

**Asia C-277/23****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

28.4.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Ustavni sud Republike Hrvatske (Kroatia)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

18.4.2023

**Valittaja:**

E. P.

**Muu osapuoli:**

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

**Pääasian kohde**

Perustuslaillinen valitus (ustavna tužba), jonka Kroatian kansalainen E. P. on tehnyt muun muassa Kroatian valtiovarainministeriön verohallinnon päätöksestä, jolla kyseinen hallintoviranomainen on vahvistanut hänen tuloveron ja tuloverolisän (prirez porezu na dohodak) maksamista koskevan velvollisuutensa siten, ettei hänelle ole myönnetty oikeutta henkilökohtaiseen hyvitykseen lapsen A.B. – joka on hänen huollettavanaan oleva perheenjäsen, joka on opiskelijana käyttänyt oikeuttaan vapaasti liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa opintoja varten ja joka lukuvuotena 2014–2015 sai suomalaiselta yliopistolta Y:ltä tukea opiskelijoiden liikkuvuuteen Erasmus+ -ohjelman puitteissa myönnettävistä varoista – osalta. Kyseisillä varoilla oli tarkoitus tukea tutkinto-ohjelmaan sisältyvää opintojaksoa unionin toisessa jäsenvaltiossa eli Suomessa, ja sen määrä ylitti sallitun enimmäismäärän, joka Kroatian lainsäädännössä on vahvistettu sille, että henkilöllä säilyy oikeus saada korotettua huollettavana olevan perheenjäsenen perusteella suoritettavaa vuotuista henkilökohtaista perushyvitystä.

## Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklaan perustuva unionin oikeuden tulkintaa koskeva pyyntö, jolla unionin tuomioistuinta pyydetään tulkitsemaan SEUT 18, SEUT 20 ja SEUT 21 artiklaa, SEUT 165 artiklan 2 kohdan toista luetelmakohtaa ja sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamisesta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 883/2004 (EUVL 2004, L 166, s. 1; jäljempänä asetus N:o 883/2004) 67 artiklaa.

## Ennakkoratkaisukysymykset

- I. Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (EUVL C 202, 7.6.2016, s. 1) 18, 20 ja 21 artiklan ja 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan määräyksiä tulkittava siten, että niiden vastaisia ovat jäsenvaltion säännökset, joiden mukaan vanhempi menettää oikeuden korottaa tuloveron vuotuista perushyvitystä huollettavana olevan lapsen perusteella sen takia, että kyseiselle lapselle on huollettavana olevana opiskelijana, joka on käyttänyt oikeutta vapaasti liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa koulutusta varten siten, että hän on kansallisten täytäntöönpanotoimien perusteella hyödyntänyt toimenpiteitä, joista säädetään unionin koulutus-, nuoriso- ja urheiluohjelman ”Erasmus+” perustamisesta ja päätösten N:o 1719/2006/EY, 1720/2006/EY ja 1298/2008/EY kumoamisesta 11.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1288/2013 (EUVL 2013, L 347, 20.12.2013 s. 50) 6 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, toteuttaakseen opiskelijoiden vapaata liikkuvuutta jäsenvaltiosta, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaiset tai keskimääräiset, jäsenvaltioon, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeat – siten kuin kyseiset jäsenvaltiot on määritetty kyseisen asetuksen 18 artiklan 7 kohdassa tarkoitetuilla komission vahvistamilla kriteereillä – maksettu opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua tukea, jonka määrä ylittää säädetyn kiinteän enimmäismäärän?
- II. Onko sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittamisesta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 883/2004 (EUVL L 166, 29.4.2004, s. 1) 67 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaisia ovat jäsenvaltion säännökset, joiden mukaan vanhempi menettää oikeuden korottaa tuloveron vuotuista perushyvitystä huollettavana olevan sellaisen opiskelijan perusteella, joka on toisessa jäsenvaltiossa viettämänsä opintojakson aikana käyttänyt unionin koulutus-, nuoriso- ja urheiluohjelman ”Erasmus+” perustamisesta ja päätösten N:o 1719/2006/EY, 1720/2006/EY ja 1298/2008/EY kumoamisesta 11.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1288/2013 (EUVL

2013, L 347, 20.12.2013 s. 50) 6 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua tukea?

### **Unionin oikeuden määräykset ja säännökset, joihin asiassa viitataan**

SEUT 6 artiklan e alakohta, SEUT 18 artikla, SEUT 20 artiklan 2 kohdan a alakohta, SEUT 21 artiklan 1 kohta ja SEUT 165 artiklan 2 kohdan toinen luetelmakohta

Unionin koulutus-, nuoriso- ja urheiluohjelman ”Erasmus+” perustamisesta ja päätösten N:o 1719/2006/EY, 1720/2006/EY ja 1298/2008/EY kumoamisesta 11.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1288/2013 (EUVL 2013, L 347, s. 50) 6 artiklan 1 kohdan a alakohta, 18 artiklan 7 kohta, 27 artiklan 12 kohta, 35 artikla ja 36 artiklan 3 kohta

Euroopan unionin kansalaisten ja heidän perheenjäsentensä oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella, asetuksen (ETY) N:o 1612/68 muuttamisesta ja direktiivien 64/221/ETY, 68/360/ETY, 72/194/ETY, 73/148/ETY, 75/34/ETY, 75/35/ETY, 90/364/ETY, 90/365/ETY ja 93/96/ETY kumoamisesta 29.4.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/38/EY (EUVL 2004, L 158, s. 77) 2 artiklan 2 kohta, 3 artiklan 1 kohta, 7 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 24 artikla

Asetuksen N:o 883/2004 1 artiklan a ja z alakohta ja 2, 7 ja 67 artikla

### **Kansallisen oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan**

#### *Kroatian perustuslaki*

- 1 Kroatian perustuslain (Ustav Republike Hrvatske) (Narodne novine nrot 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 ja 5/14; jäljempänä perustuslaki) 14 §:n mukaan kaikilla henkilöillä Kroatian tasavallassa on oikeuksia ja vapauksia riippumatta muun muassa yhteiskunnallisesta alkuperästä, yhteiskunnallisesta asemasta tai muista ominaisuuksista. Kaikki ovat tasa-arvoisia lain edessä.
- 2 Perustuslain 48 §:llä taataan omaisuudensuoja, ja 51 §:ssä säädetään, että jokainen on velvollinen osallistumaan julkisten menojen rahoittamiseen taloudellisten voimavarojensa mukaisesti ja että verojärjestelmä perustuu yhdenvertaisuuden ja oikeudenmukaisuuden periaatteille.
- 3 Perustuslain 64 §:n mukaan vanhemmilla on velvollisuus kasvattaa, elättää ja kouluttaa lapsensa, ja heillä on oikeus ja vapaus päättää itsenäisesti lastensa kasvatuksesta.
- 4 Perustuslain 141.c §:ssä säännellään tiettyjä unionin oikeuteen liittyviä kysymyksiä, kuten kyseisen lain vastaavuuden, ensisijaisuuden ja välittömän

sovellettavuuden periaatteita, ja 141.d §:ssä vahvistetaan Kroatian kansalaisten oikeudet unionin kansalaisina, muun muassa oikeus vapaasti liikkua ja oleskella kaikkien jäsenvaltioiden alueella, sekä se, miten kyseisiä oikeuksia käytetään.

