Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

16. jaanuar 2025 *

Eelotsusetaotlus – Liidu kodakondsus – ELTL artikli 21 lõige 1 – Õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil – Maksuõigusnormid – Tulumaks – Isikliku mahaarvamise põhisumma arvutamine ülalpeetava lapse eest, kes sai Erasmus+ programmi õpirändetoetust – Määrus (EL) nr 1288/2013 – Määruses osutatud üksikisikute liikuvuse toetamiseks antavate stipendiumide maksustamine – Vaba liikumise piiramine – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-277/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Ustavni sud Republike Hrvatske (Horvaatia konstitutsioonikohus) 18. aprilli 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. aprillil 2023, menetluses

E. P.

versus

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

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president I. Jarukaitis viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Gratsias ja Z. Csehi (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Horvaatia valitsus, esindaja: G. Vidović Mesarek,

– Euroopa Komisjon, esindajad: B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels ja H. van Vliet,

olles 4. juuli 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: horvaadi.

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada ELTL artikleid 18, 20, 21 ja artikli 165 lõike 2 teist taanet ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 883/2004 sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimise kohta (ELT 2004, L 166, lk 1; ELT eriväljaanne 05/05, lk 72, ja parandus ELT 2009, L 202, lk 90) artiklit 67.

2 Taotlus on esitatud E. P. ja Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupaki (Horvaatia Vabariigi rahandusministeerium, iseseisev teise tasandi haldusmenetluse osakond) (edaspidi „iseseisev teise tasandi haldusmenetluse osakond“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et maksuhaldur võttis E. P. tulumaksule kohaldatava mahaarvamise arvutamisel arvesse õpirändetoetust, mida tema ülalpeetav laps sai Erasmus+ programmist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Määrus nr 883/2004

3 Määruse nr 883/2004 artikli 1 punktis z on sätestatud:

„Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

z) perehüvitised – kõik mitterahalised või rahalised hüvitised perekulude katteks, välja arvatud I lisas nimetatud ülalpidamistoetuste ning spetsiaalsete sünnitus- ja lapsendamistoetuste ettemaksed.“

4 Määruse artikli 3 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevat määrust kohaldatakse kõigi õigusaktide suhtes, mis reguleerivad järgmisi sotsiaalkindlustusliike:

[…]

j) perehüvitised.“

5 Artiklis 67 „Teises liikmesriigis elavad pereliikmed“ on ette nähtud:

„Isikul on õigus perehüvitistele kooskõlas pädeva liikmesriigi õigusaktidega, sealhulgas oma teises liikmesriigis elavate pereliikmete jaoks, nagu elaksid nad esimesena nimetatud liikmesriigis. Pensionäril on õigus perehüvitistele vastavalt tema pensioni suhtes pädeva liikmesriigi õigusaktidele.“

Määrus (EL) nr 1288/2013

6 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 11. detsembri 2013. aasta määrus (EL) nr 1288/2013, millega luuakse „Erasmus+“: liidu haridus-, koolitus-, noorte- ja spordiprogramm ning tunnistatakse kehtetuks otsused nr 1719/2006/EÜ, nr 1720/2006/EÜ ja nr 1298/2008/EÜ (ELT 2013, L 347, lk 50), mis kehtis põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal, sisaldas põhjendust 40, mis oli sõnastatud järgmiselt:

„Programmi juurdepääsetavuse parandamiseks tuleks üksikisikute liikuvuse toetamiseks antavaid toetusi kohandada vastavalt sihtriigi elukallidusele ja elamiskuludele. Liikmesriike tuleks ergutada vabastama neid toetusi riigisisese õiguse kohaselt kõigist maksudest ja sotsiaalmaksust. Sama erandit tuleks kohaldada avalik-õiguslikele või erasektori asutustele, kes sellist finantstoetust asjaomastele isikutele annavad.“

7 Määruse artikli 6 „Programmi meetmed“ lõikes 1 oli sätestatud:

„Hariduse ja koolituse valdkonnas täidetakse programmi eesmärke meetmetega, mis kuuluvad järgmistesse kategooriatesse:

a) üksikisikute õpiränne;

[…]“.

