TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2025. gada 16. janvārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Savienības pilsonība – LESD 21. panta 1. punkts – Tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā – Nodokļu tiesību akti – Ienākuma nodoklis – Personiska nodokļa bāzes atskaitījuma aprēķināšana par apgādājamu bērnu, kurš ir saņēmis mobilitātes atbalstu mācībām programmā *Erasmus+* – Regula (ES) Nr. 1288/2013 – Šajā regulā minēto fizisko personu mobilitātes atvieglošanai paredzēto stipendiju aplikšana ar nodokli – Brīvas pārvietošanās ierobežojums – Samērīgums

Lietā C-277/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Ustavni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitucionālā tiesa) iesniegusi ar 2023. gada 18. aprīļa lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 28. aprīlī, tiesvedībā

E. P.

pret

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

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: ceturtās palātas priekšsēdētājs I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], kas pilda piektās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši D. Gracijs [*D. Gratsias*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*] (referents),

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– Horvātijas valdības vārdā – *G. Vidović Mesarek*, pārstāve,

– Eiropas Komisijas vārdā – *B.-R. Killmann*, *M. Mataija*, *W. Roels* un *H. Van Vliet*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2024. gada 4. jūlija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – horvātu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18., 20., 21. pantu un 165. panta 2.punkta otro daļu un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulas (EK) Nr. 883/2004 (2004. gada 29. aprīlis) par sociālās nodrošināšanas sistēmu koordinēšanu (OV 2004, L 166, 1. lpp.) 67. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp E. P. un *Ministarstvo financija Republike Hrvatske*, *Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrija, autonomais par otrā līmeņa administratīvo procedūru atbildīgais dienests; turpmāk tekstā – "autonomais par otrā līmeņa administratīvo procedūru atbildīgais dienests") par to, ka nodokļu administrācija, aprēķinot E. P. ienākuma nodoklim piemērojamo atskaitījumu, ņēmusi vērā viņas apgādājamā bērna saņemto mobilitātes atbalstu mācībām programmā *Erasmus+*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Regula Nr. 883/2004

3 Regulas Nr. 883/2004 1. panta z) punktā noteikts:

"Šajā regulā:

[..]

z) "ģimenes pabalsts" ir visi pabalsti natūrā vai naudā, kas paredzēti, lai segtu ģimenes izdevumus, izņemot I pielikumā minēto uzturēšanas maksājumu un īpašo bērna piedzimšanas un adoptēšanas pabalstu avansus."

4 Minētās regulas 3. panta 1. punktā paredzēts:

"Šī regula attiecas uz visiem tiesību aktiem, kuri skar šādas sociālā nodrošinājuma jomas:

[..]

j) ģimenes pabalsti."

5 Šīs pašas regulas 67. pantā "Ģimenes locekļi, kas dzīvo citā dalībvalstī" noteikts:

"Personai ir tiesības uz ģimenes pabalstiem saskaņā ar kompetentās dalībvalsts tiesību aktiem, tajā skaitā, par savas ģimenes locekļiem, kas dzīvo citā dalībvalstī tā, kā tas būtu bijis, ja viņi dzīvotu pirmajā minētajā dalībvalstī. Tomēr pensionāram ir tiesības uz ģimenes pabalstiem saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kura atbild par viņa pensiju."

Regula (ES) Nr. 1288/2013

6 Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 1288/2013 (2013. gada 11. decembris), ar ko izveido Savienības programmu izglītības, apmācības, jaunatnes un sporta jomā "*Erasmus+*" un atceļ Lēmumus Nr. 1719/2006/EK, Nr. 1720/2006/EK un Nr. 1298/2008/EK (OV 2013, L 347, 50. lpp.), kura bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā, ietvēra 40. apsvērumu, kas bija formulēts šādi:

"Lai sekmētu Programmas pieejamību, personu mobilitātes atbalstam piešķirtās dotācijas būtu jāpielāgo atbilstīgi galamērķa valsts iztikas minimumam un uzturēšanās izdevumiem. Atbilstīgi valsts tiesību aktiem būtu jāmudina dalībvalstis neaplikt minētās dotācijas ar nodokļiem un neatvilkt no tām sociālās iemaksas. Šādam atbrīvojumam būtu jāattiecas arī uz publiskām vai privātām struktūrām, kas šāda veida atbalstu piešķir attiecīgajām personām."

7 Šīs regulas 6. panta "Programmā paredzētās darbības" 1. punktā bija noteikts:

"Izglītības un apmācības jomā Programmas mērķus tiecas sasniegt, īstenojot šāda veida darbības:

a) personu mobilitāte mācību nolūkos;

[..]."

