai nuo to, kur studentas studijuos, ir įvairiais tikslais, taip pat iš Sąjungos biudžeto skiriamos kitos negražintinos (arba gražintinos) lėšos, kurios išmokamos galutinio gavėjo valstybėje narėje ir kuriomis nesiekama pasinaudoti SESV garantuojama Sąjungos piliečių pagrindine teise laisvai judėti, skiriasi nuo paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“.



- 65 Todėl atrodo, kad pareiškėjos padėtis nėra panaši į bet kurio kito pajamų mokesčio mokėtojo Kroatijoje padėtį; iš tiesų ji skiriasi nuo visų kitų.
- 66 Atrodo, kad šiuo atveju diskriminacijos patikrinimas susijęs ne su tuo, ar buvo pažeista pareiškėjos teisė į tai, kad į ją būtų žiūrima taip pat, kaip ir į kitus panašioje padėtyje esančius asmenis, o su tuo, ar buvo pažeistas reikalavimas, kad valstybė skirtingai žiūrėtų į asmenis, kurių padėtis iš esmės skiriasi.
- 67 Kitaip tariant, esminis klausimas, į kurį šiuo atveju turėtų atsakyti diskriminacijos patikrinimas, yra tai, ar pagal mokesčių teisės nuostatą, atsižvelgiant į Sąjungos teisės suteiktą specialų pareiškėjos išlaikomo vaiko statusą, pareiškėja turėtų būti vertinama kitaip nei pajamų mokesčio mokėtojai Kroatijoje, kurių išlaikomi vaikai nepasinaudojo studentų teise judėti Sąjungoje.
- 68 Siekiant įvertinti, ar pareiškėja atsidūrė mažiau palankioje padėtyje, palyginti su nurodyta palyginamąja grupe, reikia remtis jos teiginiais dėl judumo krypties iš Kroatijos į Suomiją, kurią Komisija priskyre prie programoje „Erasmus+“ dalyvaujančių pirmosios grupės šalių, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės. Remiantis Komisijos parengtais 2014, 2015 ir 2017 m. programos „Erasmus+“ vadovais, tuo metu, kai pareiškėjos vaikas pasinaudojo mobilumu Suomijoje, Kroatija buvo priskirta prie programoje dalyvaujančių valstybių grupės, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos buvo vidutinio dydžio, o jau 2017 m. Europos Komisija ją priskyre prie programoje dalyvaujančių valstybių grupės, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės.
- 69 Ir nors gali atrodyti, kad pareiškėja skundžiasi tuo, jog mažiau palankus požiūris jai taikomas dėl *de facto* skirtumo, *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) pažymi, kad šis „*de facto* skirtumas“ yra kodifikuotas Reglamento Nr. 1288/2013 18 straipsnio 7 dalyje kaip teisės norma. Įgyvendindama šią nuostatą Komisija, remdamasi šio reglamento 36 straipsnio 3 dalimi, parengė formules, pagal kurias nustatomas mėnesinės paramos studentų judumui dydis, atsižvelgiant į vidutines pragyvenimo išlaidas ir judumo kryptį tarp kiekvienai iš trijų grupių priskirtų šalių. Akivaizdu, kad šioms grupėms nustatyti intervalai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota paramos pareiškėjos vaikui suma, palyginti su intervalais, kuriuos Komisija nustatė socialiai remtinoms grupėms, neatspindi realių studentų judumo išlaidų.
- 70 Todėl galbūt reikėtų manyti, kad išlaikomų studentų, kurie naudojami judumo galimybe ir iš valstybės narės, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės arba vidutinio dydžio, išvyksta į valstybę narę, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės, tėvai (kaip pareiškėjos atveju) yra ypač nepalankioje padėtyje, kiek tai susiję su jų vaiko išlaikymo išlaidomis, ne tik palyginti su tėvais, kurių vaikai nepasinaudojo programos „Erasmus+“ priemonėmis ir liko studijuoti savo valstybėje, taigi ir neturėjo su judumu susijusių išlaidų, bet ir palyginti su tėvais, kurių išlaikomi vaikai pasinaudojo programos „Erasmus+“ priemonėmis toje pačioje programos reikmėms apibrėžtoje šalių, kuriose pragyvenimo išlaidos yra panašios, grupėje, ypač



palyginti su tais tėvais, kurių vaikai pasinaudojo judumo galimybėmis, išvykdami iš valstybės, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės arba vidutinio dydžio, į valstybę, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės.