8 Määruse artikli 18 „Eelarve“ lõikes 7 oli ette nähtud:

„Riikliku büroo või riiklike büroode („riiklik büroo“) hallatavad artikli 6 lõike 1 punktis a ja artikli 12 punktis a osutatud üksikisikute õpirände jaoks ette nähtud rahalised vahendid eraldatakse liikmesriikide rahvaarvu ja elukalliduse, liikmesriikide pealinnade vahelise kauguse ja tulemuslikkuse põhjal. Tulemuslikkuse osakaal on 25% koguvahenditest vastavalt lõigetes 8 ja 9 osutatud kriteeriumidele. Riikliku büroo valitavate ja hallatavate artikli 8 lõike 1 punktis a ja artikli 14 lõike 1 punktis a osutatud strateegiliste partnerluste jaoks ette nähtud rahalised vahendid eraldatakse komisjoni poolt artikli 36 lõikes 3 osutatud kontrollimenetluse kohaselt kindlaksmääratavate kriteeriumide alusel. Kõnealused valemid on liikmesriikide erinevate haridus- ja koolitussüsteemide suhtes võimalikult neutraalsed, väldivad liikmesriikidele eraldatud aastaeelarvete märkimisväärset vähendamist aastate lõikes ning minimeerivad eraldatud toetuste suuruste ülemäärast tasakaalustamatust.“

Riigisisene õigus

9 3. detsembri 2004. aasta tulumaksuseaduse (Zakon o porezu na dohodak; *NN* 177/04) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZPD“) on artiklis 6 ette nähtud, et tulumaksuga maksustatavast summast tehakse isiklik mahaarvamine.

10 ZPD artikli 10 punktide 13, 18 ja 20 kohaselt on tulumaksust vabastatud:

„13. kõrgkoolides ja ülikoolides täiskoormusega õppivatele üliõpilastele, sh doktorantidele ja järeldoktoritele mõeldud stipendiumid, mille jaoks eraldatakse vahendeid Horvaatia Vabariigi eelarvest, ning [liidu] eelarvest makstavad stipendiumid, mida reguleeritakse konkreetsete rahvusvaheliste konventsioonidega ja mis nähakse ette kõrgkoolides täiskoormusega õppivatele üliõpilastele;

[…]

18. stipendiumid, mis on mõeldud üliõpilastele, kes valitakse välja avalike konkursside kaudu, kus osaletakse võrdsetel tingimustel, täiskoormusega õppeks kõrgkoolides ning mida maksavad, st eraldavad hariduse ja kutseõppe või teadusliku uurimistöö eesmärgil fondid, asutused ja muud institutsioonid, mis on registreeritud Horvaatia Vabariigis, mille tegevus on reguleeritud erisätetega ja mis on asutatud stipendiumide määramise eesmärgil;

[…]

20. summad, mida makstakse toetustena Euroopa Liidu fondidest ja programmidest Horvaatia Vabariigis Euroopa Liidu määruste kohaselt akrediteeritud asutuste kaudu Euroopa Liidu programmide ja fondide raames õpirändemeetmete rakendamiseks hariduse ja kutsearengu eesmärgil kooskõlas finantsmäärusega Euroopa Komisjoni poolt ettenähtud summade piires.“

11 ZPD artiklis 36 on sätestatud:

„(1) Maksuresidentide kogutulu, mis on saadud vastavalt käesoleva seaduse artiklile 5, vähendatakse isikliku mahaarvamise põhisumma võrra summas 2200 [Horvaatia kuna [(HRK) (ligikaudu 292 eurot)] maksustamisperioodi iga kuu kohta, mille kohta maksu arvestatakse. […]

(2) Maksuresidendid võivad suurendada käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud mahaarvamise põhisummat järgmiste summade võrra:

[…]

2. ülalpeetavate laste eest: 0,5 isikliku mahaarvamise põhisummast esimese, 0,7 teise, 1,0 kolmanda, 1,4 neljanda, 1,9 viienda lapse eest ja iga täiendava lapse eest suureneb isikliku mahaarvamise põhisumma tegur järk-järgult 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 […] võrra, võrreldes eelmise lapse puhul rakendatud isikliku mahaarvamise põhisumma teguriga.

[…]

(4) Ülalpeetavateks lähipereliikmeteks ja ülalpeetavateks lasteks loetakse füüsilised isikud, kelle maksustatav tulu, maksuvaba tulu ja muu sissetulek, mis ei ole käsitatav tuluna käesoleva seaduse tähenduses, ei ületa summat, mis vastab käesoleva artikli lõikes 1 nimetatud viiekordsele isiklikule mahaarvamise põhisummale aasta lõikes.

(5) Erandina käesoleva artikli lõikest 4 ei võeta ülalpeetavate lähipereliikmete ja ülalpeetavate laste eest isikliku mahaarvamise põhisumma kindlaksmääramisel arvesse summasid, mis on ette nähtud erinormide alusel, mis puudutavad sotsiaalabi, lastetoetust, vastsündinu toetust, nimelt vastsündinu jaoks vajalike asjade ostmiseks ette nähtud summat, ja perepensionit pärast lapsevanema surma. […]“.