*Vuoden 2004 tuloverolaki*

- 5 Tuloverolain (Zakon o porezu na dohodak) (Narodne novine nrot 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 ja 148/13; jäljempänä ZPD/04), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, I osaan, jonka otsikko oli ”Perussäännökset”, sisältyi 4 luku, jonka otsikko oli ”Veron peruste” ja johon puolestaan sisältyi 6 §:n 1 momentti, jossa säädettiin, että maassa asuvan henkilön tuloveron peruste on palkkatyöstä saadun tulon, kyseisen pykälän 3 momentin mukaisen itsenäisen ammatinharjoittamisen tulon, omaisuudesta ja omistusoikeuksista saadun tulon, pääomatulon, vakuutustulon ja muiden sellaisten tulojen kokonaismäärä, jotka kyseinen henkilö saa kotimaassa ja ulkomailla (yleinen verovelvollisuus), josta on vähennetty kyseisen lain 36 ja/tai 54 §:n mukainen henkilökohtainen hyvitys.
- 6 Kyseisen osan 8 lukuun, jonka otsikkona oli ”Tulot, joista ei makseta tuloveroa”, sisältyi 10 §:n 1 momentin 12, 13, 14, 18 ja 20 kohta, joissa säädettiin, että tuloveroa ei makseta muun muassa säädettyyn määrään saakka apurahoista, joita oppilaille ja opiskelijoille myönnetään tutkintoon johtaviin opintoihin toisen asteen oppilaitoksissa, ammattikorkeakouluissa ja yliopistoissa; apurahoista, joita opiskelijoille myönnetään tutkintoon johtaviin opintoihin ammattikorkeakouluissa ja yliopistoissa sekä tohtorintutkintoon johtaviin ja tohtorintutkinnon jälkeisiin opintoihin ja joihin tarvittavat varat sisältyvät Kroatian valtion talousarvioon, ja apurahoista, jotka yliopisto-opiskelijoille maksetaan tai myönnetään tutkintoon johtavia opintoja varten unionin talousarviosta ja joita säännellään kansainvälisillä sopimuksilla; säädettyyn määrään saakka urheilija-apurahoista, jotka erityissäännösten perusteella maksetaan urheilijoille heidän harjoitteluaan varten; apurahoista, jotka sellaisissa julkisissa kilpailuissa valituille opiskelijoille, joihin kaikki opiskelijat voivat yhtäläisin ehdoin osallistua, on maksettu tai myönnetty tutkintoon johtavia yliopisto-opintoja varten ja jotka Kroatiassa rekisteröidyt säätiöt, rahastot, laitokset tai muut instituutiot, jotka toimivat apurahojen myöntämistä varten laadittujen erityismääräysten mukaisesti, maksavat tai myöntävät koulutusta tai tieteellistä tutkimusta varten, sekä säädettyyn määrään asti tuloista, jotka komission varainhoitoasetuksen mukaisesti maksetaan tukena unionin varoista ja ohjelmista unionin sääntöjen mukaisesti Kroatiassa akkreditoitujen elinten kautta unionin ohjelmien ja rahastojen liikkuvuustoimien toteuttamiseksi sekä koulutusta ja ammatillista jatkokoulutusta varten.
- 7 ZPD/04:n IV osaan, jonka otsikkona oli ”Henkilökohtainen hyvitys tai tulon veroton osa”, sisältyi 36 §:n 1 momentti, jossa säädettiin muun muassa siitä, että niistä kokonaistuloista, jotka maassa asuva henkilö saa kyseisen lain 5 §:n mukaisesti, vähennetään 2 200 kunaa verokauden kultakin kuukaudelta. Kyseisen pykälän 2 momentin 2 kohdassa säädettiin muun muassa, että maassa asuvat henkilöt saavat huollettavina olevan lasten tapauksessa korottaa 1 momentissa

tarkoitettua henkilökohtaista hyvitystä ensimmäisen lapsen osalta 0,5:llä henkilökohtaisesta perushyvityksestä ja toisen lapsen osalta 0,7:llä. Kyseisen pykälän 3 momentissa säädettiin muun muassa, että määritettäessä verokauden aikana palkkatyöstä maksettavista tuloista kannettavan ennakoveron määrää kyseisen lain 45 §:n mukaisesti, maassa asuvalle henkilölle myönnetään tämän pykälän 1 ja 2 momentin mukaiset henkilökohtaiset hyvitykset. Kyseisen pykälän 4 momentissa säädettiin muun muassa, että huollettavina olevilla lähisukulaisilla (uzdržavani članovi uže obitelji) ja huollettavina olevilla lapsilla tarkoitetaan luonnollisia henkilöitä, jotka saavat verotettavia ansioita, ansioita, joista ei makseta veroa, ja muita ansioita, joita ei pidetä tulona, määrän, joka ei vuodessa ylitä viisinkertaisesti tämän pykälän 1 momentin mukaisen henkilökohtaisen perushyvityksen määrää. Kyseisen pykälän 5 momentissa säädettiin, että 4 momentista poiketen määritettäessä oikeutta huollettavana olevan lähisukulaisen ja lapsen perusteella suoritettavaan henkilökohtaiseen hyvitykseen huomioon ei oteta tuloja, joita saadaan sosiaalihuoltoon koskevien erityisten säännösten mukaisesti, lapsilisiä, vastasyntyneen lapsen perusteella maksettavaa tukea tai vastasyntyneen lapsen perusteella maksettavaa tarvikkeavustusta ja vanhemman kuoleman jälkeen maksettavaa perhe-eläkettä. Kyseisen pykälän 7 momentissa säädettiin lopuksi, että pykälän 2 momentissa tarkoitettuina lapsina pidetään muun muassa lapsia, jotka ovat vanhempiensa elätettävänä, sekä lapsia, jotka ovat päättäneet muodolliset opintonsa, ensimmäiseen työsuhteeseen saakka, jos heidät on rekisteröity Hrvatski zavod za zapošljavanje (Kroatian työvoimaviranomainen).

- 8 ZPD/04:n VII osaan, jonka otsikko oli ”Erityiset helpotukset, vapautukset ja kannustimet”, sisältyi 2 luku, jonka otsikko oli ”Tukialueita – – koskevat helpotukset”, jossa olevassa 54 §:n 1 momentissa säädettiin muun muassa, että maassa asuvien henkilöiden, joiden kotipaikka on sellaisen paikallisen itsehallintoyksikön alueella, joka on luokiteltu tukialueeksi Kroatian alueellista kehitystä koskevien erityissäännösten mukaisesti, osalta henkilökohtaisen perushyvityksen määräksi määritetään kyseisen lain 36 §:n 1 momentista poiketen 2 700 kunaa kuukaudessa sellaisten verovelvollisten osalta, joiden kotipaikka on ryhmään II luokitellun paikallisen itsehallintoyksikön alueella. Kyseisen pykälän 2 momentissa säädettiin muun muassa, että huollettavina olevien lähisukulaisten ja lasten perusteella saatava henkilökohtainen hyvitys määritetään soveltamalla 54 §:n 1 momentin mukaiseen henkilökohtaiseen perushyvitykseen 36 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista kerrointa, jos kyseisten lähisukulaisten ja lasten kotipaikka on 54 §:n 1 momentin mukaisella tukialueella.