- 71 Dėl minėtų priežasčių atrodo, kad dėl iš pažiūros neutralių ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatų pareiškėja atsiduria mažiau palankioje padėtyje, palyginti su Kroatijos mokesčių mokėtojais, kurių išlaikomi vaikai gavo ZPD/04 10 straipsnyje nurodytų kitų neapmokestinamųjų pajamų, viršijančių ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatytą ribą, tačiau nepasinaudojo programos „Erasmus+“ teikiamomis studentų judumo priemonėmis valstybėse narėse, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos, kurias pagal Reglamento Nr. 1288/2013 18 straipsnio 7 dalį nustatė Komisija, yra didesnės.

*4. Ar tai, kad pareiškėja atsiduria mažiau palankioje padėtyje, galima pateisinti konkrečiu teisėtu tikslu?*

- 72 Viešosios valdžios institucijų sprendimai, kuriais įpareigojama sumokėti mokesť, yra naudojimosi nuosavybe kontrolės priemonės, kurių teisėtas tikslas – užtikrinti mokesčių mokėjimą (*Ustav* (Konstitucija) 51 straipsnio 1 dalis, EŽTK Protokolo Nr. 1 1 straipsnio 2 dalis), o pasirinkdama priemones šiam tikslui pasiekti valstybė narė turi didelę diskreciją.
- 73 Ginčijamu mokestiniu sprendimu ne įgyvendinama pareiškėjai naudinga socialinės politikos priemonė, bet iš jos atimama teisė į ZPD/04 36 straipsnio 2 dalyje numatytą neapmokestinamąją sumą, garantuojamą visiems vaikus išlaikantiems mokesčių mokėtojams; ši teisė atspindi konstitucinį mokesčių sistemos lygybės ir teisingumo principą ir ja siekiama teisėto tikslo pašalinti socialinius ir materialinius vidutinių pajamų ir išlaidų skirtumus tarp vaikus išlaikančių mokesčių mokėtojų ir mokesčių mokėtojų, kurie vaikų išlaikymo išlaidų neturi (2012 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-542/09, EU:C:2012:346, 57 punktą).

- 74 Todėl *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) turi pripažinti, kad nagrinėjamu atveju taikytinų ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatos turi iš esmės teisėtą tikslą, kurio esmė yra tai, kad įstatymų leidėjas, vadovaudamasis racionalaus ribotų valstybės išteklių valdymo principu, teisės į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už išlaikomą vaiką nesuteikia mokesčių mokėtojams, kurių išlaikomi vaikai mokestiniais metais gauna tam tikrą pajamų sumą, dėl kurios, įstatymų leidėjo nuomone, vaikas gali prisidėti prie savo išlaikymo iš savo pajamų ir sumažinti tėvų išlaidas, kitaip nei mokesčių mokėtojais, kurių vaikai negauna jokių pajamų arba gauna nedideles pajamas, todėl gali būti išlaikomi tik iš tėvų pajamų.

*5. Ar aptariama mokestinė priemonė buvo būtina šiam teisėtam tikslui pasiekti ir ar ji yra pateisinama (proporcinga) Sąjungos teisės požiūriu?*

- 75 Nacionalinės teisės aktai, kuriais ribojama SESV 21 straipsnyje nustatyta teisė laisvai judėti studijų tikslais, apsunkindami SESV 165 straipsnio 2 dalies antroje įtraukoje nurodyto tikslo – skatinti studentų judumą – įgyvendinimą arba

