

Zadeva C-277/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

28. april 2023

Predložitveno sodišče:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Hrvaška)

Datum predložitvene odločbe:

18. april 2023

Vlagateljica ustavne pritožbe:

E. P.

Druga stranka v postopku:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopak

Predmet iz postopka v glavni stvari

Ustavna pritožba, ki jo je hrvaška državljanica, E. P., vložila, med drugim, proti odločbi Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (davčna uprava ministrstva za finance Republike Hrvaške), s katero ji je ta organ obveznost plačila dohodnine in dodatnega davka za leto 2014 odmeril tako, da ji ni priznal osebne olajšave za otroka, A. B., kot vzdrževanega družinskega člana, ki je kot študent uresničeval pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici zaradi izobraževanja ter je v okviru akademskega leta 2014/2015 od finske univerze Y dobil pomoč za mobilnost študentov iz nepovratnih sredstev v okviru programa Erasmus+ za prebivanje v času dodiplomskega študija v drugi državi članici Unije, in sicer v Republiki Finski, v znesku, ki presega najvišji dovoljeni prag, ki je s hrvaškimi predpisi določen za uveljavljanje pravice do zvišanja letne osnovne osebne dohodninske olajšave za vzdrževanega družinskega člana.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za razlago prava Unije na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije, s katerim se prosi za razlago členov 18, 20, 21 in člena 165(2), druga alineja, PDEU ter člena 67 Uredbe (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 72, v nadaljevanju: Uredba št. 883/2004).

Vprašanja za predhodno odločanje

I. Ali je treba določbe členov 18, 20, 21 in 165(2), druga alineja, Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL C 202, 7. 6. 2016) razlagati tako, da nasprotujejo predpisom države članice, na podlagi katerih starš izgubi pravico do zvišanja letne osnovne dohodninske olajšave za vzdrževanega otroka, ker je bila temu otroku, kot vzdrževanemu študentu, ki je uresničeval pravico do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici z namenom izobraževanja – s tem, da je na podlagi nacionalnih izvedbenih aktov uporabil ukrepe iz člena 6(1)(a) Uredbe (EU) št. 1288/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 o uvedbi programa „Erasmus+“, program Unije za izobraževanje, usposabljanje, mladino in šport, ter o razveljavitvi sklepov št. 1719/2006/ES, 1720/2006/ES in 1298/2008/ES (UL L 347/50, 20.12.2013) zaradi uresničevanja mobilnosti študentov iz držav članic z nižjimi ali srednjimi povprečnimi življenjskimi stroški v državo članico z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški, kot so ti ukrepi opredeljeni z merili Evropske komisije v smislu člena 18(7) te Uredbe – izplačana pomoč za mobilnost študentov, katere znesek presega določeni fiksni prag?

II. Ali je treba člen 67 Uredbe (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 72) razlagati tako, da nasprotuje predpisom države članice, na podlagi katerih starš izgubi pravico do zvišanja letne osnovne olajšave za vzdrževanega študenta, ki je med študijem v drugi državi članici uporabil pomoč za mobilnost študentov iz člena 6(1)(a) Uredbe (EU) št. 1288/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 o uvedbi programa „Erasmus+“, program Unije za izobraževanje, usposabljanje, mladino in šport, ter o razveljavitvi sklepov št. 1719/2006/ES, 1720/2006/ES in 1298/2008/ES (UL L 347/50, 20. 12. 2013)?

Navajane določbe prava Unije

Člen 6(e), člen 18, člen 20(2)(a), člen 21(1) in člen 165(2), druga alineja, PDEU

Člen 6(1)(a), člen 18(7), člen 27(12), člen 35 in člen 36(3) Uredbe (ES) št. 1288/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. decembra 2013 o uvedbi programa „Erasmus+“, program Unije za izobraževanje, usposabljanje, mladino

in šport, ter o razveljavitvi sklepov št. 1719/2006/ES, 1720/2006/ES in 1298/2008/ES (UL L 347, 20. 12.2013)

Člen 2(2), člen 3(1), člen 7(1)(c) in člen 24 Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 2004/38/ES z dne 29. aprila 2004 o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, ki spreminja Uredbo (EGS) št. 1612/68 in razveljavlja Direktive 64/221/EGS, 68/360/EGS, 72/194/EGS, 73/148/EGS, 75/34/EGS, 75/35/EGS, 90/364/EGS, 90/365/EGS in 93/96/EEC Direktive 64/221/EGS, 68/360/EEC, 72/194/EGS, 73/148/EGS, 75/34/EGS, 75/35/EGS, 90/364/EGS, 90/365/EGS in 93/96/EGS (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 5, str. 46).

Člen 1, točke od (a) do (z), ter členi 2, 7 in 67 Uredbe št. 883/2004

Navajane določbe nacionalnega prava

Ustav Republike Hrvatske (Ustava Republike Hrvaške)

- 1 V skladu s členom 14 Ustav Republike Hrvatske (ustava Republike Hrvaške) (Narodne novine št. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14; v nadaljevanju: ustava) ima vsak v Republiki Hrvaški pravice in svoboščine ne glede na, med drugim, socialno poreklo, družbeni položaj ali druge lastnosti. Pred zakonom so vsi enaki.
- 2 S členom 48 ustave je zagotovljena lastninska pravica, člen 51 pa določa, da je vsak dolžan prispevati k javnemu financiranju v skladu s svojimi ekonomskimi možnostmi, ter da davčni sistem temelji na načelih enakosti in pravičnosti.
- 3 V skladu s členom 64 ustave so starši dolžni vzgajati, vzdrževati in šolati otroke ter imajo pravico in svobodo, da samostojno odločajo o vzgoji otrok.
- 4 S členom 141.c ustave so urejena določena vprašanja v zvezi s pravom Unije, kot so načela enakovrednosti, nadrejenosti in neposredne uporabe tega prava, s členom 141.d ustave pa so določene pravice hrvaških državljanov kot državljanov Unije, med drugim, pravica do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju vseh držav članic, ter način, na katerega se te pravice uresničujejo.

Zakon o porezu na dohodek iz 2004 (zakon o dohodnini iz leta 2004)

- 5 V naslovu I „Temeljne določbe“ Zakon o porezu na dohodek (zakon o dohodnini, Narodne novine št. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 in 148/13; v nadaljevanju: ZPD/04) v različici, ki je upoštevana za dejstva iz postopka v glavni stvari, je bilo poglavje 4, naslovljeno „Davčna osnova“, v katerem je bil člen 6(1), ki je določal, da je osnova za dohodnino rezidenta skupni znesek dohodka iz zaposlitve, dohodka iz opravljanja samostojne dejavnosti iz odstavka 3 tega člena, dohodka iz premoženja in premoženjskih pravic, dohodka iz kapitala, dohodka iz zavarovanja in drugih dohodkov, ki jih rezident pridobi na

nacionalnem ozemlju in v tujini (načelo obdavčitve svetovnega dohodka), zmanjšan za osebno olajšavo iz členov 36 in/ali 54 tega zakona.

- 6 Poglavlje 8 tega naslova, naslovljeno „Prejemki od katerih se ne plača dohodnina“, je vsebovalo člen 10, odstavek 1, točke 12, 13, 14, 18 in 20, s katerim je bilo določeno, da se dohodnina med drugim ne plača od štipendije učencev in študentov za redno šolanje na srednjih, višjih in visokih šolah ter fakultetah, do skupno določenega zneska; od štipendij študentov za redno šolanje na višjih in visokih šolah in fakultetah ter podiplomskih študentov in post-doktorskih študentov, za katere so sredstva načrtovana v državnem proračunu Hrvaške ter od štipendij, ki se izplačujejo oziroma dodeljujejo iz proračuna Unije, urejene s posebnimi mednarodnimi sporazumi, in sicer študentom za redovno šolanje na visokih šolah; od športnih štipendij, ki se v skladu s posebnimi predpisi izplačujejo športnikom za njihovo športno udejstvovanje, do predpisanega zneska; od štipendij študentov, izbranih na javnih natečajih, do katerih imajo dostop vsi študenti pod enakimi pogoji, za redno šolanje na visokih šolah, ki jih izplačujejo oziroma dodeljujejo skladi, fundacije, ustanove in druge institucije, registrirane na Hrvaškem za vzgojno-izobraževalne ali znanstveno-raziskovalne namene, ki delujejo v skladu s posebnimi predpisi in so ustanovljene z namenom štipendiranja; ter od prejemkov, ki se kot nepovratna sredstva izplačujejo iz skladov in programov Unije preko organov, akreditiranih v skladu s pravili Unije na Hrvaškem za izvedbo dejavnosti mobilnosti v okviru programov in skladov Unije, v namene izobraževanja in strokovnega usposabljanja v skladu s finančno uredbo Komisije, do predpisanih zneskov.
- 7 V naslovu IV ZPD/04, naslovljenem „Osebna olajšava ali neobdavčljivi del dohodka“, je bil člen 36(1), ki je med drugim določal, da se rezidentom skupni znesek ustvarjenega dohodka na podlagi člena 5 tega zakona zmanjša za osnovno osebno olajšavo v višini 2200,00 HRK, in to za vsak mesec davčnega obdobja, za katerega se odmeri davek. V odstavku 2, točka 2, tega člena je bilo med drugim določeno, da lahko rezidenti za vzdrževane otroke zvišajo osebno olajšavo iz navedenega odstavka 1, in sicer v višini 0,5 osnovne osebne olajšave za prvega otroka in 0,7 za drugega. V odstavku 3 tega člena je bilo med drugim določeno, da se v davčnem obdobju pri določanju akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve na podlagi člena 45 tega zakona rezidentu priznajo osebni odbitki iz odstavkov 1 in 2 tega člena. V odstavku 4 tega člena je bilo med drugim določeno, da se za vzdrževane člane ožje družine in vzdrževane otroke štejejo fizične osebe, katerih obdavčljivi prejemki, prejemki od katerih se ne plača davek in drugi prejemki, ki se v smislu zadevnega zakona ne štejejo za dohodek, na letni ravni ne presegajo zneska petkratne osnovne osebne olajšave iz odstavka 1 tega člena. V odstavku 5 tega člena je bilo določeno, da se, z izjemo od navedenega odstavka 4, pri določanju pravice do osebne olajšave za vzdrževane člane ožje družine in otroke ne upoštevajo prejemki na podlagi posebnih predpisov v obliki socialnih pomoči, otroških dodatkov, pomoči za novorojenčke, oziroma dodatkov za opremo novorojenčka in družinskih pokojnin po smrti starša. Nazadnje, v odstavku 7 tega člena je bilo določeno, da se za otroke v smislu odstavka 2 tega člena štejejo otroci, ki jih med drugim vzdržujejo starši, in otroci po koncu

rednega šolanja do prve zaposlitve, če so prijavljeni na Hrvatski zavod za zapošljavanje (hrvaški zavod za zaposlovanje).