#### *Vuoden 2016 tuloverolaki*

- 9 Tuloverolain (Zakon o porezu na dohodak) (Narodne novine, nrot 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 ja 151/22; jäljempänä ZPD/16) 14 §:ssä, jonka otsikko on ”Henkilökohtaisen hyvityksen määrittäminen”, 1 momentissa säädetään, että henkilökohtaisen perushyvityksen määrä on 331,81 euroa. Kyseisen pykälän 2 momentissa täsmennetään, että henkilökohtainen perushyvitys ja henkilökohtaisen hyvityksen osat, jotka perustuvat muun muassa huollettavina oleviin

lähisukulaisiin ja lapsiin, lasketaan soveltamalla säädettyjä kertoimia ja kyseisen pykälän 1 momentin mukaista perusmäärää. Kyseisen pykälän 4 momentissa säädetään, että maassa asuvat henkilöt saavat korottaa 1 momentissa tarkoitettua henkilökohtaista hyvitystä huollettavana olevan lähisukulaisen ja ensimmäisen lapsen osalta 0,7:llä henkilökohtaisesta perushyvityksestä, eli 232,27 eurolla, ja toisen huollettavana olevan lapsen osalta 1,0:lla, eli 331,81 eurolla. Kyseisen pykälän 8 momentissa säädetään, että verovelvollisen henkilökohtainen hyvitys muodostuu henkilökohtaisesta perushyvityksestä korotettuna henkilökohtaisen hyvityksen osilla ja määrillä, joihin verovelvollisella on ZPD/16:ssa säädettyjen edellytysten mukaisesti oikeus.

- 10 ZPD/16:n 17 §:ssä, jonka otsikko on ”Henkilökohtaisen hyvityksen myöntämisen edellytykset”, säädetään, että huollettavina olevilla lähisukulaisilla ja huollettavina olevilla lapsilla tarkoitetaan luonnollisia henkilöitä, joiden verotettavat ansiot, ansiot, joista ei makseta veroa, ja muut ansiot, joita ZPD/16:n mukaan ei pidetä tulona, eivät vuositasolla ylitä kuusinkertaisesti tämän lain 14 §:n 3 momentin mukaista henkilökohtaisen perushyvityksen määrää. Kyseisen pykälän 2 momentin 10 kohdassa säädetään, että 17 §:n 1 momentista poiketen määritettäessä oikeutta huollettavina olevien perheenjäsenten perusteella saatavaan henkilökohtaiseen hyvitykseen huomioon ei oteta tuloja, joita saadaan sosiaalihuoltoa koskevien erityisten säännösten mukaisesti, sekä muun muassa apurahoja, opiskelijoille ja oppilaille opintomenestyksen perusteella annettuja palkintoja, jotka maksetaan talousarviosta, ja tukia, jotka maksetaan Euroopan unionin talousarviosta, rahastoista ja ohjelmista ja muista kansainvälisistä rahastoista ja ohjelmista, joita säännellään erityisin säännöksin ja kansainvälisin sopimuksin, koulutusta ja ammatillista jatkokoulutusta varten.

*Syrjinnän ehkäisemisestä annettu laki*

- 11 Syrjinnän ehkäisemisestä annetun lain (Zakon o suzbijanju diskriminacije) (Narodne novine nrot 85/08 ja 112/12; jäljempänä ZSD) 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Lain tarkoitus”, säädetään, että kyseisellä lailla varmistetaan yhdenvertaisuuden suojeleminen ja edistäminen, luodaan edellytykset yhtäläisten mahdollisuuksien saavuttamiselle ja säädetään suojasta muun muassa kansallisen tai yhteiskunnallisen alkuperän, varallisuusaseman, koulutuksen, yhteiskunnallisen aseman, siviilisäädyn tai perheaseman taikka iän perusteella tapahtuvaa syrjintää vastaan. Syrjintänä pidetään henkilön ja häneen perhe- tai muiden siteiden kautta sidottujen henkilöiden asettamista epäedullisempaan asemaan muun muassa edellä mainituilla perusteilla.
- 12 ZSD:n 2 §:ssä, jonka otsikko on ”Välitön ja välillinen syrjintä”, säädetään yhtäältä, että välitön syrjintä on kohtelua, joka perustuu johonkin ZSD:n 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun perusteeseen ja jolla henkilö on asetettu tai voitu asettaa epäedullisempaan asemaan kuin toinen vastaavassa tilanteessa oleva henkilö, ja että toisaalta välillisenä syrjintänä pidetään sitä, että näennäisesti neutraali säännös, kriteeri tai käytäntö asettaa tai voi asettaa henkilöt ZSD:n 1 §:n 1 momentin tarkoitetuilla perusteilla epäedullisempaan asemaan suhteessa muihin

vastaavassa tilanteessa oleviin henkilöihin, ellei tällaista säännöstä, kriteeriä tai käytäntöä voida objektiivisesti perustella oikeutetulla tavoitteella ja keinot kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi ole oikeasuhteisia ja tarpeellisia.

- 13 ZSD:n 8 §:ssä, jonka otsikkona on ”Soveltamisala”, säädetään, että tätä lakia sovelletaan kaikkien valtion viranomaisten ja paikallisten ja alueellisten (maakunnallisten) itsehallintoelinten toimiin, sellaisten oikeushenkilöiden toimiin, jotka käyttävät julkista valtaa, sekä kaikkien oikeushenkilöiden ja luonnollisten henkilöiden toimiin erityisesti muun muassa koulutuksen, tieteen ja urheilun aloilla.
- 14 ZSD:n 9 §:ssä, jonka otsikkona on ”Syrjintäkielto ja syrjintäkieltoon kohdistuvat poikkeukset”, säädetään, että syrjintä kaikissa muodoissaan on kielletty, mutta että syrjintänä ei poikkeuksellisesti pidetä epäedullisempaan asemaan asettamista muun muassa sellaisten sosiaalipoliittisten toimien toteuttamisen yhteydessä, joilla suositetaan henkilöitä tai kotitalouksia, joiden taloudellinen tai sosiaalinen tilanne on vaikea, edellyttäen, että tällaiset toimenpiteet eivät johda välittömään tai välilliseen syrjintään sukupuolen, seksuaalisen suuntautumisen, rodun, ihonvärin, etnisen taustan, uskonnollisen vakaumuksen tai vammaisuuden perusteella.