- „bausdami“ Sąjungos pilietį už tai, kad šis pasinaudojo šiomis teisėmis, gali būti pateisinami tik jeigu jie grindžiami objektyviais bendrojo intereso pagrindais, nesusijusiais su atitinkamų asmenų pilietybe, ir yra proporcingi teisėtam tikslui, kurio siekiama nacionalinės teisės aktais, todėl turi būti tinkami siekiamam teisėtam tikslui įgyvendinti ir negali viršyti to, kas būtina jam pasiekti.
- 76 Dėl nacionalinės teisės aktų, reglamentuojančių neapmokestinamąsias mokesčių sumas rezidavimo vietos valstybėje, buvo nustatytas principas, kad gyvenamosios vietos valstybė narė, kaip mokesčių mokėtojo asmeninių ir turtinių interesų centras, privalo suteikti mokesčių lengvatas, atleidimus nuo mokesčių ir neapmokestinamąsias sumas, susijusias su jo asmenine ar šeimine padėtimi, nes ta valstybė gali geriausiai įvertinti jo asmeninį mokesčių pajėgumą, atsižvelgdama į visas jo pajamas, taip pat asmeninę ir šeimines padėtis. Vis dėlto, nepaisant to, mokesčių teisės nuostatos, kuriomis ribojama teisė laisvai judėti, gali būti pateisinamos tik esant toms pačioms proporcingumo sąlygoms, kurios jau buvo nurodytos pirmiau (2021 m. liepos 15 d. Sprendimo *Belgijos valstybė (Mokesčių lengvatų gyvenamosios vietos valstybėje narėje praradimas)*, C-241/20, EU:C:2021:605, 25-27, 33 punktai).
- 77 Jau konstatuota, kad ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatos sudarė kliūtį pasinaudoti programos „Erasmus+“ judumo priemonėmis, t. y. išvykti iš gyvenamosios vietos valstybės narės siekiant apsigyventi kitoje valstybėje narėje mokymosi tikslais, ir vien dėl šios priežasties atėmė iš pareiškėjos teisę į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą studentą bei įpareigojo ją sumokėti mokesčių, neatsižvelgiant į tai, kad studentas studijų tikslais apsigyveno valstybėje narėje, kuri, remiantis Reglamento Nr. 1288/2013 18 straipsnio 7 dalimi, buvo priskirta prie programoje dalyvaujančių šalių, kuriose vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės. Iš to matyti, kad šios nuostatos nėra neutralios mokesčių atžvilgiu nei dėl išlaikomo studento teisės apsispręsti išvykti iš gyvenamosios vietos valstybės siekiant studijuoti kitoje valstybėje narėje, nei dėl apsigyvenimo vietos valstybės (priimančiosios valstybės) laisvo pasirinkimo studijų tikslais, atsižvelgiant į studentų judumo (judėjimo) kryptį Sąjungoje tarp įvairių programoje „Erasmus+“ dalyvaujančių šalių grupių, kurias nustatė Komisija. Todėl atrodo, kad pirmoji sąlyga – mažiau palankaus požiūrio dėl pilietybės nebuvimas – nebuvo įvykdyta (2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Morgan ir Bucher*, C-11/06 ir C-12/06, EU:C:2007:626, 38 ir 41 punktai).
- 78 ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalių taikymas yra tinkamas pirmiau nurodytam teisėtam tikslui pasiekti, tačiau kyla klausimas, ar šiuo konkrečiu atveju jis yra būtinas šiam tikslui pasiekti.
- 79 ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatyta riba, kurios neapmokestinamosios pajamos negali viršyti, kad vienas iš tėvų neprarastų teisės į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą vaiką, neleidžiant patikrinti jo asmeninės ir šeimines padėties. Be to, atmetama galimybė, kad ši riba būtų nustatyta pagal pareiškėjai jau suteiktą teisę į didesnę neapmokestinamąją sumą, apie kurią kalbama ZPD/04 54 straipsnyje, taikomame II grupei priskirtų remiamų Kroatijos teritorijų

rezidentams. Taigi šis straipsnis grindžiamas fiksuotu kriterijumi, kuriuo neatsižvelgiama į skirtumus tarp įvairių mokesčių mokėtojų kategorijų, o tai prieštarauja nustatytam tikslui, kurio siekiama ZPD/04 36 straipsnio 2 dalimi, pagal kurią teisė į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą vaiką suteikiama siekiant pašalinti socialinę ir materialinę mokesčių mokėtojų nelygybę.