- 8 V naslovu VII ZPD/04, naslovljenem „Posebne olajšave, oprostitev in spodbude“, je bilo poglavje 2, naslovljeno „Olajšave za področja, za katera se dodeli pomoč [...]“, v katerem je bil člen 54, katerega odstavek 1, je med drugim določal, da se rezidentom, ki imajo prebivališče in prebivajo na ozemlju enot lokalne samouprave, ki so na podlagi posebnega predpisa o regionalnem razvoju Hrvaške, z izjemo člena 36(1) tega zakona, razvrščene v področja, za katera se dodeli pomoč, osnovni osebni odbitek določi v višini 2700,00 HRK mesečno za davčne zavezanca, ki imajo prebivališče in prebivajo na področju enot lokalne samouprave, razvrščenih v II. skupino. V odstavku 2 tega člena je bilo med drugim določeno, da se rezidentom osebni odbitek za vzdrževane člane ožje družine in otroke določi glede na osnovni osebni odbitek iz članka 54(1) ob uporabi faktorja iz člena 36(2), točka 2, če imajo ti člani ožje družine in otroci prebivališče in prebivajo na področjih, zajetih s pomočjo, iz člena 54(1).

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (zakon o dohodnini iz leta 2016)

- 9 V odstavku 1 člena 14, naslovljenem „Določitev osebne olajšave“, Zakon o porezu na dohodak (zakon o dohodnini) (Narodne novine št. 115/12, 106/12, 121/13, 32/13, 138/13 in 151/13; v nadaljevanju: ZPD/16) je določeno, da osnova osebne olajšave znaša 331,81 EUR. Odstavek 2 tega člena določa, da se osnovna osebna olajšava in deli osebne olajšave za, med drugim, vzdrževane člane ožje družine in otroke izračunavajo z uporabo predpisanih koeficientov in osnove iz navedenega odstavka 1 tega člena. V odstavku 4 tega člena je določeno, da rezident lahko zviša osnovno osebno olajšavo iz odstavka 2 tega člena, med drugim na podlagi koeficienta 0,7 za vzdrževane člane ožje družine in prvega vzdrževanega otroka, kar pomeni znesek v višini 232,27 EUR, in koeficienta 1,0 za drugega vzdrževanega otroka, kar pomeni znesek v višini 331,81 EUR. V odstavku 8 tega člena je določeno, da je zaradi osebne olajšave davčnega zavezanca osnovna osebna olajšava zvišana za dele in zneske osebne olajšave, glede katerih davčni zavezanec uveljavlja pravico pod pogoji iz ZPD/16.
- 10 V členu 17 ZPD/16, naslovljenem „Pogoji za priznanje osebne olajšave“, je določeno, da se za vzdrževane člane ožje družine in vzdrževane otroke štejejo fizične osebe, katerih obdavčljivi prejemki, prejemki, od katerih se ne plača davek, in drugi prejemki, ki se v smislu ZPD/16 ne štejejo za dohodek, na letni ravni ne presegajo zneska petkratne osnovne osebne olajšave iz člena 14(3) tega zakona. V odstavku 2, točka 10, tega člena je določeno, da se, z izjemo člena 17(1), pri določanju pravice do osebne olajšave za vzdrževane člane ne upoštevajo prejemki v skladu s posebnimi predpisi v obliki socialnih pomoči, in sicer, med drugim, štipendije, nagrade za izjemnost učencev in študentov, izplačane iz proračuna in nepovratna sredstva, ki se izplačujejo iz proračuna, skladov in programov Evropske unije in drugih mednarodnih skladov in programov, ki so urejeni s posebnimi predpisi in mednarodnimi sporazumi, za izobraževanje in strokovno usposabljanje.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (zakon o boju proti diskriminaciji)

- 11 Člen 1, naslovljen „Namen zakona“, Zakon o suzbijanju diskriminacije (zakon o boju proti diskriminaciji, Narodne novine, št. 85/08 in 112/12; v nadaljevanju: ZSD), določa, da se s tem zakonom zagotavlja zaščita in spodbujanje enakosti, da se vzpostavljajo predpostavke za uresničevanje enakih možnosti in ureja varstvo pred diskriminacijo, med drugim na podlagi narodnosti ali socialnega porekla, premoženja, izobrazbe, družbenega položaja, zakonskega stanu ali družinskega statusa oziroma starosti. Za diskriminacijo se šteje manj ugodno obravnavanje katerekoli osebe na podlagi, med drugim, predhodno navedenih razlogov, kot tudi osebe, povezane z njo preko družinskih ali drugih vezi.
- 12 Člen 2 ZSD, naslovljen „Neposredna in posredna diskriminacija“, določa, da je na eni strani neposredna diskriminacija ravnanje, pogojeno z nekaterimi od razlogov iz člena 1(1) ZSD, s katerim je oseba postavljena ali je bila ali bi lahko bila postavljena v manj ugoden položaj od druge osebe v primerljivi situaciji in na drugi strani, da gre za posredno diskriminacijo, kadar na prvi pogled nevtralna določba, merilo ali praksa, na podlagi člena 1(1) ZSD osebe postavlja ali bi lahko postavila v manj ugoden položaj glede na druge osebe v primerljivi situaciji, razen če je tako določbo, merilo ali prakso mogoče objektivno opravičiti z legitimnim ciljem, sredstva za njegovo uresničitev pa so primerna in nujna.
- 13 V členu 8 ZSD, naslovljenem „Področje uporabe“, je določeno, da se ta zakon uporablja za ravnanje vseh državnih organov, organov enot lokalne in območne (regionalne) samouprave, pravnih oseb z javnimi pooblastili ter za ravnanje vseh pravnih in fizičnih oseb, predvsem na področjih, med drugimi, izobraževanja, znanosti in športa.
- 14 Člen 9 ZSD, naslovljen „Prepoved diskriminacije in izjeme od prepovedi diskriminacije“, določa, da je diskriminacija v vseh pojavnih oblikah prepovedana, izjemoma pa se ne šteje za diskriminacijo manj ugodno obravnavanje v primeru, med drugim, izvrševanja ukrepov socialne politike, s katerimi se pomaga osebam ali gospodinjstvom v težjem premoženjskem ali socialnem položaju, pod pogojem, da taki ukrepi ne povzročijo neposredne ali posredne diskriminacije na podlagi spola, spolne usmerjenosti, rase, barve kože, etnične pripadnosti, verskega prepričanja in invalidnosti.

Povzetek dejstev in postopka v glavni stvari

- 15 Vlagateljica je državljanka Hrvaške, kjer je zavezanka za plačilo dohodnine in dodatka k dohodnini. Je rezidentka na področju, zajetem s pomočjo, hrvaške skupine II v skladu z Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti (odločba o razvrščanju enot lokalne in območne (regionalne) samouprave glede na stopnjo razvitosti (Narodne novine, št. 158/13)), zaradi česar ima nekatere davčne ugodnosti, določene v naslovu VII, poglavje 2 ZPD/04. Vlagateljica je v zakonski zvezi in mati dveh vzdrževanih otrok, ki dohodke ustvarja predvsem iz zaposlitve. V predhodnih

davčnih obdobjih do leta 2014 je uveljavljala pravico do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka, ki je bil v upoštevnem času redni študent na dodiplomskem študiju univerze v Y.