#### **Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian käsittelyn vaiheista**

- 15 Valittaja on Kroatian kansalainen, joka on tuloverovelvollinen ja velvollinen maksamaan tuloverolisää. Hänen kotipaikkansa on Kroatian tukialueella, joka on luokiteltu tukialueiden ryhmään II paikallisten ja alueellisten (maakunnallisten) itsehallintoyksiköiden luokittelusta niiden kehitysasteen mukaan tehdyllä päätöksellä (Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti) (Narodne novine, nro 158/13), minkä perusteella hän saa tiettyjä ZPD/04:n VII osan 2 luvussa säädettyjä veroetuuksia. Valittaja on avioliitossa ja hän on kahden huollettavana olevan lapsen äiti, joka saa tuloja ensisijaisesti palkkatyöstä. Hän käytti aikaisempina verokausina vuoteen 2014 saakka oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen. Kyseinen lapsi suoritti mainittuna ajanjaksona tutkintoon johtavia opintoja Y:n yliopistossa.
- 16 Y:n yliopiston kanssa tehtiin 8.12.2014 Erasmus+ opintojaksoa lukuvuonna 2014/2015 koskeva sopimus (jäljempänä Erasmus+ -sopimus), jonka 3.5 artiklasta ilmenee, että sen tuen määrä, joka huollettavana olevalle lapselle myönnetään viiden kuukauden yliopisto-opintoihin liittyvää opintojaksoa varten unionin toisessa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Suomessa, on 2 300 euroa, eli 460 euroa 30 päivää eli ”yhtä Suomessa vietettyä liikkuvuuskuukautta kohden”. Ennen kuin asianomainen henkilö matkusti opintojaan varten Suomeen vuoden 2014 lopulla, Y:n yliopisto maksoi huollettavana olevalle lapselle ennakkomaksun, jonka määrä oli 1 840 euroa, joka Kroatian kuniksi muunnettuna kiistatta ylittää säädetyn 11 000 kunan kiinteän enimmäismäärän.

- 17 Sen jälkeen, kun valittaja oli tehnyt vuotta 2014 koskevan veroilmoituksensa, hänen osaltaan vahvistettiin hänen maksettavakseen tulevat tuloveron ja tuloverolisän erotukset – eikä, kuten hän oletti, tuloveron ja tuloverolisän palautus – pelkästään sillä perusteella, ettei hän ajanjaksona 1.1.–31.1.2014 ollut ZPD/04:n 36 §:n 4 ja 5 momentin mukaan ollut oikeutettu saamaan huollettavana olevan perheenjäsenen A.B. perusteella henkilökohtaista hyvitystä sen takia, että kyseinen henkilö oli vuonna 2014 saanut tuloja yli 11 000 kunaa.
- 18 Verotuspäätöksestä, jonka Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Kroatian valtiovarainministeriön verohallinto) teki 27.7.2015 (jäljempänä riidanalainen verotuspäätös), ilmenee, että valittaja sai vuonna 2014 palkkatyötuloja 218 409,00 kunaa ja muita tuloja 3 674,59 kunaa, eli verotettavaa vuosituloa yhteensä 223 083,78 kunaa. Kyseistä määrää alennettiin hänelle myönnetyn vuotuisen hyvitysoikeuden perusteella 48 600 kunalla, joten veron perusteeksi määritettiin 174 483,78 kunaa. Kyseiseen määrään sovellettiin tuloveron progressiivisia 12 prosentin, 25 prosentin ja 40 prosentin verokantoja ja tuloverolisän 5 prosentin verokantaa, joten tuloveron määräksi vahvistettiin 50 521,51 kunaa ja kyseisen tuloverolisän määräksi 2 525,08 kunaa. Ennen riidanalaisen verotuspäätöksen tekemistä vuoden 2014 verotettavista tuloista oli tuloveron ja tuloverolisän ennakkoverona jo pidätetty yhteensä 48 487,255 kunaa, joten valittaja määrättiin kyseisellä päätöksellä maksamaan 4 560,34 kunnan erotus. Vaikka valittaja ilmoittaa, että hänellä on kaksi lasta, eli kaksi huollettavana olevaa perheenjäsentä, verotuspäätöksen perusteella on mahdotonta määrittää, kuinka verohallinto on laskenut vuotuisen perushyvityksen kokonaismääräksi 48 600,00 kunaa.
- 19 Valittaja valitti riidanalaisesta verotuspäätöksestä Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (Kroatian valtiovarainministeriön hallintovalituksia toisessa asteessa käsittelevä itsenäinen osasto), joka 17.7.2019 tekemällään päätöksellä hylkäsi valituksen perusteettomana (jäljempänä riidanalainen toisen asteen päätös).
- 20 Valittaja nosti riidanalaisesta toisen asteen päätöksestä hallintoriitamenettelyssä kanteen Upravni sud u Osijekissa (Osijekin hallintotuomioistuin), joka hylkäsi kanteen perusteettomana 30.1.2020 antamallaan tuomiolla (jäljempänä riidanalainen ensimmäisen oikeusasteen tuomio).
- 21 Valittaja valitti riidanalaisesta ensimmäisen oikeusasteen tuomiosta Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Kroatian ylempi hallintotuomioistuin), joka hylkäsi valituksen 20.1.2021 annetulla tuomiolla (jäljempänä Visoki upravni sudin riidanalainen tuomio).
- 22 Valittaja teki Visoki upravni sudin riidanalaisen tuomion perusteella perustuslaillisen valituksen Ustavni sud Republike Hrvatske (Kroatian perustuslakituomioistuin), joka on tässä asiassa ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin.