- 80 Dėl ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatytos fiksuotos ribos taip pat tampa neįmanoma atsižvelgti į išlaikomo studento judumo kryptį, t. y. į tai, kad pareiškėjos vaikas pasinaudojo judumo priemone „Erasmus+“ dalyvaujančioje šalyje, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės nei Kroatijoje, kurioje jis paprastai gyvena ir studijuoja.
- 81 Nepaisant to, kad parama studentų judumui pagal programą „Erasmus+“, nustatyta pagal šios programos taisykles, negali padengti faktinių Kroatijos studento išvykimo studijuoti į Suomiją išlaidų, Kroatijos mokesčių mokėtojai, kurių vaikai nusprendė pasinaudoti judumo priemone valstybėje, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės, praranda teisę į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą vaiką, nors akivaizdu, kad jie turėjo patirti didesnių vaiko išlaikymo išlaidų nei tuo atveju, jeigu vaikas būtų likęs studijuoti Kroatijoje. Tai gali reikšti, kad nustatyta mokesčių našta yra neproporcinga.
- 82 Todėl kyla abejonių, ar aptariama mokesstinė priemonė galėjo būti būtina siekiant nacionalinės teisės siekiamo teisėto tikslo – nesuteikti šios teisės į neapmokestinamąją sumą išlaikomų vaikų tėvams tais atvejais, kai vaikai patys gavo neapmokestinamųjų pajamų, dėl kurių sumažėjo su vaiko išlaikymu susijusios tėvų išlaidos (sumažėjo jų pareigų našta).
- 83 Palyginus šio teisėto tikslo svarbą su SESV 165 straipsnio 2 dalies antroje įtraukoje nurodyto tikslo skatinti studentų judumą svarba, reikia pažymėti, kad, nepaisant paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ konkretaus kvalifikavimo ZPD/04 10 straipsnio 20 punkte, kuriame minimas teisėtas tikslas – judumas studijų tikslais pagal SESV 165 straipsnio 2 dalies antrą įtrauką, ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalyse neleidžiama šios paramos, kiek tai susiję su teise į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą studentą, vertinti kitaip nei kokių nors kitų pajamų.
- 84 Atrodo, kad ir dėl SESV 165 straipsnio 2 dalies antros įtraukos kyla abejonių, ar ši mokesstinė priemonė būtų buvusi būtina, jeigu mokesčių administratorius, prieš atsisakydamas suteikti aptariamą teisę į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą studentą, kuris pasinaudojo programos „Erasmus+“ judumo priemone valstybėje, kurioje vidutinės pragyvenimo išlaidos yra didesnės, kaip ir ankstesniais mokesčiais metais būtų ėmęs pajamų mokesčio avansą, darydamas prielaidą, kad pareiškėja naudojasi teise į bazinės neapmokestinamosios sumos padidinimą už šį vaiką, tarsi jis būtų studijavęs Kroatijoje, kur studijų išlaidos ir vidutinės pragyvenimo išlaidos yra mažesnės nei Suomijoje.