8 Minētās regulas 18. panta "Budžets" 7. punktā bija paredzēts:

"Līdzekļus 6. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 12. panta a) punktā minētajai personu mobilitātei mācību nolūkos, kas jāpārvalda valsts aģentūrai vai aģentūrām ("valsts aģentūra"), piešķir, pamatojoties uz iedzīvotāju skaitu un dzīves dārdzību attiecīgajā dalībvalstī, attālumu starp dalībvalstu galvaspilsētām un sasniegumiem. Sasniegumu parametrs veido 25 % no kopējiem līdzekļiem, kas piešķirti atbilstoši 8. un 9. punktā minētajiem kritērijiem. Attiecībā uz 8. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētajām stratēģiskajām partnerībām, kuras atlasa un jāpārvalda valsts aģentūrai, līdzekļus piešķir, balstoties uz kritērijiem, kuri jāizstrādā [Eiropas] Komisijai saskaņā ar 36. panta 3. punktā minēto pārbaudes procedūru. Minētās formulas ir pēc iespējas neitrālas attiecībā uz dalībvalstu atšķirīgajām izglītības un apmācības sistēmām, izvairās no būtiskiem samazinājumiem dalībvalstīm piešķirtajā gada budžetā no viena gada uz nākamo un līdz minimumam samazina pārmērīgu nelīdzsvarotību piešķirto dotāciju apjoma ziņā."

Valsts tiesības

9 2004. gada 3. decembra *Zakon o porezu na dohodak* (Likums par ienākuma nodokli, NN 177/04), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā –"*ZPD*"), 6. pantā paredzēts, ka ienākuma nodokļa bāzi samazina, atskaitot personīgo atskaitījumu.

10 Saskaņā ar *ZPD* 10. panta 13., 18. un 20. punktu no ienākuma nodokļa ir atbrīvotas:

"13. stipendijas, kas paredzētas studentiem pilna laika mācībām augstskolās un universitātēs, kā arī doktorantūras un pēcdoktorantūras studentiem, kuriem līdzekļi ir paredzēti Horvātijas Republikas valsts budžetā, un stipendijas, kuras izmaksā, t.i., piešķir, no [Savienības] budžeta, kuras reglamentē īpašas starptautiskas konvencijas un kuras paredzētas studentiem pilna laika mācībām augstākās izglītības iestādēs;

[..]

18. stipendijas, kuras paredzētas studentiem, kas izraudzīti atklātos konkursos, kuros ar vienādiem nosacījumiem var piedalīties visi studenti, par pilna laika mācībām augstākās izglītības iestādēs, kuras izmaksā, t.i., piešķir fondi, iestādes un citas institūcijas, kuras reģistrētas Horvātijas Republikā izglītības un apmācības vai zinātniskās pētniecības nolūkos, kuru darbību reglamentē īpaši noteikumi un kuras ir izveidotas, lai piešķirtu stipendijas;

[..]

20. summas, kas izmaksātas kā subsīdijas no Eiropas Savienības fondiem un programmām ar tādu iestāžu starpniecību, kuras Horvātijas Republikā akreditētas saskaņā ar Eiropas Savienības tiesisko regulējumu, lai īstenotu mobilitātes pasākumus saistībā ar Eiropas Savienības programmām un fondiem izglītības un profesionālās pilnveides mērķiem atbilstoši Eiropas Komisijas Finanšu regulai, nepārsniedzot noteiktās summas."

11 *ZPD* 36. pantā paredzēts:

"(1) Rezidentu gūto ienākumu kopsummu saskaņā ar šī likuma 5. pantu samazina personiska nodokļa bāzes atskaitījuma 2200,00 kunu [(HRK) (aptuveni 292 EUR)] apmērā par katru taksācijas perioda mēnesi, par kuru tiek aprēķināts nodoklis. [..]

(2) Rezidenti var palielināt šī panta 1. punktā minēto atskaitījumu par šādām summām:

[..]

2. par apgādājamiem bērniem: par summu, kas vienāda ar 0,5 no personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma par pirmo bērnu, 0,7 – par otro bērnu, 1,0 – par trešo bērnu, 1,4 – par ceturto bērnu, 1,9 – par piekto bērnu, un par katru nākamo bērnu personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma koeficients tiek pakāpeniski palielināts par 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 [..] salīdzinājumā ar personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma koeficientu par iepriekšējo bērnu [..].

[..]

(4) Par tuviem ģimenes locekļiem un apgādājamiem bērniem tiek uzskatītas fiziskas personas, kuru ar nodokli apliekamie ienākumi, no nodokļa atbrīvotie ienākumi un citas summas, kas šī likuma izpratnē nav uzskatāmas par ienākumiem, gada laikā nepārsniedz summu, kas vienāda ar šī panta 1. punktā minētā personiska nodokļa bāzes atskaitījuma pieckāršu apmēru.

(5) Atkāpjoties no šī panta 4. punkta, lai noteiktu personiska atskaitījuma tiesības par tuviem ģimenes locekļiem un apgādājamiem bērniem, neņem vērā summas, kas saskaņā ar speciālo tiesisko regulējumu saņemtas kā sociālā palīdzība, bērna kopšanas pabalsts, jaundzimušā bērna pabalsts, proti, zīdaiņa pūriņi, kā arī apgādnieka zaudējuma pabalsts pēc vecāka nāves. [..]"