- 16 8. decembra 2014 je bila z univerzo v Y sklenjena pogodba o študiju Erasmus+ – akademsko leto 2014/15 (v nadaljevanju: pogodba Erasmus+), pri čemer iz člena 3.5 te pogodbe izhaja, da je finančna pomoč za mobilnost študenta, ki je bila vzdrževanemu otroku dodeljena za pet mesecev študija na dodiplomskem študiju v drugi državi članici Unije, konkretno v Republiki Finski, znašala 2300,00 EUR, oziroma 460,00 EUR za 30 dni ali „en mesec mobilnosti na Finskem“. Pred odhodom na študij na Finsko, konec leta 2014, je univerza v Y vzdrževanemu otroku iz sredstev programa Erasmus+ izplačala predujem te pomoči v znesku 1840,00 EUR, ki glede na ustrezní menjalni tečaj nedvomno presega predpisani prag 11.000,00 HRK.
- 17 Potem ko je vlagateljica vložila napoved za odmero dohodnine za leto 2014, ji je bila določena razlika med dohodnino in dodatnim davkom, ki jo mora plačati, ne pa pravica na vračilo prekomerno plačane dohodnine in dodatnega davka, ki ga je pričakovala, in sicer zgolj na podlagi okoliščine, da se ji je za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014 na podlagi člena 36(4) in (5) ZPD/04 osebna olajšava za vzdrževanega družinskega člana, otroka A. B., zbrisala, ker je leta 2014 ustvarila prejemek, večji od 11.000,00 HRK.
- 18 Natančneje, iz odločbe o odmeri davka Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (davčna uprava Ministrstva za finance Republike Hrvatske) z dne 27. julija 2015 (v nadaljevanju: izpodbijana odmerna odločba) je razvidno, da je vlagateljica leta 2014 prejela dohodke iz zaposlitve v višini 218.409,00 HRK in druge dohodke v višini 3674,59 HRK, torej skupni obdavčljivi letni dohodek v višini 223.083,78 HRK, ki je zmanjšan, ker ji je priznana pravica do letne olajšave v višini 48.600,00 HRK, davčna osnova pa je določena v višini 174.483,78 HRK. Z uporabo progresivne stopnje dohodnine v višini 12 %, 25 % in 40 % ob dodatnem davku po stopnji v višini 5 %, dohodninska obveznost, določena v skupnem znesku, znaša 50.521,51 HRK, obveznost plačila dodatnega davka pa 2525,08 HRK. Ker je bila že pred izdajo izpodbijane odmerne odločbe pri izplačilih obdavčljivih dohodkov za leto 2014 zadržana in plačana akontacija dohodnine in dodatnega davka v skupnem znesku 48.487,25 HRK, je bilo s to odmerno odločbo vlagateljici naloženo, da plača razliko v višini 4560,34 HRK. Čeprav vlagateljica navaja, da ima dva otroka, in sicer dva vzdrževana družinska člana, iz izpodbijane odmerne odločbe ni mogoče ugotoviti, na kakšen način je davčna uprava izračunala skupno letno osnovno olajšavo v višini 48.600,00 HRK.
- 19 Vlagateljica je zoper izpodbijano odmerno odločbo vložila pritožbo pri Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopek Ministarstva financija Republike Hrvatske (ministrstvo za finance Republike Hrvatske, samostojni oddelek za drugostopenjski upravni postopek), ki jo je z odločbo z dne 17. julija 2019 zavrnil kot neutemeljeno (v nadaljevanju: izpodbijana odločba o zavrnitvi pritožbe).

- 20 Vlagateljica je nato zoper izpodbijano odločbo o zavrnitvi pritožbe s tožbo začela upravni spor pred Upravni sud u Osijeku (upravno sodišče v Osijeku, Hrvaška), ki jo je s sodbo z dne 30. januarja 2020 zavrnilo kot neutemeljeno (v nadaljevanju: izpodbijana sodba na prvi stopnji).
- 21 Vlagateljica je nato zoper izpodbijano sodbo na prvi stopnji vložila pritožbo pri Visoki upravni sud Republike Hrvatske (višje upravno sodišče Republike Hrvatske), ki jo je s sodbo z dne 20. januarja 2021 (v nadaljevanju: izpodbijana sodba višjega upravnega sodišča), zavrnilo.
- 22 Zoper izpodbijano sodbo višjega upravnega sodišča je vlagateljica vložila ustavno pritožbo pri Ustavni sud Republike Hrvatske (ustavno sodišče Republike Hrvatske), ki je predložitveno sodišče.

Bistvene trditve strank iz postopka v glavni stvari

- 23 Vlagateljica je v pritožbi v drugostopenjskem upravnem postopku navajala ugovor kršitve načela prepovedi diskriminacije, zagotovljenega s pravom Unije, Konvencijo o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin ter ZSD, pri čemer ta ugovor temelji na statusu otroka kot uporabnika ukrepa mobilnosti študentov Erasmus+.
- 24 V bistvu je obrazložila, da je razlaga, v skladu s katero izgubi pravico do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka, nerazumna, ker bi bilo treba finančno pomoč za mobilnost študentov iz programa Erasmus+, kot namenska in nepovratna sredstva programa Unije, opredeliti kot socialno pomoč, ki se izplačuje v skladu s posebnim predpisom v smislu člena 36(5) ZPD/04 in ki je zato na podlagi te določbe ne bi bilo treba upoštevati pri ugotavljanju pravice do davčne olajšave. Pojasnila je, da se višina teh sredstev določa v skladu z merili Komisije, tako da se stroški mobilnosti študenta le deloma subvencionirajo na podlagi stopnje ekonomskega in socialnega razvoja države članice prejemnice. Obrazložila je, da ta finančna pomoč ne pomeni niti obdavčljivega prejemka otroka niti dohodka, s katerim bi bila vlagateljica oproščena obveznosti vzdrževanja ali bi ji bila ta obveznost znatno olajšana, ker je samo za študentsko namestitvev na Finskem plačala 390,00 EUR na mesec, tako da bi otroku od pomoči za mobilnost študenta na koncu meseca ostalo le 70,00 EUR, pri čemer je splošno znano, da so stroški prehrane, prevoza in drugi življenjski stroški bistveno višji na Finskem, kot pa če bi otrok študiral na Hrvaškem. Zato je trdila, da je samo zaradi uporabe ukrepov za spodbujanje študentske mobilnosti znotraj Unije postavljena v manj ugoden položaj, in zlasti, da je v manj ugodnem položaju glede na davčne rezidente na Hrvaškem, katerih otroci so v okviru programa Erasmus+ prejeli pomoč za študij v drugih državah članicah Unije, kot sta na primer Bolgarija ali Madžarska, za kateri je ustrezna pomoč za mobilnost študentov znašala 360,00 EUR na mesec, tako da bi bil izplačani 80-odstotni predujem pomoči manjši od navedenih 11.000,00 HRK, zaradi česar starši teh študentov, za

razliko od vlagateljice, ne bi izgubili pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka.

- 25 V zvezi z nesorazmernostjo finančnega bremena, ki ga ima vlagateljica zaradi takega davčnega ukrepa, je ta pojasnila, da je bila posledica opisane davčne obravnave pomoči za mobilnost študentov ta, da je poleg razlike davka v višini 4560,34 kun, ki jo je morala plačati, izgubila tudi pravico do vračila preveč plačanega davka, ki jo je kot rezidentka na področju, zajetem s pomočjo, hrvaške skupine II prej imela v znesku 4500,00 HRK, zaradi česar skupna škoda, ki ji je nastala na podlagi izpodbijanega davčnega ukrepa, poleg ostalih stroškov, ki jih je imela v zvezi s študijem otroka na Finskem, presega 9000,00 HRK.
- 26 Ministarstvo financija (ministrstvo za finance) je v drugostopenjskem upravnem postopku navedlo, da ne more biti govora o manj ugodnem obravnavanju starša otrok, ki prejemajo „štipendijo“, ker izplačilo v okviru programa Erasmus+ ne velja za prejemek, ki se ne upošteva pri ugotavljanju vzdrževanega člana v skladu s členom 36(5) ZPD/04.
- 27 Vlagateljica je v upravnem sporu dodatno navedla, da je zakonodajalec leta 2018 sporni člen 36(5) ZPD/04 spremenil tako, da je v členu 17(2) ZPD/16 določil, da se pri določanju pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževane družinske člane ne upoštevajo stipendije in nepovratna sredstva, ki se izplačujejo iz proračuna, skladov in programov Unije za namen izobraževanja. Sklicevala se je tudi na uvodno izjavo 40 Uredbe št. 1288/2013, ki vsebuje priporočilo, da se nepovratna sredstva in finančne pomoči, ki se izplačujejo v okviru programa Erasmus+, oprostito davkov ali „socialnih prispevkov“. Prav tako je navedla kršitev obveznosti iz člena 141.c ustave.
- 28 Ministarstvo financija (ministrstvo za finance) je v upravnem sporu navedlo, da tožbo šteje za neutemeljeno iz razlogov, navedenih v izpodbijani odločbi o zavrnitvi pritožbe.
- 29 Upravni sud u Osijeku (upravno sodišče v Osijeku) je z izpodbijano prvostopenjsko sodbo zavrnilo tožbo, ker je pomoč za mobilnost študentov Erasmus+ opredelilo kot „štipendijo“ in ugotovilo, da stipendije v členu 36(5) ZPD/04 niso navedene kot prejemki, ki se ne upoštevajo pri določanju pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka. Glede ugovora diskriminacije, je bilo po analizi določb členov 2 in 9 ZSD ugotovljeno, da predpisani prag iz člena 36(4) ZPD/04 (v višini 11.000,00 HRK) pomeni ukrep socialne politike, ki ni diskriminatorna, ker ima legitimen cilj, sredstva za uresničevanje tega cilja pa so primerna in nujna. Glede na trditve o naknadnih spremembah zakona glede davčne obravnave staršev otrok, ki prejemajo to pomoč, je bilo odgovorjeno, da ta predpis ni veljal v času izdaje izpodbijane odmerne odločbe, v zvezi z uvodno izjavo 40 Uredbe št. 1288/2013 pa je bilo odgovorjeno, da nima pravno zavezujočega učinka.