- 85 Panašu, kad pareiškėjos argumentus dėl aptariamoms mokestinėms priemonėms neproporcingumo patvirtina *Vlada* (Vyriausybė) ir *Hrvatski sabor* (Kroatijos parlamentas) sprendimai, kad pagal ZPD/16 išlaikomo vaiko pajamų riba būtų netaikoma paramai studentų judumui pagal programą „Erasmus+“. *Vlada* (Vyriausybė) tai pagrindė kliūtimis judumui, kurios ypač neproporcingai paveikė studentus iš pažeidžiamų socialinių grupių, ir siekiu geriau panaudoti judumo programas švietimui Sąjungoje.
- 86 Vis dėlto pareiškėjos atveju ginčytinas klausimas yra tai, kad, kaip teisingai nurodo teismai, jie negali atgaline data taikyti ZPD/16 jos prievolei sumokėti pajamų mokestį ir vietinį pajamų mokesčio priedą už 2014 m.
- 87 Nors *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) savo jurisprudencijoje tam tikrose konkrečiose bylose yra išaiškinęs, kad teismai gali ir turi taikyti naują įstatymą atgaline data, jeigu konstitucinių teisių ir laisvių pažeidimą galima ištaisyti taikant pareiškėjui palankesnę įstatymą, ši byla į jas nepanaši.
- 88 Iš tiesų įpareigojimas taikyti naują nuostatą atgaline data keltų pavojų pagrindiniams nacionalinės mokesčių sistemos principams, kurie neabejotinai būdingi ir kitų valstybių narių mokesčių sistemoms, t. y. principui, pagal kurį mokestinei prievolei nustatyti taikomos mokesčių teisės nuostatos, galiojusios tuo metu, kai susiklostė su mokesčiais susijusios aplinkybės, ir principui, pagal kurį mokestinė prievolė nustatoma ir mokestinė skola apskaičiuojama už mokestinius laikotarpius, apimančius vienus kalendorinius metus.
- 89 Nors pareiškėjos teisės, garantuojamos *Ustav* (Konstitucija) 48 straipsnio 1 dalyje ir EŽTK Protokolo Nr. 1 1 straipsnyje, negali būti ginamos taikant mokesčių teisės nuostatą atgaline data, toks rezultatas – atsižvelgiant į tai, kad visi jos teiginiai dėl aptariamoms mokestinėms priemonėms neproporcingumo bet kuriuo atveju yra grindžiami Sąjungos teisės aiškinimu, ketinimais ir tikslais, – galėtų būti pasiektas tik Teisingumo Teismui priėmus prejudicinį sprendimą, kuriuo remdamasis nacionalinis teismas būtų įpareigotas netaikyti ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalių nuostatų, kuriomis grindžiama aptariama mokestinė priemonė.
- 90 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) užduoda pirmąjį prejudicinį klausimą, į kurį Teisingumo Teismas gali pateikti naudingą atsakymą dėl pareiškėjos teiginių apie *Ustav* (Konstitucija) 14 straipsnio ir 48 straipsnio 1 dalies pažeidimus, kiek tai susiję su Sąjungos teisės taikymu, esmės.
- B) GINČIJAMI KLAUSIMAI, SUSIJĘ SU GALIMU REGLAMENTO NR. 883/2004 TAIKYMU**
- 91 Kadangi pareiškėja ginčija teisės į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą vaiką, kuris gyveno kitoje valstybėje narėje, praradimą, jos byla *ratione materiae* iš esmės patenka į Reglamento Nr. 883/2004 taikymo sritį.