12 *ZPD* 54. pantā konkrētiem nodokļu maksātājiem, kuri dzīvo atbalstāmajos reģionos un Vukovaras pilsētā (Horvātija) – arī prasītājai pamatlietā –, ir noteikts lielāks personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma apmērs par *ZPD* 36. panta 1. punktā paredzēto, kas pamatlietas faktu norises laikā bija 3000 HRK, tālab tika piemērots šajā tiesību normā paredzētais atskaitījuma par apgādājamiem bērniem apmēra palielinājums, piemērojot šī likuma 36. panta 2. punkta 2. apakšpunktā noteiktos koeficientus.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 Prasītājai pamatlietā, kura ir Horvātijas pilsone, ir jāmaksā ienākuma nodoklis, kā arī ienākuma nodokļa piemaksa kā vietējās pašvaldības īpašs nodokļu ienākums. Ņemot vērā viņas dzīvesvietu, uz viņu attiecas konkrētas *ZPD* paredzētās nodokļu priekšrocības.

14 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka viens no prasītājas pamatlietā apgādībā esošajiem bērniem 2014./2015. akadēmiskajā gadā saņēma programmas *Erasmus+* mobilitātes atbalstu studijām universitātē Somijā un ka pirms šī bērna došanās uz šo dalībvalsti 2014. gada beigās viņam par to tika izmaksāts 1840 EUR avanss.

15 Attiecībā uz taksācijas periodiem pirms 2014. gada prasītājai pamatlietā saskaņā ar *ZPD* 36. panta 2. punkta 2. apakšpunktu un 54. panta 1. punkta 2. apakšpunktu tika palielināts personiskais nodokļu bāzes atskaitījums par vienu apgādājamo bērnu.

16 Ar 2015. gada 27. jūlija paziņojumu par nodokli *Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas Nodokļu administrācija) informēja prasītāju pamatlietā, ka tai ir jāmaksā attiecīgais nodoklis, jo attiecībā uz laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim ir atcelts personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma palielinājums par viņas apgādājamo bērnu, pamatojoties uz to, ka viņa šajā laikposmā bija saņēmusi summas, kas pārsniedz *ZPD* 36. panta 4. punktā noteikto robežvērtību, kura pārsniegta tādēļ, ka viņas bērns saņēma mobilitātes atbalstu programmā *Erasmus+*.

17 Prasītāja pamatlietā par šo paziņojumu par nodokli iesniedza sūdzību autonomajam par otrā līmeņa administratīvo procedūru atbildīgajam dienestam, norādot, ka viņa par 2014. gadu nepamatoti nav varējusi saņemt personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma palielinājumu par savu apgādājamo bērnu. Viņa uzskata, ka atbalsts mobilitātei, kas tiek izmaksāts studentiem mācībām programmā *Erasmus+*, jākvalificē kā "sociālā palīdzība" un līdz ar to saskaņā ar *ZPD* 36. panta 5. punktu tas nav jāņem vērā, nosakot tiesības uz personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma palielinājumu par apgādājamiem bērniem.

18 Ar 2019. gada 17. jūlija lēmumu autonomais par otrā līmeņa administratīvo procedūru atbildīgais dienests noraidīja minēto sūdzību kā nepamatotu.

19 Prasītāja pamatlietā par šo lēmumu cēla prasību *Upravni sud Osijek* (Osijekas Administratīvā tiesa, Horvātija), kuru šī tiesa ar 2020. gada 30. janvāra nolēmumu noraidīja kā nepamatotu.

20 Prasītāja pamatlietā par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Visoki upravni sud* (Augstā administratīvā tiesa, Horvātija), kura to noraidīja ar 2021. gada 20. janvāra spriedumu.

21 Prasītāja pamatlietā par šo spriedumu iesniedza konstitucionālo sūdzību *Ustavni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitucionālā tiesa), kas ir iesniedzējtiesa. Šīs sūdzības pamatojumam viņa it īpaši izvirza iebildumu par Horvātijas Republikas Konstitūcijā paredzētā pienākuma aizsargāt subjektīvās tiesības, kas viņai izriet no Savienības tiesībām, neizpildi. Proti, viņa apgalvo, ka tikusi diskriminēta, pamatojies uz LESD 18. pantu, un nostādīta nelabvēlīgākā situācijā, pamatojoties uz LESD 20. panta 2. punkta a) apakšpunktu un 21. panta 1. punktu, jo viņas bērns mācību nolūkā ir izmantojis tiesības pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, kas nav viņa izcelsmes dalībvalsts.

22 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesības ir piemērojamas prasītājas situācijai pamatlietā un precīzāk – vai pamatlietā aplūkotie valsts nodokļu tiesību akti ir saderīgi ar LESD 18., 20., 21. pantu un 165. panta 2. punktu, kā arī ar Regulas Nr. 883/2004 67. pantu.

23 Turklāt tā norāda, ka no Horvātijas Republikas ombudes ziņojuma par 2017. gadu izriet, ka tā no Horvātijas universitātēm ir saņēmusi informāciju, saskaņā ar kuru ieinteresētie studenti ir atteikušies izmantot programmā *Erasmus+* paredzētos pasākumus pēc tam, kad bija uzzinājuši, ka atbilstoši Horvātijas Republikas Finanšu ministrijas sniegtajai interpretācijai programmā *Erasmus+* paredzētā mobilitātes atbalsta mācībām saņemšanas sekas ir tādas, ka viņu vecākiem tiek liegtas tiesības uz personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma palielinājumu par apgādībā esošiem bērniem, un tādējādi samazinājās to studentu pieteikumu skaits, kurus interesē šādi pasākumi.