### Pääasian asianosaisten keskeiset argumentit

- 23 Valittaja on toisen asteen hallinnollisessa menettelyssä tekemässään valituksessa vedonnut perusteeseen, joka koskee unionin oikeudessa, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä yleissopimuksessa ja ZSD:ssä vahvistetun syrjintäkiellon periaatteen loukkaamista ja joka perustuu lapsen asemaan opiskelijoiden liikkuvuutta koskevien Erasmus+-toimenpiteiden hyödyntäjänä.
- 24 Valittaja esitti pääasiallisesti, että tulkinta, jonka mukaan hän menettää oikeuden huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen, on kohtuuton, koska opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettu Erasmus+ -ohjelmasta maksettava tuki olisi tukena, joka on EU-ohjelmasta maksettava kohdennettu tuki, jota ei makseta takaisin, luokiteltava ZPD/04:n 36 §:n 5 momentissa tarkoitetuksi erityisten säännösten perusteella maksettavaksi sosiaalitueksi ja ettei sitä näin ollen kyseisen säännöksen mukaan ole otettava huomioon määritettäessä oikeutta verohyvitykseen. Valittaja täsmensi, että kyseisten varojen määrä vahvistetaan komission kriteerien mukaisesti ja että näin ollen opiskelijoiden liikkuvuudesta aiheutuvat kulut korvataan ainoastaan osittain vastaanottavan jäsenvaltion taloudellisen ja sosiaalisen kehitysasteen perusteella. Valittaja esitti, ettei mainittu tuki edustanut lapsen verotettavaa tuloa eikä sellaista tuloa, jonka perusteella valittaja vapautuisi elatusta koskevasta vastuusta tai joka keventäisi kyseistä vastuuta, koska hän maksoi pelkästään opiskelijamajoituksesta Suomessa 390,00 euroa kuukaudessa, joten opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua tuesta lapselle jäi loppukuuta varten vain 70 euroa, ja että on selvää, että ruokaan ja matkoihin liittyvät kustannukset ja muut elinkustannukset ovat Suomessa paljon korkeammat verrattuna kuluihin, joita olisi aiheutunut, jos lapsi olisi kyseisen ajan opiskellut Kroatiassa. Valittaja väitti näin ollen, että hänet on pelkästään sellaisten toimenpiteiden, joilla edistetään opiskelijoiden liikkuvuutta unionissa, hyödyntämisen perusteella asetettu epäedulliseen asemaan, ja että hän on erityisesti epäedullisemmassa asemassa suhteessa sellaisiin Kroatiassa verovelvollisiin henkilöihin nähden, joiden lapset ovat Erasmus+ -ohjelman puitteissa saaneet tukea opintoihin unionin toisissa jäsenvaltioissa, kuten esimerkiksi Bulgariassa tai Unkarissa, joiden osalta opiskelijoiden liikkuvuutta koskevan vastaavan tuen määrä on 360 euroa kuukaudessa, joten tuen ennakkomaksun 80 prosentin suuruinen määrä alittaa edellä mainitun 11 000 kunan määrän, minkä perusteella tällaisten opiskelijoiden vanhemmat eivät – toisin kuin valittaja – ole menettäneet oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen.
- 25 Siltä osin kuin on kyse tällaisen verotuksellisen toimenpiteen aiheuttaman aineellisen rasitteen suhteettomuudesta, valittaja on täsmennyttänyt, että opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua tuen verokohtelusta on seurannut, että sen lisäksi, että hänen pitää maksaa 4 560,34 kunaa veron erotuksena, hän menettää oikeuden saada palautuksen liikaa maksetusta verosta, jota hän on Kroatian tukialueiden II ryhmään kuuluvan tukialueen asukkaana saanut 4 500 kunaa, joten kokonaisuutena, jota hänelle aiheutuu riidanalaisesta verotuksellisesta

- päätöksestä, on yli 9 000 kunaa sellaisten muiden kustannusten lisäksi, joita hänelle on aiheutunut siitä, että hänen lapsensa on opiskellut Suomessa.
- 26 Ministarstvo financija (valtiovarainministeriö) totesi toisen asteen hallintomenettelyssä, ettei kyse voi olla ”apurahan” saavien lasten vanhempien asettamisesta epäedulliseen asemaan, koska Erasmus+ -ohjelman puitteissa tehtävät maksut eivät sisälly tuloihin, joita ei oteta huomioon määritettäessä huollettavana olevan perheenjäsenen asemaa ZPD/04:n 36 §:n 5 momentin mukaisesti.
- 27 Valittaja totesi hallintoriitamenettelyssä lisäksi, että lainsäätäjät muutti vuonna 2018 ZPD/04:n riidanalaista 36 §:n 5 momenttia siten, että ZPD/16:n 17 §:n 2 momentissa säädettiin, että määritettäessä oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen huomioon ei oteta apurahoja ja tukia, jotka maksetaan unionin talousarviosta tai opintoihin liittyvistä unionin rahastoista tai ohjelmista. Valittaja viittasi myös asetuksen N:o 1288/2013 johdanto-osan 40 perustelukappaleeseen, joka sisältää suosituksen tukien ja Erasmus+ -ohjelmasta maksettavan rahoituksen jättämisestä verojen ja ”sosiaaliturvamaksujen” ulkopuolelle. Valittaja korosti myös, että perustuslain 141.c §:ään perustuvaa velvollisuutta oli rikottu.
- 28 Ministarstvo financija totesi hallintoriitamenettelyssä pitävänsä kannetta perusteettomana riidanalaisessa toisen asteen päätöksessä esitetyistä syistä.
- 29 Upravni sud u Osijeku hylkäsi valituksen riidanalaisella ensimmäisen oikeusasteen tuomiolla sillä perusteella, että se luokitteli opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitetun Erasmus+ -tuen ”apurahaksi”, ja totesi, ettei apurahoja mainita ZPD/04:n 36 §:n momentissa tuloina, joita ei oteta huomioon vahvistettaessa oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen. Syrjintää koskevan väitteen osalta mainittu tuomioistuin tarkasteli ZSD:n 2 ja 9 §:ää, ja totesi, että ZPD/04:n 36 §:n 4 momentin mukainen kiinteä enimmäismäärä (11 000 kunaa) edustaa sosiaalipoliittista toimenpidettä, joka ei ole syrjivä, koska sillä on oikeutettu tavoite ja koska keinot kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi ovat oikeasuhteisia ja tarpeellisia. Siltä osin kuin on kyse väitteistä, jotka koskevat myöhempiä lainmuutoksia sellaisten lasten vanhempien verokohtelun osalta, jotka saavat kyseistä tukea, kyseinen tuomioistuin huomautti, ettei kyseinen lainsäädäntö ollut voimassa silloin, kun riidanalainen verotuspäätös tehtiin. Asetuksen N:o 1288/2013 40 perustelukappaleen osalta tuomioistuin totesi, ettei sillä ole sitovaa oikeusvaikutusta.
- 30 Riidanalaisesta ensimmäisen oikeusasteen tuomiosta tekemässään valituksessa valittaja esitti samat väitteet kuin menettelyn aikaisemmissa vaiheissa ja huomautti erityisesti, ettei kyseisen tuomion osalta ollut suoritettu syrjintää koskevaa arviointia käsitellyn asian olosuhteisiin nähden ja ettei verotuksellisen toimenpiteen oikeutettua tavoitetta ollut osoitettu.