- 92 Vis dėlto 2022 m. birželio 16 d. Sprendimas *Komisija / Austrija (Išmoky šeimai indeksavimas)* (C-328/20, EU:C:2022:468) buvo susijęs su mokesčio kreditais už Austrijoje dirbančių darbuotojų migrantų, kurių vaikai gyvena kitose valstybėse narėse, išlaikomus vaikus. Nagrinėjamu atveju situacija yra priešinga, nes išlaikomas vaikas naudojosi teise laisvai judėti ir gyventi kitoje valstybėje narėje, o pareiškėja nėra asmuo, kuris naudojasi laisvo judėjimo teise pagal SESV 21 arba 45 straipsnį.
- 93 Be to, atrodo, kad 2022 m. spalio 13 d. Sprendime *DN (Šeimos išmoky susigrąžinimas)* (C-199/21, EU:C:2022:789, 33-38 punktai), susijusiame su mokesčio kreditu už vaiką, kuris studijavo kitoje valstybėje narėje, buvo laikomasi nuomonės, kad taikant Reglamento Nr. 883/2004 67 straipsnį nėra lemiamai tai, ar asmuo, kuris remiasi jo taikymu, anksčiau pasinaudojo teise laisvai judėti; yra lemiamai tik tai, kad teisė į šeimos išmoką, jeigu ja anksčiau nebuvo pasinaudota, gali būti suteikta pagal valstybės narės, kuri yra kompetentinga ją mokėti, teisės aktus. Nagrinėjamoje byloje pareiškėja šia teise pasinaudojo ankstesniais mokesčiais laikotarpiais ir ši teisė vis dar gali būti suteikta už 2014 m. mokesčių laikotarpį, jeigu pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad būtų atsisakoma taikyti ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalis.
- 94 Vis dėlto taip pat matyti, kad naudojimasis teise į šeimos išmokas, apie kurią kalbama ankstesniame šio prašymo punkte nurodytame sprendime, priklausė nuo to, ar asmuo, kuris remiasi Reglamento Nr. 883/2004 taikymu, gauna pensiją iš dviejų kompetentingų valstybių narių. Nagrinėjamoje byloje, kiek tai susiję su paramos studentų judumui pagal programą „Erasmus+“ mokėjimu, pažymėtina, kad nors ši parama išleidžiama valstybėje narėje, kurioje studijuojama, tačiau pagal Komisijos kriterijus ji mokama tik išlaikomo studento kilmės šalyje, kurioje gyvena ir jo tėvai. Be to, pareiškėja savo apmokestinamąsias pajamas gauna tik Kroatijoje.
- 95 Taip pat pažymėtina, kad Reglamento Nr. 883/2004 2 straipsnyje, kuriame nustatyti „asmenys, kuriems taikomas šis reglamentas“, nenumatyta sąlyga gyventi kitoje valstybėje narėje, kuri nėra kilmės valstybė, arba prieš tai pasinaudoti laisvo judėjimo teise. Nurodyta tik tai, kad šis reglamentas „taikomas valstybės narės piliečiams, <...> kuriems yra ar buvo taikomi vienos ar daugiau valstybių narių teisės aktai, bei jų šeimos nariams <...>“. Šio reglamento 1 straipsnio a punkte, kuriame apibrėžta sąvoka „darbas pagal darbo sutartį“, taip pat nenumatyta reikalavimų dėl darbo pagal darbo sutartį atlikimo vietos, tik nurodyta, kad sąvoka „darbas pagal darbo sutartį“ yra „bet kuri veikla arba statusas, laikomi tokiais pagal tos valstybės narės, kurioje verčiamasi šia veikla arba egzistuoja šis statusas, socialinės apsaugos įstatymus“.
- 96 Taigi pareiškėja yra asmuo, kuris dirba pagal darbo sutartį, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 883/2004 1 straipsnio a punktą; kuris pasinaudojo teise į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą vaiką, kuri yra išmoka šeimai, kaip tai suprantama pagal šio reglamento 1 straipsnio z punktą; kuriam taikomi bent vienos valstybės narės teisės aktai, kaip tai suprantama pagal šio reglamento



2 straipsnį; ir kuris prašo suteikti teisę į neapmokestinamąją sumą už išlaikomą šeimos narį, kurią jai buvo atsisakyta suteikti dėl to, kad buvo išmokėta parama, susijusi su gyvenimu kitoje valstybėje narėje, kaip tai suprantama pagal šio reglamento 67 straipsnį.