24 Šādos apstākļos *Ustavni sud Republike Hrvatske* (Horvātijas Republikas Konstitucionālā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai LESD 18., 20., 21. pants un 165. panta 2. punkta otrais ievilkums jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vecāks zaudē tiesības uz gada ienākuma nodokļa bāzes atskaitījuma summas palielinājumu par apgādībā esošu bērnu tādēļ, ka minētajam bērnam – apgādībā esošam studentam, kurš izmanto tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī mācību nolūkā un kurš saistībā ar to, pamatojoties uz valsts īstenošanas tiesību aktiem, ir izmantojis līdzekļus, kas atbilstīgi Regulas Nr. 1288/2013 6. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir paredzēti studentu, kas nāk no dalībvalsts ar zemāka vai vidējā apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, mobilitātei dalībvalstī ar augstāka apmēra vidējām uzturēšanās izmaksām, kas noteiktas saskaņā ar Eiropas Komisijas izstrādātajiem kritērijiem šīs regulas 18. panta 7. punkta izpratnē, – tika izmaksāts atbalsts studentu mobilitātei, kura summa pārsniedz noteiktu fiksēto robežvērtību?

2) Vai Regulas Nr. 883/2004 67. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vecāks zaudē tiesības uz gada ienākuma nodokļa bāzes atskaitījuma palielinājumu par apgādībā esošu studentu, kurš, studējot citā dalībvalstī, ir saņēmis studentu mobilitātes atbalstu saskaņā ar Regulas Nr. 1288/2013 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

25 Horvātijas valdība uzskata, ka prejudiciālie jautājumi ir nepieņemami. Šajā ziņā tā norāda, ka, lai gan studentiem, protams, ir piemērojamas Savienības tiesības, kad viņi, piedaloties programmā *Erasmus+*, īsteno tiesības brīvi pārvietoties, lai studētu citā dalībvalstī, kas nav viņu izcelsmes dalībvalsts, no tā nevarot secināt, ka šīs tiesības ir piemērojamas arī viņu ģimenes locekļiem, it īpaši viņu vecākiem. Prasītājas pamatlietā nodokļu situāciju un it īpaši tās ienākuma nodokļa aprēķināšanu, kā arī tās tiesību uz personisko nodokļu bāzes atskaitījumu noteikšanu reglamentējot valsts tiesības, nevis Savienības tiesības tādā veidā, kā norāda šī prasītāja. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka prasītājas pamatlietā situācijai esot pilnībā iekšējs raksturs, ņemot vērā viņas pilsonību, faktu, ka viņa strādā Horvātijā, tur gūst ienākumus, nav personīgi izmantojusi pārvietošanās brīvību un nav saņēmusi mobilitātes atbalstu mācībām programmā *Erasmus+*.

26 Šajā ziņā jāatgādina, ka tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu pamatlietā un kurai jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, var, ņemot vērā strīda īpatnības, noteikt gan to, cik nepieciešams šai tiesai ir prejudiciālais nolēmums sprieduma taisīšanai, gan to, cik nozīmīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. No tā izriet, ka uz valsts tiesu uzdotajiem jautājumiem attiecas nozīmīguma prezumpcija un atteikties lemt par šiem jautājumiem Tiesa var tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja izvirzītā problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie vai tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz minētajiem jautājumiem (skat. it īpaši spriedumu, 2023. gada 21. decembris, *Royal Antwerp Football Club*, C-680/21, EU:C:2023:1010, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa precīzi izklāsta iemeslus, kas tai likuši uzskatīt, ka tās nolēmuma pieņemšanai ir nepieciešama Savienības tiesību interpretācija un ka atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem var ietekmēt pamatlietas risinājumu. Tā uzskata, ka, ņemot vērā tajā celtās prasības priekšmetu un tā kā nav Tiesas judikatūras par valsts nodokļu pasākumu saistībā ar studentu mobilitāti programmā *Erasmus+* diskriminējošo vai nesamērīgo raksturu, tai, lai pieņemtu nolēmumu, tostarp ir jānosaka, vai individuālie akti, kas ir tās izskatāmās prasības priekšmets, ir pretrunā LESD 18., 20., 21. pantam un 165. panta 2. punktam.

28 Turklāt par tādu, kurai ir "pilnībā iekšējs" raksturs, nevar uzskatīt situāciju, kurā rodas jautājums, vai un – attiecīgā gadījumā – kādā mērā dalība tādā Savienības tiesībās reglamentētā programmā kā programma *Erasmus+* ietekmē nodokļu režīmu, kas piemērojams vecākam, kurš ir nodokļu maksātājs un kura bērns ir piedalījies šajā programmā, neatkarīgi no tā, vai šo situāciju pārējā daļā reglamentē šīs tiesības. Šīs iespējamās ietekmes apjoma un nosacījumu vērtējums neattiecas uz uzdoto jautājumu pieņemamību, bet gan uz lietas būtību.

29 Tātad prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

Par lietas būtību

30 Prejudiciālajos jautājumos iesniedzējtiesa atsaucas uz vairākām Savienības tiesību normām, attiecībā uz kurām tā vēlas noskaidrot, vai tām ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais.