- 31 Visoki upravni sud hylkäsi valituksen ja toisti olennaisilta osin samat toteamukset, jotka riidanalaiseen ensimmäisen oikeusasteen tuomioon sisältyivät ZPD/04:n 36 §:n 4 ja 5 momentin osalta, ja se totesi lisäksi, että siltä osin kuin oli kyse syrjintäkiellon rikkomista koskevasta väitteestä, valittaja ei ollut oikeusriidan yhteydessä ilmoittanut, mistä ZSD:ssä säädetystä nimenomaisesta syrjinnästä asiassa oli kyse. Kyseinen tuomioistuin totesi unionin oikeuden välittömän soveltamisen osalta myös, ettei asetuksen N:o 1288/2013 40 perustelukappaleessa aseteta minkäänlaista lainsäätäjään kohdistuvaa velvollisuutta siltä osin kuin on kyse opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettujen Erasmus+ -tukien verokohtelusta, ja lopuksi, ettei valittajan tapauksessa voida soveltaa unionin direktiiviä, jossa säännellään sellaisten kolmansista maista kotoisin olevien opiskelijoiden oikeuksia, jotka opintojaan varten oleskelevat unionissa.
- 32 Valittaja teki toisen oikeusasteen tuomiosta perustuslaillisen valituksen Ustavni sudiin, jossa hän esittää, että riidanalaisilla yksittäisillä toimilla loukataan hänen sellaista oikeuttaan oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, joka on taattu perustuslain 29 §:n 1 momentissa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa, ja omaisuudensuojaa, joka on taattu perustuslain 48 §:n 1 momentissa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa, ottaen huomioon yhdenvertaisuutta lain edessä koskevat perustuslailliset takeet (syrjintäkielto), jotka sisältyvät perustuslain 14 §:ään ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artiklaan, ja valtion hallintoviranomaisten yksittäisten toimien laillisuutta koskevat perustuslailliset takeet, jotka sisältyvät perustuslain 19 §:n 1 momenttiin.
- 33 Valittaja väittää lisäksi, että asiassa on sovellettu virheellisesti tai kohtuuttomasti ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momenttia, joiden mukaan hän mukaan menettää oikeuden huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvätyksen korotukseen sen takia, että hänelle on maksettu opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua Erasmus+ -tukea tietyn tulorajan ylittäviltä osin. Valittaja esittää, että tuomioistuinten olisi hänen tapauksessaan pitänyt soveltaa ZPD/04:n 36 §:n 5 momenttia, jonka osalta tuomioistuimet kuitenkin tyytyivät vain ilmoittamaan tiettyjä perusteluja, joiden perusteella ne katsoivat, ettei kyseistä säännöstä voida soveltaa valittajan tapauksessa, ja totesivat näin ollen, etteivät ”apurahat” kuuluneet sellaisten ZPD/04:n 36 §:n 5 momentissa säädettyjen etuuksien alaan, joita ei ole otettava huomioon ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaisen kiinteän enimmäismäärän osalta.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 34 Koska unionin tuomioistuimella ei ole (nk. CILFIT-kriteerien mukaista) relevanttia oikeuskäytäntöä siltä osin kuin on kyse syrjintäkiellon väitetystä rikkomisesta tai verotuksellisten toimenpiteiden väitetystä suhteettomuudesta sellaisten opiskelijoiden liikkumisvapauden yhteydessä, jotka hyödyntävät Erasmus+ -ohjelman tarjoamia etuja unionissa, Ustavni sud ei kykene määrittämään, voidaanko unionin oikeutta ja mitä sen konkreettisista säännöksistä

soveltaa valittajan tapauksessa. Näin ollen Ustavni sud, joka on jo käytännössä todennut perustuslain 141.c §:n rikkomisen tilanteessa, jossa tuomioistuimet eivät soveltaneet sovellettavaa unionin oikeutta tehdessään valittajan perustuslaillisia tai laillisia oikeuksia koskevaa ratkaisua, ei voi ilman unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntöä ratkaista kysymystä perustuslain 141.c §:n väitetystä rikkomisesta tai perustuslain 48 §:n 1 momentin ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan (erikseen tai tarkasteltuna yhdessä perustuslain 14 §:n ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artiklan kanssa) rikkomisesta.

#### A) SEUT 18, SEUT 20 JA SEUT 21 ARTIKLAN SOVELTAMISTA KOSKEVA RIIDANALAINEN KYSYMYS

*1. Sovellataanko valittajan tapauksessa SEUT 18, SEUT 20 ja SEUT 21 artiklaa ja niihin liittyvää unionin johdettua oikeutta?*

- 35 Valittajan lapsi on nyt käsiteltävässä asiassa kiistattomasti käyttänyt hänelle unionin oikeuden mukaan kuuluvia subjektiivisia oikeuksia, eli
- oikeutta asetuksen N:o 1288/2013 täytäntöönpanotoimenpiteiden perusteella toteuttaa opiskelijoiden liikkuvuutta viettämällä opintojakso Suomessa ja saada Erasmus+ -ohjelman varoista tukea Erasmus+ -sopimuksessa määrätty määrä sellaisten kansallista toimistoa sitovien kriteerien mukaisesti, jotka komissio on vahvistanut etukäteen kyseisen asetuksen 18 artiklan 7 kohdan nojalla,
  - mutta myös unionin kansalaisten oikeutta vapaasti liikkua ja oleskella toisten jäsenvaltioiden alueella opintoja varten SEUT 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan, SEUT 21 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 2004/38 7 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti.
- 36 Unionin tuomioistuin on asioissa C-523/11, C-585/11, C-275/12 ja C-359/13 katsonut, että oppilaat ja opiskelijat voivat sellaisten kansallisessa lainsäädännössä asetettujen esteiden osalta, jotka koskevat koulutukseen pääsyä toisessa jäsenvaltiossa, vedota SEUT 20 ja SEUT 21 artiklaan myös sen valtiossa osalta, jonka kansalaisia he ovat tai jossa heidät on rekisteröity taikka jossa heillä on vakinainen asuinpaikka. Lisäksi asiassa C-75/11, joka koski opiskelijoiden mahdollisuutta saada matkakustannusten korvauksia Itävallassa, vahvistettiin, että opiskelijat voivat vedota SEUT 18 artiklassa tarkoitettuun syrjintäkiellon periaatteeseen käyttäessään SEUT 21 artiklassa taattuja oikeuksia (ks. tuomio 4.10.2012, komissio v. Itävalta, C-75/11, EU:C:2012:605, 36–41 kohta).
- 37 Toisaalta valittaja, joka väittää, että tuomioistuimet ovat rikkoneet perustuslain 141.c §:n mukaista perustuslaillista velvollisuutta soveltaa suoraan unionin oikeutta ja suojella siitä johtuvia subjektiivisia oikeuksia, ei ole itse käyttänyt edellä mainittuja opiskelijoiden perusvapauksia, eikä verotuksellista toimenpidettä, jolla hänet on määrätty maksamaan verovelka, ole myöskään toteutettu unionin oikeuden säännösten – esimerkiksi asetuksen N:o 1288/2013 –