- 30 Vlagateljica je v pritožbi zoper izpodbijano prvostopenjsko sodbo v postopku ponovno navajala ugovore, pri čemer je zlasti navedla, da v tej sodbi ni bil izveden nikakršen test diskriminacije glede na okoliščine konkretnega primera in ni bilo ugotovljeno, da ima davčni ukrep legitimni cilj.
- 31 Visoki upravni sud (višje upravno sodišče) je zavrnilo pritožbo s tem, da je v bistvu ponovilo navedbe iz izpodbijane prvostopenjske sodbe o razlagi člena 36(4) in (5) ZPD/04, pri čemer je poleg tega obrazložilo, da vlagateljica glede ugovora kršitve prepovedi diskriminacije med postopkom ni navedla konkretne podlage za diskriminacijo, določeno v ZSD, da se glede na neposredno uporabo prava Unije z uvodno izjavo 40 Uredbe št. 1288/2013 zakonodajalcu ne nalaga nobena obveznost v zvezi z davčno obravnavo Erasmus+ podpore za mobilnost študentov ter nazadnje, da se v primeru vlagateljice ne uporablja direktiva Unije, ki ureja pravice študentov, ki zaradi izobraževanja prebivajo v Uniji, prihajajo pa iz tretjih držav.
- 32 Vlagateljica je proti izpodbijani drugostopenjski sodbi pri Ustavni sud (ustavno sodišče, Hrvaška) vložila ustavno pritožbo, v kateri navaja, da so ji bile z izpodbijanimi posamičnimi akti, kršene pravica do poštenega sojenja, zagotovljenega s členom 29(1) ustave in členom 6(1) Konvencije ter pravica do mirnega uživanja premoženja iz člena 48(1) ustave in člena 1 Protokola št. 1 h Konvenciji, pri čemer je vse povezano z ustavno zagotovljeno enakostjo pred zakonom (prepoved diskriminacije) iz člena 14 ustave in člena 14 Konvencije, ter ustavno zagotovljeno zakonitostjo posamičnih aktov organa državne uprave iz člena 19(1) ustave.
- 33 Poleg tega vlagateljica očita napačno oziroma nerazumno uporabo člena 36(1) in (4) ZPD/04, v skladu s katerim izgubi pravico do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka, ker mu je izplačana Erasmus+ podpora za mobilnost študentov, ki presega predpisani prag. Vlagateljica trdi, da bi morala sodišča v njenem primeru uporabiti določbo člena 36(5) ZPD/04, glede katere so sodišča navedla določene razloge, zakaj menijo, da se v njenem primeru ne uporablja, ob zatrjevanju, da „štipendije“ niso v kategoriji prejemkov, določenih v členu 36(5) ZPD/04, ki se ne bi smeli upoštevati pri izračunu praga iz člena 36(1) in (4) ZPD/04.

Povzetek obrazložitve vprašanja za predhodno odločanje

- 34 Glede na neobstoj ustrezne prakse Sodišča (v smislu meril v zadevi CILFIT) v zvezi z očitkom kršitve prepovedi diskriminacije ali nesorazmernosti davčnih ukrepov v zvezi z mobilnostjo študentov, zlasti ne v kontekstu pravice mobilnosti študentov, ki uporabljajo ugodnosti Erasmus+ programa v prostoru Unije, Ustavni sud (ustavno sodišče) ne more ugotoviti, ali se pravo Unije, in konkretno, katere njegove določbe, uporabljajo v primeru vlagateljice. Zato Ustavni sud (ustavno sodišče), ki je v svoji praksi že odločalo o kršitvi člena 141.c ustave, če sodišča pri odločanju o ustavnih in zakonskih pravicah vlagatelja niso uporabila upoštevnega

prava Unije, ne more brez predhodne odločbe Sodišča odločiti o očitku kršitve člena 141.c ustave, niti o navajanih kršitvah člena 48(1) ustave in člena 1 Protokola št. 1 h Konvenciji (samostojno ali skupaj s členom 14 ustave in členom 14 Konvencije).

A) SPORNA VPRAŠANJA O UPORABI ČLENOV 18, 20 IN 21 PDEU

1. Ali se v primeru vlagateljice uporabljajo členi 18, 20 in 21 PDEU in z njimi povezano sekundarno pravo Unije?

- 35 Otrok vlagateljice je v konkretnem primeru nedvomno izvrševal subjektivne pravice, ki so mu neposredno dodeljene s pravom Unije, in sicer:
- pravico, da na podlagi nacionalnih ukrepov, s katerimi se izvaja Uredba št. 1288/2013, uresniči mobilnost študenta s študijem na Finskem in prejme pomoč iz sredstev programa Erasmus+ v višini, določeni s pogodbo Erasmus+ v skladu z merili nacionalne izvedbene agencije, ki jih je predhodno določila Komisija v skladu s členom 18(7) navedene uredbe,
 - pa tudi pravico državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici za namene izobraževanja, zagotovljeno s členom 20(2), točka (a) in členom 21(1) PDEU ter členom 7(1), točka (c), Direktive 2004/38.
- 36 Sodišče je v zadevah C-523/11, C-585/11, C-275/12 in C-359/13 odločilo, da se lahko učenci in študenti v zvezi z ovirami, ki so v nacionalnem pravu postavljene za dostop do izobraževanja v drugi državi članici, sklicujejo na člena 20 in 21 PDEU tudi v razmerju do države svojega državljanstva, v kateri imajo prijavljeno prebivališče ali običajno prebivajo. Poleg tega je v zadevi C- 75/11, ki se je nanašala na dostop študentov do nadomestil za prevoz v Avstriji, ugotovljeno, da se študenti lahko sklicujejo na načelo prepovedi diskriminacije iz člena 18 PDEU pri uveljavljanju pravic, zagotovljenih s členom 21 PDEU (glej sodbo z dne 4. oktobra 2012, Komisija/Avstrija, C-75/11, EU:C:2012:605, točke od 36 do 41).
- 37 Po drugi strani vlagateljica, ki trdi, da so sodišča kršila ustavno obveznost iz člena 141.c ustave neposredne uporabe prava Unije in zaščite subjektivnih pravic, ki izhajajo iz tega prava, ni osebno uresničevala navedenih temeljnih svoboščin študentov, niti izpodbijani davčni ukrep, s katerim ji je bilo naloženo plačilo davčnega dolga, ni bil sprejet „z izvajanjem“ določba prava Unije, na primer Uredbe št. 1288/2013. Prav tako se za vlagateljico ne uporablja Direktiva 2004/38 v skladu z njenima členoma 2(2) in 3(1), ker ni družinski član, ki je spremljal študenta med njegovim izobraževanjem v drugi državi članici (sodba z dne 5. maja 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, točke od 30 do 43).
- 38 Vendar vlagateljica tudi ne trdi drugače. Trdi, da je „kaznovana“ zaradi dejstva, da je njen otrok uresničeval pravice mobilnosti študenta, ki so mu dodeljene s pogodbo Erasmus+, s katero se izvaja Uredba št. 1288/2013, oziroma temeljno pravico prostega gibanja in prebivanja v drugi državi članici za namene izobraževanja na podlagi člena 20(2)(a) in člena 21(1) PDEU ter člena 7(1)(c)

Direktive 2004/38, in se v smislu člena 18 PDEU šteje za diskriminirano na podlagi navedenega statusa, ki ga je pravo Unije dodelilo njenemu otroku.

- 39 Zaradi tega je sporno, ali se lahko vlagateljica neposredno sklicuje na navedene določbe prava Unije, zdi pa se, da bi lahko tudi okoliščine primera napotovale na obstoj popolnoma notranjega položaja, ki ne spada na področje uporabe PDEU.
- 40 Vendar se zdi, da bi v položaju, kakršen je ta, navedena razlaga lahko pomenila očitno nerazumen rezultat, ker bi lahko izključila (zaobšla) pristojnost Sodišča Unije glede številnih nacionalnih ukrepov, ki bi lahko pomenili ovire za uresničevanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s PDEU, ali preprečila izvajanje uredb Unije samo zato, ker je sporna ovira z nacionalnim zakonom urejena tako, da se formalno ne nanaša neposredno na posameznika, ki se lahko sklicuje na neposredni učinek določb primarnega in sekundarnega prava Unije, pač pa na njegovega družinskega člana, pravnemu položaju katerega so pripisani dejanski in pravni učinki uresničevanja subjektivnih pravic, zagotovljenih s pravom Unije (sklepni predlogi v zadevi Schempp z dne 27. januarja 2005, C-403/03, EU:C:2005:62, točka 15).
- 41 To je najbolj vidno prav v primeru vlagateljice, ker če bi bilo s konkretnim davčnim ukrepom njenemu vzdrževanemu otroku naloženo, da plača davek od Erasmus+ podpore za mobilnost študentov, ali če bi izgubil pravico do kakšnega davčne olajšave zaradi prejemanja take pomoči, bi se lahko tak študent v davčnem postopku in v upravnem sporu skliceval na neposredni učinek člena 20(2)(a) in člena 21(1) PDEU. Vendar, če se tak ukrep ne nanaša neposredno na študenta, temveč na njegovega starša, ki ga je zavezan vzdrževati in nositi stroške študija študenta v drugi državi članici, se ta starš ne bi mogel sklicevati na neposredni učinek navedenih določb, ker se pravice in svoboščine iz teh členov ne nanašajo osebno nanj (ni jih osebno uresničeval niti mu niso osebno dodeljene s pravom Unije).
- 42 Dalje, ker v tej zadevi študent ni stranka v davčnem postopku (ne nalaga se mu plačilo davčnega dolga), tako da nima procesnega upravičenja za vložitev tožbe pri upravnem sodišču, ki bi lahko nato z uporabo mehanizma iz člena 267 PDEU Sodišču Unije predložilo vprašanje, da bi mu to dalo koristen odgovor o tem, ali sporni davčni predpis, v nasprotju s členoma 20 in 21 PDEU, pomeni oviro prostemu gibanju.
- 43 Davčna obravnava vlagateljice je neločljivo povezana z davčno obravnavo njenega vzdrževanega otroka in Erasmus+ podpore za mobilnost študentov. Člen 10, točka 20, ZPD/04 je določal, da so nepovratna sredstva iz programa Unije za spodbujanje mobilnosti neobdavčljivi prejemki študenta in njihovo izplačilo ne povzroči nastanka davčne obveznosti za študenta. Vendar, ker ti neobdavčljivi prejemki študenta niso izrecno zajeti v zakonski izjemi iz člena 36(5) ZPD/04, se na podlagi člena 36(1) in (4) ZPD/04 upoštevajo pri določanju pravic staršev do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega študenta in povzročijo izgubo te

pravice, če presežejo predpisani fiksno določeni prag (v tem primeru 11.000,00 HRK).