31 Saistībā ar Regulas Nr. 883/2004 67. pantu vispirms jānorāda, ka šī panta mērķis ir noteikt dalībvalsts tiesību aktus, kas reglamentē tiesības uz ģimenes pabalstiem. Kā apgalvo Horvātijas valdība un Komisija, tā kā pamatlietā aplūkotais nodokļu atskaitījums ir nevis pabalsts naudā, kas paredzēts ģimenes izdevumu segšanai, bet gan nodokļu priekšrocība, kas zināmos apstākļos samazinātu ienākuma nodokļa summu, šis atskaitījums nav ģimenes pabalsts Regulas Nr. 883/2004 1. panta z) punkta izpratnē. No tā izriet, ka šīs regulas 67. pants pamatlietā nav piemērojams.

32 Attiecībā uz LESD 18. pantu un it īpaši tajā minēto diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegumu no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesa, ņemot vērā it īpaši Regulas Nr. 1288/2013 mērķus, uzskata, ka prasītājas pamatlietā situācija nav salīdzināma ne vispārīgi ar tādu ienākuma nodokļa maksātāju situāciju, kuru bērni nav izmantojuši tiesības brīvi pārvietoties, ne specifiski ar šādiem nodokļa maksātājiem, kuru bērni ir saņēmuši mobilitātes atbalstu mācībām programmas *Erasmus+* ietvaros, lai studētu universitātēs dalībvalstīs ar līdzīgu vai zemāku dzīves dārdzību. Savukārt, ņemot vērā apstākli, ka prasītājas pamatlietā bērns ir devies uz dalībvalsti ar augstāku dzīves dārdzību nekā Horvātijā, lai tur studētu universitātē, šī tiesa jautā,

vai *ZPD* 36. panta 5. punktā paredzētā izņēmuma nepiemērošana attiecībā uz prasītāju pamatlietā uzskatāma par nepamatotu studentu brīvas pārvietošanās ierobežojumu LESD 20. un 21. panta izpratnē.

33 Šādos apstākļos jāuzskata, ka ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 20. un 21. pants, lasot tos LESD 165. panta 2. punkta otrā ievilkuma gaismā, jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko, lai noteiktu personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma summu, uz kuru vecākam, kas ir nodokļa maksātājs, ir tiesības par apgādājamo bērnu, ņem vērā mobilitātes atbalstu mācībām, ko šis bērns ir saņēmis programmā *Erasmus+*, izraisot to, ka ienākuma nodokļa aprēķinā attiecīgā gadījumā tiek zaudētas tiesības uz šī atskaitījuma palielinājumu.

34 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arī tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē un lai gan šīm tiesībām principā nav pretrunā tas, ka dalībvalstis apliek ar nodokli no Savienības fondiem finansētus ienākumus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts; 2023. gada 7. septembris, *Finanzamt G* (Attīstības palīdzības projekti), C-15/22, EU:C:2023:636, 64. punkts, un 2023. gada 23. novembris, *Ministarstvo financija*, C-682/22, EU:C:2023:920, 33. punkts), šāda aplikšana ar nodokli jāveic, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši LESD normas par ikvienam Savienības pilsonim atzīto brīvību pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2005. gada 12. jūlijs, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:446, 19. punkts).

35 Šie apsvērumi ir piemērojami arī gadījumā, kad, kā tas ir šajā lietā, runa ir nevis par Savienības fondu finansēto ienākumu aplikšanu ar nodokli, bet gan par to ņemšanu vērā, aprēķinot ienākuma nodokli, kas jāmaksā nodokļa maksātājam, kura apgādībā ir bērns, kurš ir guvis šādus ienākumus.

36 Šajā ziņā, pirmām kārtām, jāatgādina, ka ar LESD 20. pantu ikvienai personai, kurai ir dalībvalsts pilsonība, tiek piešķirts Savienības pilsoņa statuss, kas ir paredzēts kā dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss (spriedumi, 2001. gada 20. septembris, *Grzelczyk*, C-184/99, EU:C:2001:458, 31. punkts, un 2023. gada 5. septembris, *Udlændinge- og Integrationsministeriet* (Dānijas pilsonības zaudēšana), C-689/21, EU:C:2023:626, 29. punkts).

37 Tādējādi, kā izriet no Tiesas judikatūras, dalībvalsts valstspiederīgais, kurš Savienības pilsoņa statusā ir īstenojis brīvību pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, kas nav viņa izcelsmes dalībvalsts, var atsaukties uz tiesībām, kuras saistītas ar šo statusu un kuras paredzētas it īpaši LESD 21. panta 1. punktā, tostarp, ja nepieciešams, attiecībā uz savu izcelsmes dalībvalsti (spriedums, 2024. gada 22. februāris, *Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date*, C-491/21, EU:C:2024:143, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Otrām kārtām, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas ir nelabvēlīgs noteiktiem valsts pilsoņiem tikai tādēļ, ka viņi ir izmantojuši tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, ir LESD 21. panta 1. punktā ikvienam Savienības pilsonim atzīto brīvību ierobežojums (spriedumi, 2006. gada 18. jūlijs, *De Cuyper*, C-406/04, EU:C:2006:491, 39. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, A (Palīdzība personai ar invaliditāti), C-679/16, EU:C:2018:601, 60. punkts).