12 ZPD artikkel 54 näeb ette teatavatele abi saavates piirkondades ja Vukovari linnas (Horvaatia) elavatele maksukohustuslastele, nagu põhikohtuasja kaebaja, ZPD artikli 36 lõikes 1 viidatud summast suurema isikliku mahaarvamise põhisumma, mis põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal oli 3000 kuna, mis tõi ZPD artikli 36 lõike 2 punkti 2 kohaselt kaasa selles sättes ette nähtud ülalpeetavate laste eest mahaarvamise summa suurenemise.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Põhikohtuasja kaebaja, Horvaatia kodanik, on kohustatud maksma tulumaksu ja kohaliku omavalitsuse eritulumaksuna lisatulumaksu. Arvestades tema elukohta, kasutab ta ZPDs sätestatud teatud maksusoodustusi.

14 Eelotsusetaotlusest nähtub, et üks põhikohtuasja kaebaja ülapeetavatest lastest sai 2014/15. õppeaastal Erasmus+ programmi õpirändetoetust õpingute jaoks Soome ülikoolis ning et enne sellesse liikmesriiki õppima asumist 2014. aasta lõpus maksti lapsele selle toetuse ettemaksuna välja 1840 eurot.

15 Põhikohtuasja kaebajal oli 2014. aastale eelnevate aastate maksustamisperioodide jooksul vastavalt ZPD artikli 36 lõike 2 punktile 2 ja artikli 54 lõike 1 punktile 2 õigus suurendada isikliku mahaarvamise põhisummat ülalpeetava lapse eest.

16 Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi maksuhaldur) teavitas 27. juuli 2015. aasta maksuotsusega põhikohtuasja kaebajat sellest, et ta peab tulumaksu maksma, kuna isikliku mahaarvamise põhisumma suurendamine tema ülalpeetava lapse eest tühistati ajavahemikuks 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014, sest ta sai sel ajavahemikul summasid, mis ületasid ZPD artikli 36 lõikes 4 ette nähtud piirmäära seetõttu, et viidatud laps sai Erasmus+ programmi õpirändetoetust.

17 Põhikohtuasja kaebaja esitas selle maksuotsuse peale kaebuse iseseisvale teise tasandi haldusmenetluse osakonnale, väites, et ta jäeti ekslikult 2014. aasta eest ilma õigusest isikliku mahaarvamise põhisumma suurendamisele tema ülalpeetava lapse eest. Ta on arvamusel, et Erasmus+ programmis üliõpilastele makstav õpirändetoetus tuleb liigitada sotsiaalabiks ning järelikult kooskõlas ZPD artikli 36 lõikega 5 ei tohiks seda võtta arvesse selle kindlakstegemisel, kas isikul on õigus isikliku mahaarvamise põhisumma suurendamisele ülalpeetava lapse eest.

18 Iseseisev teise tasandi haldusmenetluse osakond jättis 17. juuli 2019. aasta otsusega kaebuse põhjendamatuse tõttu rahuldamata.

19 Põhikohtuasja kaebaja esitas selle otsuse peale kaebuse Upravni sud Osijekile (Osijeki halduskohus, Horvaatia), kes selle 30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata jättis.

20 Põhikohtuasja kaebaja esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Visoki upravni sudile (kõrgem halduskohus, Horvaatia), kes jättis selle 20. jaanuari 2021. aasta otsusega rahuldamata.

21 Põhikohtuasja kaebaja esitas selle kohtuotsuse peale põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks kaebuse Ustavni sud Republike Hrvatskele (Horvaatia konstitutsioonikohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Oma kaebuse põhjenduseks esitab ta eelkõige väite, mille kohaselt on rikutud Horvaatia Vabariigi põhiseaduses sätestatud kohustust kaitsta tema liidu õigusest tulenevaid subjektiivseid õigusi. Ta väidab täpsemalt, et teda on ELTL artiklit 18 rikkudes diskrimineeritud ning ta on ELTL artikli 20 lõike 2 punkti a ja artikli 21 lõiget 1 rikkudes pandud ebasoodsasse olukorda sel põhjusel, et tema ülalpeetav laps on kasutanud oma õigust õppimise eesmärgil liikuda ja elada muus liikmesriigis kui tema päritoluliikmesriik.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas liidu õigus on põhikohtuasja kaebaja olukorrale kohaldatav, ning täpsemalt, kas põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid on kooskõlas ELTL artiklitega 18, 20, 21 ja artikli 165 lõikega 2 ning määruse nr 883/2004 artikliga 67.