- 44 Pravica do finančne pomoči za mobilnost študenta, ki se zahteva z izvedbenim ukrepom Erasmus+ , nima samostojne narave glede na študentovo pravico do mobilnosti in uresničevanja temeljne pravice do prostega gibanja za namene izobraževanja, ker člena 3.11 in 9 pogodbe Erasmus+ in akti univerze v spisu določajo obveznost vračila pomoči, če študent odstopi od mobilnosti (glej v tem smislu sklepne predloge z dne 26. januarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-233/14, EU:C:2016:50, točka 14).
- 45 Glede na navedeno že nacionalni zakon, na katerem temelji izpodbijani davčni ukrep, vzpostavlja neposredno povezavo z izvorom nepovratnih sredstev iz programa Unije in cilji PDEU, kot je mobilnost študentov (člen 165(2), druga alineja), cilj izplačila pomoči Erasmus+ za mobilnost pa je bil vzpostaviti čezmejni položaj odhoda študenta na študij v drugo državo članico Unije, zato je ta pomoč dejansko in pravno neločljiva od njegove pravice državljana Unije do prostega gibanja za namene izobraževanja in zato ne bi smela biti podvržena omejitvam temeljnih svoboščin (sklepni predlogi z dne 27. januarja 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, točki 18 in 20).
- 46 V prid ugotovitvi, da bi se vlagateljica lahko sklicevala na člena 20 in 21 PDEU, govori tudi njen ugovor na podlagi člena 18 PDEU. Glede na to, da je Sodišče že priznalo pravico študentom, da se glede pravic iz členov 20 in 21 PDEU in Direktive 2004/38 sklicujejo na diskriminacijo pri uresničevanju teh pravic na podlagi člena 18 PDEU (sodba z dne 4. oktobra 2012, Komisija/Avstrija, C-75/11, EU:C:2012:605), in ob upoštevanju pojma diskriminacije na temelju povezanosti („discrimination by association“), priznanim v praksi Sodišča (sklepni predlogi z dne 12. marca 2015 in sodba velikega senata z dne 16. julija 2015, CHEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:480), se zdi, da bi se lahko vlagateljica neposredno sklicevala na člen 18 PDEU, ki se uporablja vedno, kadar zadeva spada na stvarno področje uporabe PDEU, saj trdi, da je z davčnim ukrepom obravnavana manj ugodno, zaradi posebnega statusa njenega otroka po pravu Unije, tj. zaradi uresničevanja pravic, ki so mu bile neposredno dodeljene z nacionalnimi akti za izvajanje Uredbe št. 1288/2013 in s členom 20(2)(a) in členom 21(1) PDEU ter členom 7(1)(c) Direktive 2004/38.
- 47 Po zadevi C- 75/11 pa je Sodišče nekoliko spremenilo pristop v sodbi z dne 2. junija 2016, Komisija/Nizozemska, C-233/14, EU:C:2016:396, točke od 88 do 94, ki se je v določeni meri nanašala na podobno vprašanje o pravici „mobilnih“ študentov do nadomestila za prevoz, pri čemer je navedlo, da so ti stroški v širšem smislu „študentska“, glede katere se načelo enakega obravnavanja iz člena 24(2) Direktiva 2004/38/ES ne uporablja.
- 48 Vendar, ker je cilj člena 24(2) Direktive 2004/38 oprostiti države članice obveznosti, da tujim študentom priznajo pravice do socialne pomoči ali študentske pod enakimi pogoji kot svojim državljanom, s čimer je razširjen pogoj iz člena

7(1)(c) te direktive, da ima študent zadostna sredstva, da med bivanjem ne bi postal breme za socialni sistem države članice gostiteljice, se zdi, da se člen 24(2) navedene direktive ne nanaša na Erasmus+ podporo za mobilnost študentov, ki se izplačuje iz proračuna Unije in katere cilj je bil v bistvu odpraviti omejitve mobilnosti študentov, ki jih postavlja navedena direktiva, tako da se iz programa Erasmus+ študentu izplačajo določena sredstva pred planiranjem bivanja v drugi državi članici in posredno razbremenijo njen socialni sistem.

49 Tako v Uredbi št. 1288/2013 niti ni uporabljen pojem „štipendija“. V členu 27(12) so navedena denarna sredstva „[zaradi pomoči] v obliki nepovratnih sredstev“. Države članice imajo zelo ozka pooblastila glede pomoči Erasmus+, ker se izplačujejo iz sredstev, ki jih Komisija prenese na nacionalno agencijo v upravljanje, ta pa je pri upravljanju teh sredstev vezana na pravila Komisije glede višine mesečne pomoči ali obveznosti vračila. Zадnjenavedena torej niso urejena z nacionalnim zakonom, ampak neposredno z navedeno uredbo in pravili Komisije, ki so za nacionalno agencijo zavezujoča.

50 Glede na zgoraj navedeno se zdi, da bi bilo člena 20 in 21 PDEU, samostojno ali skupaj s členom 18 PDEU, mogoče uporabiti v primeru vlagateljice.

2. *Ali obstaja ovira za prosto gibanje (mobilnost študentov) v smislu členov 20 in 21 PDEU?*

51 Sodišče navaja, da čeprav je neposredno obdavčevanje v pristojnosti držav članic, ga morajo te izvajati ob spoštovanju prava Unije. Ta pristojnost jim ne dovoljuje uporabe meril, ki so v nasprotju s prostim gibanjem, ki je zagotovljeno s PDEU, vključno z davčnimi ukrepi, ki posameznike odvrtaajo od uresničevanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s PDEU (sodbi z dne 24. oktobra 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, točki 31 in 34, ter z dne 1. decembra 2011, Komisija/Madžarska, C-253/09, EU:C:2011:795, točka 42). Ti ukrepi lahko pomenijo oviro za prosto gibanje, tudi če so oblikovani na videz nevtrarno, ne glede na državljanstvo posameznika (sodba z dne 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, točka 15).

52 Sodišče je že odločilo, da nacionalni davčni predpisi, ki državljanu Unije ne priznajo pravice do davčne olajšave, ker je izvrševal svobodo gibanja, pomenijo ukrepe, ki omejujejo prosto gibanje iz člena 21 PDEU (glej sodbo z dne 26. maja 2016, Kohll in Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, točka 44).

53 V okviru mobilnosti študentov je določeno, da je država članica – kadar uredi sistem finančne pomoči za izobraževanje tako, da študenti, ki študirajo v drugi državi članici, uresničujejo pravico do te pomoči – dolžna zagotoviti, da načini, na katere se ta pomoč dodeljuje, ne pomenijo neupravičenega omejevanja pravice do prostega gibanja in prebivanja na državnem ozemlju držav članic iz člena 21 PDEU (sodbi z dne 18. julija 2013, Prinz in Seeberger, C-523/11 in C-585/11, EU:C:2013:524, točka 30, ter z dne 24. oktobra 2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, točka 25) in ne sme s predpisi, ki nalagajo dodatne težave ali

stroške v zvezi z zapustitvijo domače države, državljane odvrniti od tega, da jo zapustijo zaradi izobraževanja v drugi državi članici (sodba z dne 23. oktobra 2007, Morgan in Bucher, C-11/06 in C-12/06, EU:C:2007:626, točka 30). Razlog za taka pravna stališča je v dejstvu, da mobilnost za namene izobraževanja in usposabljanja pomeni sestavni del prostega gibanja oseb in je eden od glavnih ciljev delovanja Unije iz člena 165(2), druga alineja, PDEU (sodba z dne 14. junija 2012, Komisija/Nizozemska, C-542/09, EU:C:2012:346, točka 71).

- 54 V obravnavani zadevi vlagateljčin otrok ni bil odvrnjen od uresničevanja ukrepov mobilnosti Erasmus+ in pravic iz členov 20 in 21 PDEU, očitno zato, ker niti vlagateljica, ki ga vzdržuje v skladu s členom 64 ustave in členom 290(1) upoštevnega Obiteljski zakon (zakon o družinskih razmerjih), niti študent pred odhodom na študij na Finsko nista predvidela sporne davčne obravnave.
- 55 Vendar se zdi, da naj te okoliščine v skladu s prakso Sodišča ne bile pomembne pri ugotavljanju obstoja ovire prostemu gibanju in prebivanju v drugi državi članici v skladu s členoma 20 in 21 PDEU. Tako Sodišče v sodbi z dne 26. februarja 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, točki 26 in 32), navaja, da „ni pomembno, da je od takrat, ko je tožeča stranka [...] izvrševala pravico do prostega gibanja, poteklo veliko časa“. V tej zadevi je prav tako obstajal časovni razkorak med uresničevanjem prostega gibanja in uvedbo omejitve te svobode na podlagi samega dejstva njenega uresničevanja.
3. *Ali obstaja neenako (manj ugodno) ravnanje v podobnih položajih – možni načini uporabe načela enakosti (prepovedi diskriminacije) v konkretnem primeru?*
- 56 Glede pogoja, da bi bil davčni zavezanec postavljen v manj ugoden položaj zaradi izvrševanja svoboščin, zagotovljenih v členih 20 in 21 PDEU, obstajajo težave pri iskanju podobne skupine (referenčna točka), s katero bi se lahko primerjal položaj vlagateljice.
- 57 Vlagateljica prvič trdi, da je diskriminirana glede na „druge zaposlene osebe“, nato pa da je diskriminirana glede na davčne zavezance na Hrvaškem, katerih vzdrževani otroci so v okviru programa Erasmus+ študirali v tako imenovani tretji skupini držav z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški, kot jih je določila Komisija, ker v tem primeru ne bi izgubila pravice do sporne olajšave, saj predujem pomoči za mobilnost študenta ne bi presegl praga iz člena 36(1) in (4) ZPD/04.
- 58 Zdi se, da bi lahko države članice s takimi davčnimi predpisi lahko dosegle mobilnost študentov samo v državah, vključenih v program Erasmus+, z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški, torej tam, kjer bi bila davčna obravnava (skupni stroški študija) ugodnejši. Pri študentih, katerih stroške izobraževanja nosijo starši, ki jih vzdržujejo, bi lahko taka davčna ureditev ne le omejila njihovo pravico, da zapustijo državo svojega bivališča zaradi izobraževanja, pač pa bi lahko že znotraj Unije mobilnost študentov omejila samo na nekatere države članice. To bi bilo lahko v nasprotju z zahtevo po nevtralnosti ukrepov programa Erasmus+ glede na

različne sisteme izobraževanja v državah članicah, kot je navedena v členu 18(7) Uredbe št. 1288/2013.