39 Faktiski LESD piedāvātās iespējas attiecībā uz Savienības pilsoņu pārvietošanos nevarētu tikt efektīvi izmantotas, ja dalībvalsts pilsonim varētu liegt tās izmantot tādu šķēršļu dēļ, kurus viņa dzīvošanai citā dalībvalstī rada viņa izcelsmes valsts tiesiskais regulējums, sodot viņu par šo

tiesību izmantošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, *Pusa*, C-224/02, EU:C:2004:273, 19. punkts, un 2018. gada 25. jūlijs, A (Palīdzība personai ar invaliditāti), C-679/16, EU:C:2018:601, 61. punkts).

40 Šis apsvērums ir īpaši nozīmīgs izglītības jomā, ņemot vērā ar LESD 6. panta e) punktu un 165. panta 2. punkta otro ievilkumu sasniedzamos mērķus, proti, it īpaši veicināt studentu un mācībspēku mobilitāti (spriedumi, 2002. gada 11. jūlijs, *D'Hoop*, C-224/98, EU:C:2002:432, 32. punkts, un 2013. gada 24. oktobris, *Thiele Meneses*, C-220/12, EU:C:2013:683, 24. punkts).

41 Turklāt programma *Erasmus+* – tāpat kā citas Savienības rīcības programmas izglītības jomā – ir balstīta uz LESD 165. un 166. pantu, un tās mērķis tostarp ir veicināt studentu mobilitāti Savienībā un ļaut tiem sākt vai turpināt studijas dažādās dalībvalstīs neatkarīgi no viņu izcelsmes vietas, tādējādi pastiprinot izglītības un apmācības Eiropas dimensiju. Šī mērķa īstenošana, ņemot vērā studentu un viņu vecāku rīcībā esošos ekonomiskos līdzekļus, var saskarties ar papildu izmaksām, ko rada šī mobilitāte. Finansiālais atbalsts, kas tiek sniegts, tostarp izmantojot stipendijas, kuru mērķis ir atvieglot šīs programmas saņēmēju mobilitāti, norāda uz Savienības vēlmi palīdzēt konkrēti un efektīvi pārvarēt šos šķēršļus.

42 Šajā kontekstā jānorāda, ka Regulas Nr. 1288/2013 40. apsvērumā Savienības likumdevējs aicināja dalībvalstis, ievērojot to valsts tiesības, atbrīvot stipendijas, kas paredzētas, lai atvieglotu to fizisko personu mobilitāti, uz kurām attiecas šī regula, no visiem nodokļiem un sociālajām iemaksām, tomēr neuzliekot dalībvalstīm īpašu pienākumu tostarp attiecībā uz vecāku ienākuma nodokļa aprēķināšanu, jo tiešie nodokļi principā ir dalībvalstu kompetencē, kā tas atgādināts šī sprieduma 34. punktā.

43 Protams, Savienības tiesības negarantē Savienības pilsonim, ka viņa pārvietošanās brīvības īstenošana nodokļu uzlikšanas jomā būs neitrāla. Ņemot vērā dalībvalstu tiesiskā regulējuma atšķirības šajā jomā, šāda īstenošana atkarībā no gadījuma var būt vairāk vai mazāk izdevīga vai pat neizdevīga. Šis princips piemērojams *a fortiori* tādai situācijai kā pamatlietā, kurā attiecīgā persona pati neizmanto savas tiesības pārvietoties, bet apgalvo, ka ir cietusi no atšķirīgas attieksmes pēc tam, kad viņa ģimenes loceklis ir izmantojis pārvietošanās brīvību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 12. jūlijs, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:446, 45. un 46. punkts).

44 Tomēr, ja dalībvalsts piedalās programmā *Erasmus+*, tai jānodrošina, ka noteikumi par tādu stipendiju piešķiršanu un aplikšanu ar nodokļiem, kuru mērķis ir veicināt programmas saņēmēju mobilitāti, nerada nepamatotus tiesību pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā ierobežojumus (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2007. gada 23. oktobris, *Morgan* un *Bucher*, C-11/06 un C-12/06, EU:C:2007:626, 28. punkts, un 2015. gada 26. februāris, *Martens*, C-359/13, EU:C:2015:118, 24. punkts).

45 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka, pirmkārt, atbalsts mobilitātei mācību nolūkos programmā *Erasmus+* kā tāds nebija apliekams ar nodokli Horvātijā pamatlietas faktu rašanās laikā, bet tas tika ņemts vērā, aprēķinot prasītājas pamatlietā ienākuma nodokli. Otrkārt, viņa nostādīta nelabvēlīgākā situācijā, jo attiecībā uz viņu piemērotas pamatlietā aplūkotās valsts tiesību normas tādēļ, ka viņa šādu atbalstu ir saņēmusi par apgādājamo bērnu.

46 Tādējādi šādas tiesību normas var atturēt Savienības pilsoņus īstenot brīvību pārvietoties un uzturēties citā dalībvalstī, kas nav viņu izcelsmes dalībvalsts, ņemot vērā ietekmi, kāda šīs brīvības izmantošanai var būt uz vecāku, kas ir nodokļu maksātāji, ienākuma nodokļa aprēķināšanu, un tās var kaitēt studentu mobilitātei Savienībā programmā *Erasmus+*.