23 Ta märgib lisaks, et Horvaatia Vabariigi ombudsmani 2017. aasta aruandest nähtub, et Horvaatia ülikoolid teatasid ombudsmanile, et Erasmus+ programmi vahendite kasutamisest huvitatud üliõpilased loobusid sellest pärast seda, kui neile teatati, et Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi tõlgenduse kohaselt võetakse Erasmus+ programmi õpirändetoetuse saamise tõttu nende vanematelt õigus suurendada isikliku mahaarvamise põhisummat ülalpeetavate laste eest, mis tõi kaasa sellistest meetmetest huvitatud üliõpilaste taotluste arvu vähenemise.

24 Neil asjaoludel otsustas Ustavni sud Republike Hrvatske (konstitutsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikleid 18, 20, 21 ja artikli 165 lõike 2 teist taanet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt kaotab lapsevanem õiguse suurendada tulumaksu mahaarvamise aastast põhisummat ülalpeetava lapse eest seetõttu, et kõnealusele lapsele – ülalpeetava üliõpilasena, kes kasutas õppimise eesmärgil vaba liikumise ja muus liikmesriigis elamise õigust ja seoses sellega liikmesriigi rakendusaktide alusel vahendeid, mis on ette nähtud määruse nr 1288/2013 artikli 6 lõike 1 punktis a madala või keskmise elukallidusega liikmesriigist pärit üliõpilaste õpirändeks kõrge keskmise elukallidusega liikmesriiki, määratletuna Euroopa Komisjoni kriteeriumide kohaselt kõnealuse määruse artikli 18 lõike 7 alusel – maksti õpirändetoetust, mis ületas kindlaks määratud piirmäära?

2. Kas määruse nr 883/2004 artiklit 67 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on sätestatud, et lapsevanem kaotab õiguse suurendada tulumaksu mahaarvamise aastast põhisummat ülalpeetava üliõpilase eest, kes on teises liikmesriigis õpingute ajal saanud määruse nr 1288/2013 artikli 6 lõike 1 punktis a ette nähtud õpirändetoetust?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

25 Horvaatia valitsuse arvates on eelotsuse küsimused vastuvõetamatud. Ta väidab sellega seoses, et kuigi üliõpilased kuuluvad küll liidu õiguse kohaldamisalasse, kui nad kasutavad õppimise eesmärgil õigust vabalt liikuda muus liikmesriigis kui nende päritoluliikmesriik Erasmus+ programmis osalemiseks, ei saa sellest järeldada, et see õigus on kohaldatav ka nende pereliikmetele, eelkõige nende vanematele. Põhikohtuasja kaebaja maksuolukorda, eelkõige tema tulumaksu arvutamist ja tema õiguse isiklikule mahaarvamise põhisummale kindlaksmääramist reguleerib riigisisene õigus ning need ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse viisil, nagu kaebaja väidab. Seda veelgi enam seetõttu, et põhikohtuasja kaebaja olukord on puhtalt riigisisene olukord, võttes arvesse tema kodakondsust ja asjaolu, et ta töötab ja teenib tulu Horvaatias, ning seda, et ta ise ei ole kasutanud vabadust liikuda ega ole saanud õpirändetoetust Erasmus+ programmi raames.

26 Sellega seoses olgu meenutatud, et üksnes põhikohtuasja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul tuleb kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvesse võttes hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Sellest järeldub, et eeldatakse, et liidu õigust puudutavad küsimused on asjakohased, ja Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õigusnormi tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on käesolevas asjas aga esitanud täpselt põhjused, mille alusel ta leidis, et liidu õiguse tõlgendamine on vajalik otsuse tegemiseks, ning et eelotsuse küsimused võivad mõjutada põhikohtuasja lahendit. Ta leiab, et võttes arvesse talle esitatud kaebuse eset ja Euroopa Kohtu praktika puudumist Erasmus+ programmi raames üliõpilaste õpirändega seotud riigisiseste maksumeetmete diskrimineeriva või ebaproportsionaalse olemuse kohta, tuleb tal otsuse tegemiseks muu hulgas kindlaks teha, kas talle esitatud kaebuse esemeks olevad üksikaktid on vastuolus ELTL artiklitega 18, 20, 21 ja artikli 165 lõikega 2.

28 Lisaks ei saa „puhtalt riigisiseseks“ pidada olukorda, kus tekib küsimus, kas ja kui jah, siis millisel määral mõjutab liidu õigusega reguleeritud programmis, näiteks Erasmus+ programmis osalemine maksustamissüsteemi, mida kohaldatakse maksukohustuslasest lapsevanemale, kes peab ülal programmis osalenud last, olenemata sellest, kas seda olukorda reguleerib muus osas liidu õigus või mitte. Selle võimaliku mõju ulatuse ja tingimuste hindamine ei puuduta esitatud küsimuste vastuvõetavust, vaid asja sisu.