- 59 Ne zdi pa se, da je vlagateljica v podobnem položaju z zavezanci za dohodnino na Hrvaškem, katerih otroci so študirali v državah, vključenih v program, z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški, vsaj ne tako, kot navaja v očitku.
- 60 S sprejetjem teze, da bi bilo treba vlagateljico za namene ocene kršitve načela prepovedi diskriminacije primerjati z davčnimi rezidenti, katerih otroci so študirali v državah, vključenih v program Erasmus+, z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški, bi se namreč spregledal pomemben element manj ugodnega ravnanja do vlagateljice, ki ga ta še vedno izrecno navaja, in sicer dejstvo, da je njen otrok študiral na Finskem, kjer so življenjski stroški višji kot na Hrvaškem, kjer vlagateljica ustvarja dohodke za vzdrževanje otroka. Drugič, navedba o izjemi od praga iz člena 36(1) in (4) ZPD/04 ne bi bila pravilna, če bi bile samo obrobne okoliščine primera le malo drugačne (na primer, da bi bila predujem in preostanek te pomoči, četudi v obrokih, izplačana v enem davčnem letu). Zato bi se taka referenčna točka nanašala na obrobne vidike zadeve, ki niso povezane z bistvom navedenih očitkov, in ne bi zajemala objektivnih elementov, ki jih je lažje opredeliti (svetovalno mnenje ESČP, točki 68 in 69; sklepni predlogi z dne 26. januarja 2016, Komisija/Nizozemska, C-233/14, EU:C:2016:50, točka 105).
- 61 Dalje, sprejeti je treba ugotovitev sodišč, da se vlagateljice ne da primerjati s starši otroka, ki prejema socialno pomoč v smislu člena 36(5) ZPD/04, zaradi katere tak davčni zavezanec ne izgubi pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka. Socialne pomoči se v okviru nacionalnega prava izplačujejo posameznikom iz ranljivih socialnih skupin, na primer zaradi finančnega položaja ali zaradi invalidnosti. Dostop do Erasmus+ podpore za mobilnost, ki jo je uporabil otrok vlagateljice, je na voljo vsem študentom, ne glede na njihov finančni položaj ali finančni položaj njihovih staršev.
- 62 Dalje, dejstvo je, da je posledica izplačila katerega koli od neobdavčljivih prejemkov iz člena 10 ZPD/04, če presega prag iz člena 36(1) in (4) ZPD/04, izguba pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega družinskega člana. To bi lahko kazalo na to, da dejansko ne gre za neenako obravnavanje v primerljivih položajih na podlagi pravic, ki izhajajo iz prava Unije, ker je davčna obravnava Erasmus+ podpore za mobilnost študentov v tem smislu ista kot za katerikoli drug prejemek vzdrževanega družinskega člana.
- 63 Vendar o tem obstaja dvom, ker kot navaja vlagateljica, niti eden od neobdavčljivih prejemkov iz člena 10 ZPD/04 nima določenega cilja spodbujanja mobilnosti študentov v Uniji kot enega od temeljnih ciljev delovanja Unije iz člena 165(2), druga alineja, PDEU, niti ne pomeni ukrepa za izvajanje Uredbe št. 1288/2013, katere temeljni cilj je ustvariti čezmejni položaj in omogočiti uresničevanje pravic do prostega gibanja za namene izobraževanja na podlagi člena 20(2)(a) in člena 21(1) PDEU ter člena 7(1)(c) Direktive 2004/38.

- 64 Prav po tem se domače štipendije ali druge oblike financiranja študentov in učencev, ki se dodeljujejo ne glede na to, kje bo študent študiral, in z drugačnimi cilji, kakor tudi druga nepovratna (ali povratna) sredstva, dodeljena iz proračuna Unije, ki se porabijo v državi članici končnega uporabnika in niso namenjena uresničevanju temeljnih pravic prostega gibanja državljanov Unije, zagotovljenih s PDEU, razlikujejo od Erasmus+ podpore za mobilnost študentov.
- 65 Zato se zdi, da vlagateljica ni v primerljivem položaju niti z enim zavezancem za dohodnino na Hrvaškem, ampak pravzaprav v drugačnem položaju od vseh drugih.
- 66 Zdi se, da se v tem primeru test diskriminacije ne nanaša na vprašanje, ali je vlagateljici kršena pravica, da se jo obravnava enako kot druge posameznike v primerljivem položaju, ampak na to, ali je kršena zahteva, da država ravna drugače z osebami, katerih položaj se bistveno razlikuje od njenega.
- 67 Povedano drugače, osnovno vprašanje, na katerega bi moral v tem primeru odgovoriti test diskriminacije, je, ali mora biti v skladu z davčno ureditvijo, glede na poseben status vlagateljčinega vzdrževanega otroka, dodeljenega s pravom Unije, ta obravnavana drugače glede na zavezance za dohodnino na Hrvaškem, katerih vzdrževani otroci niso uresničevali pravic študentov do mobilnosti znotraj Unije.
- 68 Pri oceni, ali je vlagateljica glede na navedeno primerljivo skupino postavljena v manj ugoden položaj, se je treba opreti na njene navedbe glede smeri mobilnosti iz Hrvaške na Finsko, ki jo je Komisija razvrstila v prvo skupino držav, vključenih v program Erasmus+, z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški. Namreč, glede na smernice programa Erasmus+ iz leta 2014, 2015 in 2017, ki jih je sprejela Komisija, je bila Hrvaška v času mobilnosti vlagateljčinega otroka na Finskem razvrščena v skupino držav, vključenih v programe, s srednje povprečnimi življenjskimi stroški, da bi jo že leta 2017 Evropska komisija razvrstila v skupino držav, vključenih v programe, z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški.
- 69 Čeprav bi se mogoče zdelo, da vlagateljica zatrjuje manj ugodno obravnavo na podlagi dejanskih neenakosti, Ustavni sud (ustavno sodišče) ugotavlja, da je ta „dejanska neenakost“ uzakonjena kot pravno pravilo v členu 18(7) Uredbe št. 1288/2013. Komisija je z izvajanjem te določbe na podlagi člena 36(3) te uredbe razvila formule, v skladu s katerimi se višina mesečne podpore za mobilnost študentov določa na podlagi povprečnih življenjskih stroškov in smeri mobilnosti med državami članicami, razvrščenih v tri skupine. Razponi med temi skupinami, znotraj katerih je določena višina podpore za vlagateljčinega otroka, v primerjavi z razponi, ki jih je Komisija določila za socialno ogrožene skupine, očitno ne odražajo dejanskih stroškov mobilnosti študentov.
- 70 Zato bi bilo morda treba razumeti, da se starši vzdrževanih študentov, ki uresničujejo mobilnost iz države članice z nižjimi ali srednjimi povprečnimi življenjskimi stroški v državo članico z višjimi povprečnimi stroški, tako kot

vlagateljica, nahajajo v znatno manj ugodnem položaju glede odhodkov za vzdrževanje otroka, ne le glede na starše, katerih otroci niso uporabili ukrepov Erasmus+ in so ostali na študiju doma ter niso imeli stroškov v zvezi z mobilnostjo, pač pa tudi glede na starše, katerih vzdrževani otroci so uporabili ukrepe Erasmus+ znotraj iste programske skupine držav s primerljivimi stroški, in posebej glede na tiste, katerih otroci so uresničevali mobilnost iz države s višjimi ali srednjimi povprečnimi življenjskimi stroški v državo z nižjimi povprečnimi življenjskimi stroški.

- 71 Glede na navedeno se zdi, da je vlagateljica na podlagi na videz nevtralnih določb člena 36(1) in (4) ZPD/04 v manj ugodnem položaju glede na davčne zavezance na Hrvaškem, katerih vzdrževani otroci so prejeli druge neobdavčljive prejemke iz člena 10 ZPD/04, ki presegajo prag iz člena 36(1) in (4) ZPD/04, niso pa uporabili ukrepov Erasmus+ mobilnosti študentov v države članice z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški, kot jih je na podlagi člena 18(7) Uredbe št. 1288/2013 določila Komisija.