- täytäntöön panemiseksi. Hän ei myöskään kuulu direktiivin 2004/38 soveltamisalaan sen 2 artiklan 2 kohdan ja 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, koska hän ei ole perheenjäsen, joka olisi tullut toiseen jäsenvaltioon opiskelijan mukana tämän opintojen ajaksi (tuomio 5.5.2011 McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, 30–43 kohta).
- 38 Valittaja ei kuitenkaan väitä muuta. Hän väittää, että häntä ”on rankaistu” sillä perusteella, että hänen lapsensa on käyttänyt opiskelijoiden liikkuvuutta koskevia oikeuksia, jotka hänelle kuuluvat asetuksen N:o 1288/2013 täytäntöönpanoa merkitsevän Erasmus+ -sopimuksen nojalla, eli liikkumista ja oleskelua toisessa jäsenvaltiossa koulutusta varten koskevaa perusvapautta, joka perustuu SEUT 20 artiklan 2 kohdan a alakohtaan, SEUT 21 artiklan 1 kohtaan ja direktiivin 2004/38 7 artiklan 1 kohdan c alakohtaan, minkä perusteella hän katsoo, että häntä on SEUT 18 artiklassa tarkoitetulla tavalla syrjitty hänen lapselleen unionin oikeudessa myönnetyn aseman perusteella.
- 39 Näin ollen on riidanalaista, voiko valittaja vedota suoraan edellä mainittuihin unionin oikeuden määräyksiin ja säännöksiin, ja käsiteltävän asian olosuhteet voivat ilmeisesti viitata siihen, että kyse on valtion täysin sisäisestä tilanteesta, joka ei kuulu EUT-sopimuksen soveltamisalaan.
- 40 Vaikuttaa kuitenkin siltä, että tämänkaltaisessa tilanteessa jälkimmäinen tulkinta voisi johtaa ilmeisen kohtuuttomaan lopputulokseen, koska se voisi poistaa (ohittaa) unionin tuomioistuimen toimivallan useiden sellaisten kansallisten toimenpiteiden osalta, jotka voivat merkitä esteitä EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämiselle tai unionin asetusten täytäntöönpanolle vain siksi, että riidanalaisesta esteestä on säädetty kansallisessa lainsäädännössä siten, että se ei muodollisesti vaikuta suoraan henkilöön, joka voi vedota unionin primaari- ja sekundaarioikeuden välittömään oikeusvaikutukseen, vaan hänen perheenjäsenensä, jonka oikeudelliseen asemaan unionin oikeudessa taattujen subjektiivisten oikeuksien täytäntöönpanon tosiasialliset ja oikeudelliset vaikutukset kohdistuvat (ratkaisuehdotus 27.1.2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, 15 kohta).
- 41 Tämä on erityisen ilmeistä valittajan tapauksessa, koska jos kyseinen verotuksellinen toimenpide olisi pakottanut hänen huollettavana olevan lapsensa maksamaan veroa opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettusta Erasmus+ -tuesta tai jos hän olisi tällaisen tuen saamisen perusteella menettänyt oikeuden mihin tahansa verohyvitykseen, tällainen opiskelija voisi verotusmenettelyssä ja hallintoriitamennettelyssä vedota SEUT 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja SEUT 21 artiklan 1 kohdan välittömään oikeusvaikutukseen. Siinä tapauksessa, että tällainen toimenpide ei vaikuta suoraan opiskelijaan, vaan hänen vanhempansa, jonka huollettavana hän on ja joka vastaa kustannuksista, joita aiheutuu siitä, että opiskelija oleskelee opintoja varten toisessa jäsenvaltiossa, kyseinen vanhempi ei voi vedota edellä mainittujen määräysten välittömään oikeusvaikutukseen, koska kyseisissä artikloissa taatut oikeudet ja vapaudet eivät koske häntä

henkilökohtaisesti (hän ei ole itse käyttänyt niitä eikä niitä ole unionin oikeudessa annettu hänelle henkilökohtaisesti).

- 42 Lisäksi on todettava, että koska nyt esillä olevassa asiassa opiskelija ei ole osapuolena verotusmenettelyssä (hän ei velvollinen maksamaan verovelkaa), hänellä ei ole asiavaltuutta tehdä valitusta hallinto-oikeuteen, joka voisi sitten SEUT 267 artiklassa määrättyssä menettelyssä pyytää EU:n tuomioistuinta antamaan hyödyllisen vastauksen kysymykseen siitä, merkitseekö riidanalainen verolainsäädäntö SEUT 20 ja SEUT 21 artiklojen vastaista estettä vapaalle liikkuvuudelle.
- 43 Valittajan verokohtelua ei voida erottaa hänen huollettavana olevan lapsensa verokohtelusta ja opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitetuista Erasmus+ -tuista. ZPD/04:n 10 §:n 4 momentissa säädettiin, että liikkuvuuden edistämistä koskevien unionin ohjelmien mukaiset tuet ovat opiskelijoiden verotonta tuloa ja ettei niiden maksaminen voi johtaa opiskelijoiden verovelkaan. On kuitenkin todettava, että koska kyseisiä opiskelijoiden verottomia tuloja ei ole lakisääteisesti nimenomaisesti suljettu pois ZPD/04:n 36 §:n 5 momentilla, ne otetaan ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaan huomioon määritettäessä vanhempien oikeutta huollettavana olevana lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen ja johtavat kyseisen oikeuden menettämiseen, jos ne ylittävät säädetyin kiinteän enimmäismäärän (tässä tapauksessa 11 000 kunaa).
- 44 Oikeus Erasmus+ -täytäntöönpanotoimen kautta maksettavaan opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettuun tukeen ei ole luonteeltaan itsenäinen suhteessa opiskelijan liikkuvuutta koskevaan oikeuteen ja liikkuvuutta koulutustarkoituksiin koskevan perusvapauden käyttämiseen, koska Erasmus+ -sopimuksen 3.11 ja 9 artiklassa ja liitteenä olevissa yliopiston asiakirjoissa määrätään velvollisuudesta palauttaa tuki, jos opiskelija luopuu liikkuvuudesta (ks. vastaavasti ratkaisuehdotus 26.1.2016, komissio v. Alankomaat, C-233/14, EU:C:2016:50, 14 kohta).
- 45 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen perustana olevalla kansallisella lainsäädännöllä luodaan jo suora yhteys unionin ohjelman puitteissa myönnettyjen tukien perusteisiin ja EUT-sopimuksen tavoitteisiin, kuten opiskelijoiden liikkuvuuteen (165 artiklan 2 kohdan 2 luetelmakohta), ja liikkuvuuteen tarkoitettun Erasmus+ -tuen tavoitteena oli toteuttaa rajatylittävä tilanne, jossa henkilö lähtee opiskelemaan toiseen unionin jäsenvaltioon, joten kyseinen tuki on tosiasiallisesti ja oikeudellisesti erottamaton siihen oikeuteen nähden, joka hänellä on unionin kansalaisena on opintoihin liittyvään vapaaseen liikkuvuuteen, eikä siihen näin ollen voida kohdistaa perusvapauksien rajoituksia (ratkaisuehdotus 27.1.2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, 18 ja 20 kohta).
- 46 Päätelmää siitä, että valittaja voi mahdollisesti vedota SEUT 20 ja SEUT 21 artiklaan, tukee myös valittajan peruste, joka koskee SEUT 18 artiklaa. Koska unionin tuomioistuin on jo todennut, että opiskelijat voivat SEUT 20 ja SEUT 21

artiklassa ja direktiivissä 2004/38 taattujen oikeuksien tapauksessa vedota kyseisten oikeuksien käyttämisen osalta syrjintään SEUT 18 artiklan nojalla (tuomio 4.10.2012, komissio v. Itävalta, C-75/11, EU:C:2012:605), ja kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä hyväksytyt kanssakäymiseen perustuvan syrjinnän (”discrimination by association”) käsite (ratkaisuehdotus 12.3.2015 ja suuren jaoston tuomio 16.7.2015, ČEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:480), vaikuttaa siltä, että valittaja voi mahdollisesti vedota suoraan SEUT 18 artiklaan, jota sovelletaan aina, kun asia kuuluu EUT-sopimuksen aineelliseen soveltamisalaan, ja väittää, että hänet on kyseisellä verotuksellisella toimenpiteellä asetettu epäedullisempaan asemaan sen erityisen aseman perusteella, joka hänen lapsellaan on unionin oikeuden perusteella, eli toisin sanoen sellaisten oikeuksien käyttämisen perusteella, jotka hänelle on suoraan annettu asetuksen N:o 1288/2013 täytäntöönpanoa koskevilla kansallisilla toimilla, SEUT 20 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja SEUT 21 artiklan 1 kohdassa sekä direktiivin 2004/38 7 artiklan 1 kohdan c alakohdassa.