29 Sellest tuleneb, et eelotsuse küsimused on vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma eelotsuse küsimustes mitmele liidu õiguse sättele, mille kohta ta soovib teada, kas nendega on vastuolus sellised riigisisesed õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

31 Mis puudutab määruse nr 883/2004 artiklit 67, siis tuleb kõigepealt märkida, et selle artikli eesmärk on määrata kindlaks liikmesriigi õigusaktid, mis reguleerivad õigust perehüvitistele. Nagu väitsid Horvaatia valitsus ja komisjon, siis kuna põhikohtuasjas kõne all olev maksust mahaarvamine ei ole mitte rahaline hüvitis perekulude katteks, vaid maksusoodustus, mis teatud tingimustel vähendaks tulumaksu summat, ei kujuta see mahaarvamine endast perehüvitist määruse nr 883/2004 artikli 1 punkti z tähenduses. Sellest järeldub, et nimetatud määruse artikkel 67 ei ole põhikohtuasjas kohaldatav.

32 Seoses ELTL artikliga 18 ja täpsemalt selles ette nähtud kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeluga nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, võttes muu hulgas arvesse määruse nr 1288/2013 eesmärke, et põhikohtuasja kaebaja olukord ei ole üldjuhul võrreldav nende tulumaksukohustuslaste olukorraga, kelle lapsed ei ole kasutanud vaba liikumise õigust, ega konkreetselt võrreldav nende maksukohustuslaste olukorraga, kelle lapsed on saanud Erasmus+ programmi õpirändetoetust ülikooliõpinguteks liikmesriigis, kus elukallidus on sarnane või madalam. Seevastu, võttes arvesse asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja laps läks ülikooliõpinguteks liikmesriiki, mille elukallidus on Horvaatiaga võrreldes kõrgem, soovib

eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ZPD artikli 36 lõikes 5 ette nähtud erandi kohaldamata jätmist põhikohtuasja kaebaja suhtes tuleb pidada üliõpilaste vaba liikumise põhjendamatuks piiranguks ELTL artiklite 20 ja 21 alusel.

33 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas ELTL artikleid 20 ja 21 tuleb ELTL artikli 165 lõike 2 teist taanet arvestades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võetakse maksukohustuslasest lapsevanema puhul ülalpeetava lapse eest kohaldatava isikliku mahaarvamise põhisumma kindlaksmääramisel arvesse sellele lapsele Erasmus+ programmis antud õpirändetoetust, mille tagajärjeks on olenevalt olukorrast see, et tulumaksu arvutamisel kaotatakse õigus suurendada seda mahaarvamist.

34 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriikide pädevusse ning liidu õigusega ei ole üldjuhul vastuolus, kui liikmesriigid maksustavad liidu fondidest rahastatud tulu (vt selle kohta 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21; 7. septembri 2023. aasta kohtuotsus Finanzamt G (arenguabi projektid), C-15/22, EU:C:2023:636, punkt 64, ja 23. novembri 2023. aasta kohtuotsus Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, punkt 33), peab maksustamisel järgima liidu õigust, eelkõige EL toimimise lepingu sätteid, mis käsitlevad kõigile liidu kodanikele tagatud vabadust liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt analoogia alusel 12. juuli 2005. aasta kohtuotsus Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punkt 19).

35 Need kaalutlused kehtivad ka juhul, kui nagu käesolevas asjas ei ole rangelt võttes tegemist liidu fondidest rahastatud tulu maksustamisega, vaid selle tulu arvessevõtmisega siis, kui arvutatakse sellise maksukohustuslase tulumaksu, kes peab ülal taolist tulu saanud last.

36 Sellega seoses olgu esimesena meenutatud, et ELTL artikkel 20 annab igale isikule, kellel on mõne liikmesriigi kodakondsus, liidu kodaniku staatuse, mis on liikmesriikide kodanike põhistaatus (20. septembri 2001. aasta kohtuotsus Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, punkt 31, ja 5. septembri 2023. aasta kohtuotsus Udlændinge- og Integrationsministeriet (Taani kodakondsuse kaotamine), C-689/21, EU:C:2023:626, punkt 29).