4. Ali se lahko manj ugodna obravnava vlagateljice upraviči z določenim legitimnim ciljem?

- 72 Odločbe javnih organov, s katerimi se nalaga plačilo davka, pomenijo ukrepe nadzora uporabe premoženja, ki imajo legitimni cilj v zagotavljanju plačila davka (člen 5(1) ustave, člen 1(2) Protokola št. 1 h Konvenciji) in v izboru ukrepov za doseganje tega cilja država uživa široko področje proste presoje.
- 73 Z izpodbijano odmerno odločbo se ne izvaja ukrep socialne politike, ki bi vlagateljici prinašal ugodnosti, pač pa ji je vzeta pravica do davčne olajšave iz člena 36(2) ZPD/04, ki je zagotovljena vsem davčnim zavezancem, ki vzdržujejo otroke, in ki izraža ustavno načelo enakosti in pravičnosti davčnega sistema ter ima legitimen cilj v odpravljanju socialnih in finančnih neenakosti z vidika povprečnih dohodkov in odhodkov med davčnimi zavezanci, ki vzdržujejo otroke, in tistimi, ki nimajo odhodkov v zvezi z vzdrževanjem otrok (sodba z dne 14. junija 2012, Komisija/Nizozemska, C-542/09, EU:C:2012:346, točka 57).
- 74 Zato mora Ustavni sud (ustavno sodišče) ugotoviti, da imajo določbe člena 36(1) in (4) ZPD/04, ki se uporabljajo v tem primeru, na splošno legitimen cilj v tem, da zakonodajalec v skladu z načelom dobrega upravljanja, omejenim z javnimi sredstvi, ne prizna pravice do zvišanja osnovne olajšave za vzdrževanega otroka davčnim zavezancem, katerih vzdrževani otroci v davčnem letu ustvarijo neobdavčljivi dohodek v znesku, ki glede na oceno zakonodajalca privede do tega, da otrok lahko doprinese k svojemu vzdrževanju iz lastnih dohodkov in zmanjša odhodke staršev, za razliko od davčnih zavezancev, katerih otroci ne ustvarjajo nobenih prejemkov, ali so ti zanemarljivi, zaradi česar morajo biti vzdrževani le iz dohodkov staršev.

5. Ali je bil izpodbijani davčni ukrep nujen za uresničevanje tega legitimnega cilja in ali je upravičen (sorazmeren) z vidika prava Unije?

- 75 Nacionalni predpisi, ki omejujejo prosto gibanje zaradi izobraževanja iz člena 21 PDEU, tako da preprečujejo uresničevanje cilja spodbujanja mobilnosti študentov iz člena 165(2), druga alineja, PDEU ali „kaznujejo“ državljane Unije, ker so uporabili te svoboščine, se lahko upravičijo le, če temeljijo na objektivnih razlogih splošnega interesa, ki so neodvisni od državljanstva zadevnih oseb in če so sorazmerni z legitimnim ciljem, ki se želi doseči z nacionalnim pravom, torej morajo biti ustrezni za uresničevanje legitimnega cilja in ne smejo presežati tega, kar je nujno za njegovo uresničitev.
- 76 Glede nacionalnih predpisov, ki urejajo davčne olajšave v državi rezidenčnosti, je sprejeto načelo, da mora država članica prebivanja, ki je središče osebnih in premoženjskih interesov davčnega zavezanca, priznati davčne olajšave, izjeme ali odbitke v zvezi z njegovim osebnim in družinskim položajem, ker ta država lahko najbolje presodi njegovo osebno sposobnost plačevanja davkov, pri čemer se upoštevajo vsi njegovi dohodki ter osebne in družinske okoliščine. Vendar, ne glede na to je mogoče davčno ureditev, ki pomeni omejevanje prostega gibanja upravičiti le pod enakimi zgoraj navedenimi pogoji sorazmernosti (sodba z dne 15. julija 2021, État belge (Izguba davčnih ugodnosti v državi članici rezidentstva), C-241/20, EU:C:2021:605, točke od 25 do 27 in 33).
- 77 Ugotovljeno je bilo že, da je bila v okviru določb člena 36(1) in (4) ZPD/04 postavljena ovira pri uporabi ukrepov mobilnosti Erasmus+, tj. pri zapustitvi države prebivališča zaradi vzpostavitve prebivališča v drugi državi članici zaradi izobraževanja, vlagateljici pa le zaradi tega v okviru navedenih določb ni bila priznana davčna olajšava za vzdrževanega študenta in ji je bilo naloženo plačilo davka ne glede na to, da je študent vzpostavil prebivališče zaradi izobraževanja v državi članici, ki je na podlagi člena 18(7) Uredbe št. 1288/2013 razvrščena med države, vključene v program, z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški. Iz tega sledi, da te določbe niso davčno nevtralne, niti glede pravic vzdrževanega študenta, da se odloči zapustiti državo prebivališča zaradi izobraževanja v drugi državi članici, niti glede proste izbire države prebivališča (države gostiteljice) zaradi izobraževanja glede na smer mobilnosti (gibanja) študentov znotraj Unije med različnimi skupinami držav, vključenih v program Erasmus+, ki jih je uvedla Komisija. Zato se zdi, da prvi pogoj – neobstoj manj ugodne obravnave na podlagi državljanstva – ni izpolnjen (sodba z dne 23. oktobra 2007, Morgan in Bucher, C-11/06 in C-12/06, EU:C:2007:626, točki 38 in 41).
- 78 Uporaba člena 36(1) in (4) ZPD/04 je ustrezna za uresničevanje zgoraj navedenega legitimnega cilja, sporno pa je, ali je nujna za uresničevanje tega cilja v konkretnem primeru.
- 79 Člen 36(1) in (4) ZPD/04, kadar določa prag, ki ga neobdavčljivi prejemki ne smejo preseči, da starš ne bi izgubil pravice do olajšave za vzdrževanega otroka, ne omogoča preveritve njegovih osebnih in družinskih okoliščin. Navedeni člen celo izključuje možnost, da se ta prag določi v skladu z že priznano pravico vlagateljice do višje osnovne olajšave iz člena 54 ZPD/04, ki se uporablja za rezidente na področjih, za katere se dodeli pomoči, Hrvaške skupine II. Temelji

torej na fiksnem merilu, v okviru katerega se ne upošteva razlika med različnimi kategorijami davčnih zavezancev, v nasprotju z legitimnim ciljem, ki se želi doseči s členom 36(2) ZPD/04, na podlagi katerega se pravica do olajšave za vzdrževanega otroka prizna zaradi odprave socialnih in finančnih neenakosti med davčnimi zavezanci.

- 80 Fiksni prag iz člena 36(1) in (4) ZPD/04 prav tako onemogoča, da se upošteva smer mobilnosti vzdrževanega študenta, tj. dejstvo, da je otrok vlagateljice uporabil ukrep mobilnosti v državi, vključeni v program Erasmus+, v kateri so povprečni življenjski stroški višji kot na Hrvaškem, kjer redno prebiva in študira.
- 81 Ne glede na to, da Erasmus+ podpora za mobilnost študentov, ki je določena v skladu s pravili programov Erasmus+, ne more nadoknaditi dejanskih stroškov študija hrvaškega študenta na Finskem, davčni zavezanci na Hrvaškem, katerih otroci so se odločili uporabiti ukrepe mobilnosti v državi z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški, izgubijo pravico do olajšave za vzdrževanega otroka, glede na to, da so očitno morali imeti večje odhodke za vzdrževanje otroka, kot pa če bi ta nadaljeval s študijem na Hrvaškem. To bi lahko kazalo na nesorazmernost naloženega davčnega bremena.
- 82 Zato obstaja dvom, ali je bil izpodbijani davčni ukrep nujen za uresničevanje legitimnega cilja iz nacionalnega prava, ki je v tem, da se ta olajšava ne prizna staršem vzdrževanih otrok, ki so ustvarili lastne neobdavčljive dohodke, ki so zmanjšali odhodke (olajšali obveznosti) staršev v zvezi z vzdrževanjem otroka.
- 83 S tehtanjem tega legitimnega cilja s ciljem spodbujanja mobilnosti študentov iz člena 165(2), druga alineja, PDEU se ugotovi, da ne glede na posebno klasifikacijo Erasmus+ podpore za mobilnost študentov v členu 10, točka 20, ZPD/04, ki se sklicuje na legitimni cilj mobilnosti zaradi izobraževanja v skladu s členom 165(2), druga alineja, PDEU, člen 36(1) in (4) ZPD/04 ne omogoča, da se te pomoči z vidika olajšave za vzdrževanega študenta obravnavajo drugače od katerega koli drugega prejemka.
- 84 Zdi se, da je prav tako z vidika člena 165(2), druga alineja, PDEU vprašljivo, ali bi bil ta davčni ukrep nujen, če bi davčni organi, pred nepriznanjem sporne pravice do olajšave za vzdrževanega študenta, ki je uporabil Erasmus+ ukrepe mobilnosti v državi z višjimi povprečnimi življenjskimi stroški, plačilo akontacije dohodnine kot v predhodnih davčnih letih naložili pod predpostavko, da vlagateljica uresničuje pravico do zvišanja osnovne olajšave za tega otroka, kot da študira na Hrvaškem, kjer so stroški študija in povprečni življenjski stroški nižji kot na Finskem.
- 85 Zdi se, da trditve vlagateljice glede nesorazmernosti izpodbijanega davčnega ukrepa podpirajo tudi sklepi Vlade in hrvaškega parlamenta, da z ZPD/16 Erasmus+ podpore za mobilnost študentov izvzamejo iz uporabe praga za prejemke vzdrževanega otroka. Vlada je to obrazložila z ovirami mobilnosti, ki so posebej nesorazmerno prizadele študente iz socialno ranljivih skupin ter z

uresničevanjem ciljev boljše izkoriščenosti programov za mobilnost zaradi izobraževanja v Uniji.