47 Līdz ar to mobilitātes atbalsta, ko apgādājams bērns ir saņēmis saistībā ar programmu *Erasmus+*, ņemšana vērā, lai noteiktu nodokļu bāzes atskaitījuma summu, uz kuru vecākam, kas ir nodokļu maksātājs, ir tiesības par šo bērnu, kālab tiek zaudētas tiesības uz šī atskaitījuma palielinājumu, aprēķinot ienākuma nodokli, var būt Savienības pilsoņiem saskaņā ar LESD 21. pantu piemītošo tiesību brīvi pārvietoties un uzturēties ierobežojums.

48 Šāda ierobežojuma esamību nevar atspēkot apstāklis, ka, pirmkārt, apgādājamais bērns, kurš ir īstenojis savu pārvietošanās brīvību, pats nebija nodokļu maksātājs, kuram, aprēķinot ienākuma nodokli, tika liegtas tiesības uz personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma palielinājumu par apgādībā esošiem bērniem, un, otrkārt, ka vecāks, kas ir nodokļa maksātājs un kas tādējādi ir nelabvēlīgā situācijā, nav izmantojis pārvietošanās brīvību.

49 Nelabvēlīgas nodokļu sekas vecākam, kas ir nodokļu maksātājs un kā apgādībā ir bērns, kurš ir izmantojis pārvietošanās brīvību, ir pārvietošanās brīvības ierobežojums LESD 21. panta izpratnē, jo šādas sekas izriet no tā, ka šis bērns izmanto šo brīvību. Apstāklim, ka šīs nelabvēlīgās sekas tādējādi ir īstenojušās nevis attiecībā uz bērnu, kurš ir izmantojis tiesības brīvi pārvietoties, bet gan uz vecāku, neatkarīgi no tā, vai viņš ir vai nav izmantojis šīs pašas tiesības, tālab nav nozīmes, lai konstatētu, ka pastāv brīvas pārvietošanās ierobežojums saskaņā ar LESD 21. pantu.

50 Šādos apstākļos uz šī ierobežojuma sekām var atsaukties ne tikai Savienības pilsonis, kurš ir izmantojis pārvietošanās brīvību, bet arī Savienības pilsonis kā prasītāja pamatlietā, kura apgādībā ir šis pirmais minētais pilsonis un kuru šī iemesla dēļ šī ierobežojuma nelabvēlīgās sekas skar tieši.

51 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi iespēju konkrētos apstākļos atsaukties uz LESD 21. pantu un uz tiesību normām, kas pieņemtas tā piemērošanai attiecībā uz Savienības pilsoņiem, kuri paši nav izmantojuši brīvību pārvietoties un uzturēties dalībvalstī, kas nav viņu izcelsmes dalībvalsts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 12. jūlijs, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:446, 25. punkts, kā arī 2016. gada 13. septembris, *Rendón Marín*, C-165/14, EU:C:2016:675, 42. un 43. punkts).

52 Visbeidzot, ņemot vērā ekonomisko saikni starp bērnu un viņa vecāku, kas šajā gadījumā izriet ne tikai no apstākļa, ka bērns ir atkarīgs no sava vecāka, lai segtu iztikas un profesionālās izglītības izdevumus, bet arī no valsts likumdevēja izvēles ņemt vērā apgādājamā bērna ienākumus, nosakot vecāka, kas ir nodokļu maksātājs, nodokļu situāciju, jāuzskata, ka gan apgādājamais bērns, gan viņa vecāks, kas ir nodokļu maksātājs, tādos apstākļos kā pamatlietā var atsaukties uz LESD 21. pantu un tā piemērošanai pieņemtajām normām.

53 Trešām kārtām, jāatgādina, ka tāds tiesību brīvi pārvietoties un uzturēties ierobežojums, kāds norādīts šī sprieduma 47. punktā, no Savienības tiesību skatupunkta var tikt attaisnots vienīgi tad, ja tas ir pamatots ar objektīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas nav atkarīgi no skarto personu pilsonības, un ir samērīgs ar mērķi, kuru ar valsts tiesībām leģitīmi ir gribēts sasniegt (spriedums, 2024. gada 22. februāris, *Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date*, C-491/21, EU:C:2024:143, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Šajā ziņā, runājot, pirmām kārtām, par objektīviem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkotajām tiesību normām atbilstoši nodokļu sistēmas vienlīdzības un taisnīguma principiem un ierobežoto valsts līdzekļu pareizas pārvaldības principam ir mērķis,

ņemot vērā vidējos ienākumus un vidējos izdevumus, koriģēt sociālo un materiālo nevienlīdzību starp nodokļu maksātājiem, kuru apgādībā ir bērni, un tiem, kuriem nav jāsedz izdevumi saistībā ar bērnu uzturēšanu.

55 Tāpēc, kā uzskata iesniedzējtiesa, šīs tiesību normas tiesības uz personiskā nodokļa bāzes atskaitījuma palielinājumu par apgādājamu bērnu piešķir nevis nodokļu maksātājiem, kuru apgādībā esošie bērni fiskālā gada laikā gūst ar nodokli neapliekamus ienākumus noteiktā apmērā, kas, pēc likumdevēja vērtējuma, ļauj bērnam ar paša ienākumiem piedalīties sevis uzturēšanā un samazināt vecāku izdevumus saistībā ar viņu pienākumu rūpēties par bērnu, bet gan tikai nodokļu maksātājiem, kuru bērni nesaņem ar nodokli neapliekamos ienākumus – vai saņem tikai minimālu summu – un šo bērnu uzturēšanu tādējādi nevar nodrošināt tikai no vecāku ienākumiem.