- 97 Todėl gali būti, kad šios nuostatos suformuluotos pakankamai plačiai, kad pareiškėjos atvejis galėtų patekti į Reglamento Nr. 883/2004 taikymo sritį, o jo 67 straipsnis – būti aiškinamas taip, kad pareiškėjai turi būti suteikta teisė į neapmokestinamąją sumą ir už vaiką, kuris pasinaudojo programos „Erasmus+“ judumo priemonėmis ir gyveno kitoje valstybėje narėje studijų tikslais, tarsi ji nebūtų pasinaudojusi šiomis priemonėmis.
- 98 Jeigu būtų galima sutikti su tokiu aiškinimu, neberekėtų atlikti viso SESV 18, 20 ir 21 straipsniuose numatytos kliūtis „Erasmus+“ studentų teisei laisvai judėti proporcingumo (ir diskriminuojančio poveikio) patikrinimo, kaip minėta pirmiau, nes šis aiškinimas leistų skiriant išmokas šeimai „nieko nebausti vien dėl to, kad jis ar jo šeimos narys pasinaudojo teise laisvai judėti“, kurią garantuoja SESV. Taip Reglamento Nr. 883/2004 taikymo sritis būtų suderinta su SESV taikymo sritimi ir jos tikslais.
- 99 Reikia pažymėti, kad socialinės apsaugos sistemų koordinavimo reglamentai taikomi ir studentams, kaip apdraustiesiems bent vienoje valstybėje narėje. Jeigu būtų nuspręsta, kad Reglamentas Nr. 883/2004 pagal jo 2 straipsnį taikomas tik asmenims, kurie anksčiau pasinaudojo kokia nors SESV garantuojama judėjimo laisve, tuomet pareiškėjos vaikas yra asmuo, kuriam taikomas reglamentas, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, o pareiškėjai reglamentas galėtų būti taikomas kaip asmens, kuris pasinaudojo judėjimo laisve, šeimos narei.
- 100 Šiuo atžvilgiu galima pažymėti, kad jau 1992 m. liepos 16 d. Sprendime *Hughes* (C-78/91, EU:C:1992:331, 25-28 punktai) buvo nuspręsta, kad asmens, pasinaudojusio laisvo judėjimo teise, šeimos narys gali pasiremti išmokų šeimai apsauga savo gyvenamosios vietos valstybėje pagal 1971 m. birželio 14 d. Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 1408/71 dėl socialinės apsaugos sistemų taikymo pagal darbo sutartį dirbantiems asmenims ir jų šeimos nariams, judantiems Bendrijoje (OL L 149, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 5 sk., 1 t., p. 35), kuris buvo Reglamento Nr. 883/2004 pirmtakas, net jei šeimos narys asmeniškai nepasinaudojo laisvo judėjimo teise ir nuolat gyveno savo pilietybės valstybėje narėje.
- 101 Vis dėlto šioje byloje ginčytinas klausimas yra tai, ar pareiškėja, kaip toks šeimos narys, negali, kaip nurodyta minėtame 1992 m. liepos 16 d. Sprendime *Hughes*, kildinti „išvestinės teisės“ į išmokas šeimai iš išlaikomo studento, kaip asmens, pasinaudojusio laisvo judėjimo teise, teisės į išmokas šeimai. Vienintelis būdas nustatyti tokią „išvestinę teisę“ yra atsižvelgti į tai, kad pagal ZPD/04 10 straipsnio 20 punktą parama judumui pagal programą „Erasmus+“ nebuvo apmokestinama išlaikomo studento, kuris pasinaudojo teise laisvai judėti, atveju, todėl ši teisė turėtų išlikti mokesčių atžvilgiu neutrali ir išlaikomo studento tėvui

ar motinai; taigi pareiškėjai turėtų būti netaikomos ZPD/04 36 straipsnio 1 ir 4 dalys, kiek tai susiję su neapmokestinamąja suma už išlaikomą studentą.

- 102 Tuo pačiu taip pat atrodo, kad pagal Reglamento Nr. 883/2004 67 straipsnio nuostatos prasmę nereikalaujama, kad tam tikros teisės į šeimos išmokas asmeniui būtų suteiktos kaip teisės, „išvestos“ iš kurių nors kitų teisių, suteiktų jam ar jo šeimos nariui naudojantis tam tikra judėjimo laisve; veikiau šioje nuostatoje iš tiesų yra įtvirtinta „negatyvioji“ teisė į jo įgytų teisių gerbimą, tarsi nei jis, nei jo šeimos nariai nebūtų pasinaudoję SESV garantuojama teise laisvai judėti.
- 103 Taigi, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad šiuo atveju taikytinas Reglamentas Nr. 883/2004 (nors *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) dėl to kyla abejonių), teikiamas antrasis prejudicinis klausimas.
- 104 Dėl šio prašymo priimtino prejudicinio sprendimo tikslais prašymo priede pateiktos *Upravni sud u Osijeku* (Osijeko administracinis teismas) ir *Ustavni sud* (Konstitucinis Teismas) bylų kopijos.

DARBINIS VERTINIMAS