37 Nagu selgub Euroopa Kohtu praktikast, võib liikmesriigi kodanik, kes on liidu kodanikuna kasutanud õigust vabalt liikuda ja elada muu kui oma päritoluliikmesriigi territooriumil, tugineda selle staatusega kaasnevatele õigustele ja eelkõige ELTL artikli 21 lõikes 1 sätestatud õigustele, sealhulgas vajaduse korral ka oma päritoluliikmesriigi vastu (22. veebruari 2024. aasta kohtuotsus Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Teisena tuleb märkida, et liikmesriigi õigusnormid, mis seavad ühe liikmesriigi teatavad kodanikud ebasoodsamasse olukorda pelgalt seetõttu, et nad on kasutanud oma õigust vabalt liikuda ja elada muus liikmesriigis, piiravad igale liidu kodanikule ELTL artikli 21 lõikega 1 tagatud vabadusi (18. juuli 2006. aasta kohtuotsus De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, punkt 39, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus A (abi puudega inimesele), C-679/16, EU:C:2018:601, punkt 60).

39 Nimelt ei pääseks EL toimimise lepinguga liidu kodanike liikumisvabaduse valdkonnas kehtestatud võimalused täielikult mõjule, kui takistused, mille liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele muus liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud, võiksid liikmesriigi kodanikku ajendada nende võimaluste

kasutamisest loobuma (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, punkt 19, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus A (abi puudega inimesele), C-679/16, EU:C:2018:601, punkt 61).

40 See kaalutlus on eriti oluline hariduse valdkonnas, võttes arvesse ELTL artikli 6 punkti e ja ELTL artikli 165 lõike 2 teise taande eesmärke, eelkõige õppijate ja õpetajate liikuvuse ergutamist (11. juuli 2002. aasta kohtuotsus D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, punkt 32, ja 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, punkt 24).

41 Pealegi põhineb Erasmus+ programm sarnaselt teiste liidu haridusvaldkonna tegevusprogrammidega ELTL artiklitel 165 ja 166 ning selle eesmärk on eelkõige edendada üliõpilaste õpirännet liidus ja võimaldada neil alustada või jätkata õpinguid eri liikmesriikides, olenemata nende päritolukohast, tugevdades seeläbi hariduse ja koolituse Euroopa mõõdet. Selle eesmärgi saavutamisele võivad üliõpilaste ja nende vanemate käsutuses olevaid majanduslikke vahendeid arvestades saada takistuseks õpirändega kaasnevad lisakulud. Rahaline toetus, mida antakse eelkõige stipendiumide kaudu, mille eesmärk on toetada selle programmi raames toetusesaajate liikuvust, annab tunnistust liidu tahtest aidata kaasa nende takistuste ületamisele konkreetsel ja tõhusal viisil.

42 Selles kontekstis tuleb tõdeda, et määruse nr 1288/2013 põhjenduses 40 kutsus liidu seadusandja liikmesriike üles vabastama neid määruses osutatud üksikisikute liikuvuse toetamiseks antavaid toetusi riigisisese õiguse kohaselt kõigist maksudest ja sotsiaalmaksust, kehtestamata siiski liikmesriikidele erikohustust muu hulgas seoses maksukohustuslastest lapsevanemate tulumaksu arvutamisega, kuna otsene maksustamine kuulub üldjuhul liikmesriikide pädevusse, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 34.

43 On tõsi, et liidu õigus ei taga liidu kodanikule seda, et liikumisvabaduse kasutamine ei mõjuta maksustamist. Arvestades liikmesriikide õigusnormide erinevusi selles valdkonnas, võib selline tegevus olenevalt juhtumist olla enam-vähem soodne või isegi ebasoodne. Sama põhimõte kehtib seda enam olukorras, kus asjaomane isik ei ole ise kasutanud oma õigust vabalt liikuda, kuid väidab end olevat pereliikme liikumisvabaduse kasutamisest tuleneva ebasoodsa kohtlemise subjekt (vt selle kohta 12. juuli 2005. aasta kohtuotsus Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punktid 45 ja 46).

44 Kui aga liikmesriik osaleb Erasmus+ programmis, siis peab ta jälgima ka seda, et selle programmi toetusesaajate liikuvuse toetamiseks antavate toetuste määramise ja maksustamise tingimused ei piiraks põhjendamatult õigust liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt analoogia alusel 23. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Morgan ja Bucher, C-11/06 ja C-12/06, EU:C:2007:626, punkt 28, ja 26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punkt 24).

45 Käesoleval juhul on selge, et esiteks ei olnud Erasmus+ programmi õpirändetoetus iseenesest Horvaatias põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal maksustatav, vaid seda võeti põhikohtuasja kaebaja tulumaksu arvutamisel arvesse. Teiseks oli põhikohtuasja kaebaja ebasoodsamas olukorras, kuna tema suhtes kohaldati põhikohtuasjas kõne all olevaid riigisiseseid sätteid seetõttu, et tema ülalpeetav laps sai sellist toetust.