- 86 V primeru vlagateljice pa je sporno, da sodišča upravičeno zatrjujejo, da ne morejo retroaktivno uporabiti ZPD/16 za njeno obveznost plačila dohodnine in dodatka k dohodnini za leto 2014.
- 87 Čeprav je tudi Ustavni sud (ustavno sodišče) v svoji praksi, v določenih posebnih primerih, razlagalo, da sodišča lahko in morajo retroaktivno uporabiti nov zakon, če bi se lahko z uporabo za vlagatelja ugodnejšega zakona preprečila kršitev ustavnih pravic in svoboščin, ki jih navaja, jim ta primer ni podoben.
- 88 Obveznost retroaktivne uporabe nove davčne ureditve bi namreč ogrozila temeljna načela nacionalnega davčnega sistema, ki so nedvomno tudi sestavni del davčnih sistemov drugih držav, in to so: da se za določitev davčne obveznosti uporabijo davčna pravila, ki so veljala v času nastanka davčno upoštevni dejstev, in pravilo, v skladu s katerim se davčna obveznost določi in davčni dolg obračuna na podlagi davčnih obdobj, ki pomenijo eno koledarsko leto.
- 89 Čeprav pravic vlagateljice, zagotovljenih v členu 48(1) ustave in v členu 1 Protokola št. 1 h Konvenciji, ni mogoče zaščititi z retroaktivno uporabo davčnih predpisov, bi se lahko ta učinek, glede na to, da vse njene navedbe glede nesorazmernosti izpodbijanega davčnega ukrepa tako ali tako temeljijo na razlagi, namenu in ciljih prava Unije, dosegel le s predhodno odločbo Sodišča, na podlagi katere bi bilo nacionalno sodišče dolžno iz uporabe izvzeti določbe člena 36(1) in (4) ZPD/04, na katerih temelji izpodbijani davčni ukrep.
- 90 Glede na navedeno Ustavni sud (ustavno sodišče) postavlja prvo vprašanje za predhodno odločanje, na katero lahko Sodišče poda koristen odgovor o bistvu navedb vlagateljic glede domnevnih kršitev člena 14 in člena 48(1) ustave v zvezi z uporabo prava Unije.

B) SPORNA VPRAŠANJA GLEDE MOGOČE UPORABE UREDBE ŠT. 883/2004

- 91 Glede na to, da vlagateljica zatrjuje izgubo pravice do davčne olajšave za vzdrževanega otroka, ki je prebival v drugi državi članici, načeloma njena zadeva spada na stvarno področje Uredbe št. 883/2004.
- 92 Vendar se je sodba z dne 16. junija 2022, Komisija/Avstrija (Indeksacija družinskih dajatev) (C-328/20, EU:C:2022:468), nanašala na davčne olajšave za vzdrževanega otroka delavcev migrantov, ki so zaposleni v Avstriji, njihovi otroci pa imajo prebivališče v drugih državah članicah. Tu je položaj obrnjen, ker je vzdrževani otrok uresničeval prosto gibanje in pravico do prebivališča v drugi državi članici, vlagateljica pa ni oseba, ki uresničuje prosto gibanje iz členov 21 ali 45 PDEU.

- 93 Dalje, zdi se, da se sodba z dne 13. oktobra 2022, DN (Vračilo družinskih dajatev) (C-199/21, EU:C:2022:789, točke od 33 do 38), ki se je nanašala na davčne olajšave za otroka, ki je študiral v drugi državi članici, opira na stališče, da za namene uporabe člena 67 Uredbe št. 883/2004 ni odločilno, ali je posameznik, ki se sklicuje na njeno uporabo, predhodno uresničeval prosto gibanje, temveč, ali se pravica do družinske dajatve, če se prej ni uresničevala, lahko prizna na podlagi zakonodaje države članice, ki je pristojna za njeno izplačilo. V tem primeru je vlagateljica uresničevala to pravico v predhodnih davčnih obdobjih in ta se še vedno lahko prizna za davčno leto 2014, če pravo Unije zahteva, da se izvzame iz uporabe člena 36(1) in (4) ZPD/04.
- 94 Prav tako pa se zdi, da je bilo uresničevanje pravic do družinske dajatve, navedenih v sodbi iz prejšnje točke tega predloga, odvisno od dejstva, da posameznik, ki se sklicuje na uporabo Uredbe št. 883/2004, prejema pokojnino iz dveh pristojnih držav članic. V tem primeru se glede izplačila podpore za mobilnost študentov iz programa Erasmus+ ta podpora, glede na to, da se porablja v državi članici študija, v skladu s pravili Komisije izplačuje izključno v državi izvora vzdrževanega študenta, kjer prebiva tudi starš. Prav tako vlagateljica lastne obdavčljive prejemke prejema izključno na Hrvaškem.
- 95 Ugotoviti je tudi treba, da člen 2 Uredbe št. 883/2004, ki ureja „osebno veljavnost“, ne postavlja pogojev prebivališča v drugi državi članici, ki ni država izvora ali predhodnega uresničevanja prostega gibanja. Navaja le, da „se uporablja za državljane države članice, [...] za katere velja ali je veljala zakonodaja ene ali več držav članic, ter za njihove družinske člane [...]“. Člen 1(a) te uredbe z opredelitvijo dejavnosti zaposlene osebe prav tako ne določa pogojev glede kraja opravljanja dejavnosti zaposlene osebe, navaja le, da dejavnost zaposlene osebe pomeni „katero koli dejavnost ali enakovreden položaj, ki se kot tak obravnava v zakonodaji s področja socialne varnosti države članice, v kateri taka dejavnost ali enakovreden položaj obstaja“.
- 96 Vlagateljica je torej oseba, ki opravlja dejavnost zaposlene osebe iz člena 1(a) Uredbe št. 883/2004, uresničevala je pravico do davčne olajšave za vzdrževanega otroka, ki je družinska dajatev v smislu člena 1(z) te uredbe, za njo se uporablja zakonodaja vsaj ene države članice v smislu člena 2 navedene uredbe, ter zahteva, da se ji vzpostavi pravica do davčne olajšave za družinskega člana, ki ji ni priznana zaradi izplačila pomoči za prebivanje v drugi državi članici v smislu člena 67 te uredbe.
- 97 Zato je mogoče, da so te določbe dovolj odprte, da primer vlagateljice lahko spada na področje uporabe Uredbe št. 883/2004, njen člen 67 pa bi bilo mogoče razlagati tako, da se mora vlagateljici priznati pravico do davčne olajšave tudi za otroka, ki je koristil ukrepe mobilnosti iz programa Erasmus+ in prebival v drugi državi članici zaradi izobraževanja, kakor če tega ne bi storil.
- 98 Če bi bilo mogoče sprejeti tako razlago, bi bil cel test sorazmernosti (in diskriminatornega učinka) oviranja prostega gibanja Erasmus+ študentov na

podlagi členov 18, 20 in 21 PDEU, kot je bil naveden zgoraj, odveč, ker bi navedena razlaga omogočila, da v zvezi z uresničevanjem družinskih dajatev „nihče ne bo kaznovan le zato, ker je on ali družinski član uresničeval prosto gibanje“, zagotovljeno s PDEU. Tako bi področje uporabe Uredbe št. 883/2004 sovpadalo s področjem uporabe PDEU in njenimi cilji.

- 99 Opozoriti je treba tudi, da se uredbe o koordinaciji sistemov socialnih zavarovanj uporabljajo tudi za študente kot zavarovance v vsaj eni državi članici. Če bi se štel, da se v skladu s členom 2 Uredbe št. 883/2004 ta nanaša le na posameznike, ki so predhodno uresničevali eno od pravic do prostega gibanja, zagotovljenih s PDEU, bi bil otrok vlagateljice oseba, za katero se uporablja uredba v smislu tega člena, za vlagateljico pa bi se lahko uporabljala kot za družinskega člana osebe, ki je uresničevala prosto gibanje.
- 100 V zvezi s tem je ugotovljeno, da se je še v sodbi z dne 16. julija 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, točke od 25 do 28), štel, da se lahko družinski član osebe, ki je uresničevala pravice do prostega gibanja, sklicuje na zaščito družinskih dajatev v državi svojega prebivališča, v skladu z Uredbo Sveta (EGS) št. 1408/71 z dne 14. junija 1971 o uporabi sistemov socialne varnosti za zaposlene osebe, samozaposlene osebe in njihove družinske člane, ki se gibljejo v Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 1, str. 35), predhodnico Uredbe št. 883/2004, tudi če družinski član ni osebno uresničeval prostega gibanja in je ohranil stalno prebivališče v državi članici svojega državljanstva.
- 101 V obravnavanem primeru pa je sporno, da vlagateljica kot tak družinski član ne more uveljaviti, kot je navedeno v zgoraj navedeni sodbi z dne 16. julija 1992, Hughes, „izvedene pravice“ do družinske dajatve za vzdrževanega študenta kot osebe, ki je uresničevala prosto gibanje. Edini način, da se taka „izvedena pravica“ začne upoštevati, je, da bi bila Erasmus+ podpora za mobilnost študentov v skladu s členom 10, točka 20, ZPD/04, neobdavčljiva za vzdrževanega študenta, ki je uresničeval prosto gibanje, zaradi česar bi morala ostati davčno nevtralna tudi za starša vzdrževanega študenta in bi bilo tako treba vlagateljico glede olajšave za vzdrževanega študenta izvzeti iz uporabe člena 36(1) in (4) ZPD/04.
- 102 Vendar se prav tako zdi, da smisel določbe člena 67 Uredbe št. 883/2004 ne zahteva, da se določene pravice do družinskih dajatev posamezniku priznajo kot „izvedene“ pravice iz nekih drugih pravic, ki so bile njemu ali njegovemu družinskemu članu dodeljene med uresničevanjem ene od pravic do prostega gibanja, ampak pravzaprav vsebuje „negativno“ pravico, da se njegove dodeljene pravice spoštujejo, kot da niti on niti njegovi družinski člani niso uresničevali prostega gibanja, zagotovljenega s PDEU.
- 103 Glede na navedeno se v primeru, da Sodišče ugotovi, da se Uredba št. 883/2004 uporablja za ta primer, čeprav Ustavni sud (ustavno sodišče) dvomi o tem, postavlja drugo vprašanje za predhodno odločanje.

104 Za namene sprejetja predhodne odločbe na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe so temu predlogu predložene kopije spisov Upravni sud u Osijeku (upravno sodišče v Osijeku) in Ustavni sud (ustavno sodišče).

DELOVNI DOKUMENT