56 Tādējādi šķiet, ka pamatlietā aplūkoto valsts tiesību normu mērķis ir ņemt vērā vecāku, kas ir ienākuma nodokļa maksātāji, reālo nodokļu maksātspēju, lai izvairītos no tā, ka šī nodokļu maksātspēja tiek novērtēta pārāk zemu, kas ir jāuzskata par vispārējo interešu mērķi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 21. decembris, *Finanzamt V* (Mantošana – Daļēja atlaide un neatņemamo daļu atskaitīšana), C-394/20, EU:C:2021:1044, 52. punkts).

57 Otrām kārtām, attiecībā uz samērīguma principa ievērošanu tiesiskais regulējums, kas ierobežo tādu Līgumā garantēto pamatbrīvību kā Savienības pilsoņu tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties, var tikt likumīgi attaisnots tikai tad, ja tas ir piemērots, lai nodrošinātu tajā izvirzītā leģitīmā mērķa sasniegšanu, un ja tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams tā sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 18. janvāris, JD (Dzīvesvietas nosacījums), C-562/22, EU:C:2024:55, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Jāatgādina arī, ka valsts tiesiskais regulējums var garantēt izvirzītā mērķa īstenošanu tikai tad, ja tas faktiski atspoguļo nolūku īstenot to saskanīgi un sistemātiski (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 18. janvāris, JD (Dzīvesvietas nosacījums), C-562/22, EU:C:2024:55, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar Regulas Nr. 1288/2013 40. apsvērumu fizisku personu mobilitātes atbalstam piešķirtās dotācijas būtu jāpielāgo atbilstīgi galamērķa valsts iztikas minimumam un uzturēšanās izdevumiem. Tādā pašā nozīmē šīs regulas 18. panta 7. punktā bija paredzēts, ka līdzekļus personu mobilitātei mācību nolūkos, kas paredzēti minētās regulas 6. panta 1. punkta a) apakšpunktā un 12. panta a) punktā, piešķir, pamatojoties uz iedzīvotāju skaitu un dzīves dārdzību attiecīgajā dalībvalstī, attālumu starp dalībvalstu galvaspilsētām un sasniegumiem.

60 Līdz ar to, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 49.–52. un 77. punktā, jāuzskata, ka, tā kā programmas *Erasmus+* mērķis ir veicināt studentu mobilitāti mācību nolūkos, it īpaši universitātes izglītības jomā, un ņemot vērā mobilitātes atbalsta mācību nolūkos apmēru šajā programmā un faktisko dzīves dārdzību uzņēmējā dalībvalstī, šis atbalsts ir paredzēts, lai segtu papildu izmaksas, kas šādas mobilitātes neesamības gadījumā nepastāvētu.

61 Tādējādi šāda atbalsta saņemšana nesamazina vecāku, kas ir nodokļu maksātāji, izdevumus saistībā ar viņu pienākumu uzturēt apgādājamos bērnus un nepalielina šo vecāku maksātspēju nodokļu jomā.

62 Tātad pamatlietā aplūkotajam programmā *Erasmus+* piešķirtajam mobilitātes atbalstam mācību nolūkos piemērojamais nodokļu režīms nav atbilstīgs, lai saskanīgi un sistemātiski ņemtu vērā vecāku, kuri ir ienākuma nodokļa maksātāji un kuru apgādībā ir bērns, kas piedalās šajā programmā, reālo nodokļu maksātspēju. Tā kā šī attieksme šiem vecākiem, kas ir nodokļu maksātāji, var radīt smagāku nodokļu slogu, lai gan viņu rīcībā esošie līdzekļi tā segšanai nav palielinājušies, pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums var pat radīt pretējas sekas.

63 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka LESD 20. un 21. pants, lasot tos kopsakarā ar LESD 165. panta 2. punkta otro ievilkumu, jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko, lai noteiktu personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma apmēru, uz kuru vecākam, kas ir nodokļa maksātājs, ir tiesības par apgādājamo bērnu, ņem vērā tādu mobilitātes atbalstu mācību nolūkos, ko šis bērns ir saņēmis programmā *Erasmus+*, izraisot to, ka ienākuma nodokļa aprēķinā attiecīgā gadījumā tiek zaudētas tiesības uz šī atskaitījuma palielinājumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

LESD 20. un 21. pants, lasot tos kopsakarā ar LESD 165. panta 2. punkta otro ievilkumu, jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko, lai noteiktu personiskā nodokļu bāzes atskaitījuma apmēru, uz kuru vecākam, kas ir nodokļa maksātājs, ir tiesības par apgādājamo bērnu, ņem vērā tādu mobilitātes atbalstu mācību nolūkos, ko šis bērns ir saņēmis programmā *Erasmus+*, izraisot to, ka ienākuma nodokļa aprēķinā attiecīgā gadījumā tiek zaudētas tiesības uz šī atskaitījuma palielinājumu.

[Paraksti]