46 Taolised sätted võivad seega pärssida liidu kodanikke kasutamast oma vabadust liikuda ja elada muus liikmesriigis kui nende päritoluliikmesriik, võttes arvesse mõju, mida selle vabaduse kasutamine võib avaldada maksukohustuslastest lapsevanemate tulumaksu arvutamisele, ning need võivad kahjustada üliõpilaste õpirännet liidus Erasmus+ programmi raames.

47 Järelikult võib see, et ülalpeetavale lapsele Erasmus+ programmis antud õpirändetoetust võetakse arvesse selleks, et määrata kindlaks isikliku mahaarvamise põhisumma, millele maksukohustuslasest lapsevanemal on õigus kõnealuse lapse eest, ja selle tagajärjena see, et tulumaksu arvutamisel kaotatakse õigus suurendada seda mahaarvamist, kujutada endast ELTL artiklis 21 liidu kodanikele antud vabalt liikumise ja elamise õiguse piirangut.

48 Sellise piirangu olemasolu ei sea kahtluse alla esiteks asjaolu, et ülalpeetav laps, kes kasutas oma liikumisvabadust, ei olnud ise maksukohustuslane, kellelt võeti tulumaksu arvutamisel õigus suurendada isikliku mahaarvamise põhisummat ülalpeetavate laste eest, ja teiseks asjaolu, et selliselt ebasoodsas olukorras olev maksukohustuslasest lapsevanem ei kasutanud oma liikumisvabadust.

49 Nimelt kujutavad ebasoodsad maksutagajärjed maksukohustuslasest lapsevanemale, kelle ülalpeetav laps on kasutanud liikumisvabadust, endast vaba liikumise piirangut ELTL artikli 21 tähenduses, kuna need tulenevad selle vabaduse kasutamisest lapse poolt. Asjaolu, et need ebasoodsad tagajärjed ei tekkinud seega mitte liikumisvabadust kasutanud lapsele, vaid lapsevanemale – olenemata sellest, kas viimane kasutas seda vabadust või mitte –, ei oma seega tähtsust ELTL artikli 21 alusel vaba liikumise piirangu olemasolu tuvastamisel.

50 Neil asjaoludel võib selle piirangu tagajärgedele tugineda mitte ainult liidu kodanik, kes on kasutanud oma liikumisvabadust, vaid ka liidu kodanik, kes sarnaselt põhikohtuasja kaebajaga peab esimesena nimetatud kodanikku ülal ja kes on seetõttu otseselt ebasoodsamas olukorras selle piirangu toime tõttu.

51 Sellega seoses on Euroopa Kohus teatud asjaoludel juba tunnustanud võimalust tugineda ELTL artiklile 21 ja selle kohaldamiseks vastu võetud sätetele liidu kodanike suhtes, kes ei ole ise kasutanud oma vabadust liikuda ja elada muus liikmesriigis kui nende päritoluliikmesriik (vt selle kohta 12. juuli 2005. aasta kohtuotsus Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punkt 25, ning 13. septembri 2016. aasta kohtuotsus Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, punktid 42 ja 43).

52 Lõpuks, võttes arvesse majanduslikke sidemeid, mis seovad last oma vanemaga ja mis käesoleval juhul ei tulene mitte ainult asjaolust, et laps sõltub oma vanemast, et katta elamis- ja kutseõppekulusid, vaid ka riigisisese seadusandja valikust võtta maksukohustuslasest lapsevanema maksuolukorra kindlaksmääramisel arvesse ülalpeetava lapse sissetulekut, tuleb asuda seisukohale, et nii ülalpeetav laps kui ka tema maksukohustuslasest vanem võivad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tugineda ELTL artiklile 21 ja selle kohaldamiseks vastu võetud sätetele.

53 Kolmandana tuleb meenutada, et niisugune piirang, nagu on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, võib liidu õiguse seisukohalt olla õigustatud ainult juhul, kui see põhineb üldise huviga seotud ning asjaomaste isikute kodakondsusest sõltumatutel objektiivsetel kaalutlustel ning on riigisiseses õiguses õiguspäraselt taotletud eesmärgi suhtes proportsionaalne (22. veebruari 2024. aasta kohtuotsus Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Mis puudutab esiteks üldise huviga põhjendatud kaalutlusi, mis võivad õigustada põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas vaidluse all olevad sätted järgivad kooskõlas maksusüsteemi võrdsuse ja õigluse ning piiratud riiklike vahendite

mõistliku haldamise põhimõtetega eesmärki kõrvaldada keskmise sissetuleku ja keskmise kulu osas sotsiaalset ja materiaalset ebavõrdsust ülalpeetavate lastega maksukohustuslaste ja nende vahel, kellel ei ole laste ülalpidamisega seotud kulusid.

55 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei anna need sätted õigust suurendada isikliku mahaarvamise põhisummat ülalpeetavate laste eest maksukohustuslastele, kelle ülalpeetavad lapsed saavad majandusaastal teatavat maksuvaba tulu, mis seadusandja arvates võimaldab lapsel end ülal pidada oma sissetulekust ja vähendada oma vanemate ülalpidamiskohustust, vaid ainult neile maksukohustuslastele, kelle lastel ei ole maksuvaba tulu või kelle lapsed saavad tulu ainult minimaalselt, mistõttu saab nende ülalpidamist seega tagada ainult vanemate sissetulek.

56 Seega ilmneb, et põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste sätete eesmärk on võtta arvesse tulumaksukohustuslastest lapsevanemate tegelikku maksevõimet, vältimaks selle võime alahindamist, mida tuleb pidada üldise huvi eesmärgiks (vt analoogia alusel 21. detsembri 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt V (pärimine – osaline maksuvaba summa ja sundosade mahaarvamine), C-394/20, EU:C:2021:1044, punkt 52).

57 Mis teiseks puudutab proportsionaalsuse põhimõttest kinnipidamist, siis õigusnormid, mis piiravad sellist aluslepinguga tagatud põhivabadust nagu liidu kodanike õigus vabalt liikuda ja elada, võivad olla õiguspäraselt põhjendatud üksnes siis, kui need on sobivad õiguspärase eesmärgi saavutamiseks ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus JD (residentsusnõue), C-562/22, EU:C:2024:55, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Samuti tuleb meenutada, et riigisisesed õigusnormid on konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt (vt selle kohta 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus JD (residentsusnõue), C-562/22, EU:C:2024:55, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Sellega seoses tuleb märkida, et määruse nr 1288/2013 põhjenduse 40 kohaselt tuleks üksikisikute liikuvuse toetamiseks antavaid toetusi kohandada vastavalt sihtriigi elukallidusele ja elamiskuludele. Samamoodi on määruse artikli 18 lõikes 7 sätestatud, et määruse artikli 6 lõike 1 punktis a ja artikli 12 punktis a osutatud üksikisikute õpirände jaoks ette nähtud rahalised vahendid eraldatakse liikmesriikide rahvaarvu ja elukalliduse, liikmesriikide pealinnade vahelise kauguse ja tulemuslikkuse põhjal.

60 Järelikult, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 49–52 ja 77 tõdes, tuleb asuda seisukohale, et kuna Erasmus+ programmi eesmärk on hõlbustada üliõpilaste õpirännet, eelkõige ülikoolihariduse kontekstis, ning võttes arvesse selle programmi õpirändetoetuse summade suurust ja tegelikku elukallidust vastuvõtvas liikmesriigis, peaks see toetus aitama katta lisakulusid, mida sellise õpirände puudumisel ei tekiks.

61 Järelikult ei vähenda sellise toetuse saamine maksukohustuslastest lapsevanemate kulutusi kohustuse raames pidada ülalpeetavaid lapsi ülal ega suurenda ka nende vanemate maksevõimet maksu tasuda.

62 Seega ei võimalda Erasmus+ programmi õpirändetoetuse maksustamine, mis on käsitlusel põhikohtuasjas, võtta ühtselt ja süstemaatiliselt arvesse nende tulumaksukohustuslastest lapsevanemate tegelikku maksevõimet, kes peavad ülal selles programmis osalevat last. Kuna selline kohtlemine võib neile maksukohustuslastest lapsevanematele tuua kaasa suurema

maksukoormuse, ilma et nende käsutuses olevaid vahendeid oleks sellise koormusega toimetulekuks suurendatud, võivad põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid avaldada isegi vastupidist mõju.

63 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et ELTL artikleid 20 ja 21, arvestades ELTL artikli 165 lõike 2 teist taanet, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võetakse maksukohustuslasest lapsevanema puhul ülalpeetava lapse eest kohaldatava isikliku mahaarvamise põhisumma kindlaksmääramisel arvesse sellele lapsele Erasmus+ programmis antud õpirändetoetust, mille tagajärjeks on olenevalt olukorrast see, et tulumaksu arvutamisel kaotatakse õigus suurendada seda mahaarvamist.

Kohtukulud

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

ELTL artikleid 20 ja 21, arvestades ELTL artikli 165 lõike 2 teist taanet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt võetakse maksukohustuslasest lapsevanema puhul ülalpeetava lapse eest kohaldatava isikliku mahaarvamise põhisumma kindlaksmääramisel arvesse sellele lapsele Erasmus+ programmis antud õpirändetoetust, mille tagajärjeks on olenevalt olukorrast see, et tulumaksu arvutamisel kaotatakse õigus suurendada seda mahaarvamist.

Allkirjad