- 47 Asian C- 75/11 jälkeen unionin tuomioistuin kuitenkin muutti jonkin verran lähestymistapaansa 2.6.2016 antamassaan tuomiossa komissio v. Alankomaat (C-233/14, EU:C:2016:396, 88–94 kohta), joka koski jokseenkin samanlaista kysymystä ”liikkuvien” opiskelijoiden oikeudesta matkakustannuksiin tarkoitettuun tukeen ja jossa todettiin, että kyseisten kustannusten [perusteella maksettavat korvaukset] ovat laajemmassa merkityksessä ”apurahoja”, joiden osalta yhdenvertaisuuden periaatetta ei direktiivin 2004/38 24 artiklan 2 kohdan mukaan sovelleta.
- 48 On kuitenkin todettava, että koska direktiivin 2004/38 24 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on vapauttaa jäsenvaltiot velvollisuudesta antaa ulkomaisille opiskelijoille oikeutta sosiaalitukiin tai apurahoihin yhtäläisin edellytyksin kuin omille kansalaisilleen, joka on täydentävä edellytys kyseisen direktiivin 7 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyyn edellytykseen nähden, jonka mukaan opiskelijalla on oltava riittävät varat niin, ettei hän oleskelunsa aikana muodostu rasitteeksi vastaanottavan jäsenvaltion sosiaalihuoltojärjestelmälle, ei vaikuta siltä, että direktiivin 2004/38 24 artiklan 2 kohta liittyisi opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettuun Erasmus+ -tukeen, joka maksetaan unionin talousarviosta ja jonka tarkoituksena on tosiasiallisesti poistaa esteitä mainitulla direktiivillä säädetyltä opiskelijoiden liikkuvuudelta siten, että opiskelijoille maksetaan Erasmus+ -ohjelmasta tiettyjä varoja ennen heidän oleskeluaan toisessa jäsenvaltiossa ja kevennetään siten välillisesti sen sosiaalihuoltojärjestelmään kohdistuvaa painetta.
- 49 Asetuksessa N:o 1288/2013 ei myöskään käytetä käsitettä ”apuraha”. Sen 27 artiklan 12 kohdassa mainitaan varat, jotka ovat ”myönnettävää tukea”. Jäsenvaltioilla on hyvin rajallinen toimivalta siltä osin kuin on kyse Erasmus+ -tuista, koska ne maksetaan varoista, jotka komissio siirtää kansalliselle toimistolle, jota kyseisten varojen hallinnoinnin osalta sitovat komission pakottavat säännöt, jotka koskevat kuukausittaisen tuen määrää ja takaisinmaksuvelvollisuutta. Viimeksi mainittuja seikkoja ei näin ollen säännellä kansallisella lainsäädännöllä,

vaan suoraan edellä mainitulla komission asetuksella ja säännöillä, jotka sitovat kansallista toimistoa.

- 50 Kaiken edellä esitetyn perusteella vaikuttaa siltä, että SEUT 20 ja SEUT 21 artiklaa voidaan – itsenäisesti tai yhdessä SEUT 18 artiklan kanssa – mahdollisesti soveltaa valittajan tapauksessa.

*2. Onko kyse SEUT 20 ja SEUT 21 artiklassa tarkoitettusta vapaaseen liikkuvuuteen (opiskelijoiden liikkuvuuteen) kohdistuvasta esteestä?*

- 51 Unionin tuomioistuin on todennut, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kyseistä toimivaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta. Tämä toimivalta ei anna niille mahdollisuutta soveltaa EUT-sopimuksessa vahvistettujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä, mukaan lukien verotukselliset toimenpiteet, jotka estävät henkilöitä käyttämästä EUT-sopimuksessa vahvistettuja perusvapauksia (tuomio 24.10.2019, Belgian valtio, C-35/19, EU:C:2019:894, 31 ja 34 kohta ja tuomio 1.12.2011, komissio v. Unkari, C-253/09, EU:C:2011:795, 42 kohta). Ne voivat muodostaa esteen vapaalle liikkuvuudelle, vaikka ne olisi muotoiltu näennäisen neutraalisti riippumatta asianomaisen henkilön kansalaisuudesta (tuomio 9.11.2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, 15 kohta).
- 52 Unionin tuomioistuin on jo vahvistanut, että kansalliset verosäännökset, joilla unionin kansalaiselta evätään oikeus verohyvitykseen sen takia, että hän on käyttänyt jotakin oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, ovat SEUT 21 artiklassa tarkoitettuun vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvia rajoittavia toimenpiteitä (tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 44 kohta).
- 53 Opiskelijoiden liikkuvuuden osalta on vahvistettu, että kun jäsenvaltio säätää opintotukijärjestelmästä siten, että toisessa jäsenvaltiossa opiskelevat opiskelijat voivat saada tällaista tukea, se on velvollinen varmistamaan, että kyseisen tuen myöntämistä koskevat yksityiskohtaiset menettelysäännöt eivät luo perusteetonta rajoitusta SEUT 21 artiklan mukaiselle oikeudelle liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella (tuomio 18.7.2013, Prinz ja Seeberger, C-523/11 ja C-585/11, EU:C:2013:524, 30 kohta ja tuomio 24.10.2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, 25 kohta), eikä se saa estää kansalaisia lähtemästä lähtömaastaan opiskelemaan toiseen jäsenvaltioon säännöillä, jotka aiheuttavat lisävaikeuksia tai kustannuksia lähtömaasta lähtemisen yhteydessä (tuomio 23.10.2007, Morgan ja Bucher, C-11/06 ja C-12/06, EU:C:2007:626, 30 kohta). Peruste tällaisiin toteamuksiin on se, että opintoihin liittyvä liikkuvuus on olennainen osa henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja yksi SEUT 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaisten unionin toimien päätavoitteista (tuomio 14.6.2012, komissio v. Alankomaat, C-542/09, EU:C:2012:346, 71 kohta).
- 54 Nyt käsiteltävässä asiassa valittajan lasta ei ole estetty hyödyntämästä Erasmus+ -liikkuvuustoimenpiteitä ja käyttämästä SEUT-sopimuksen 20 ja 21 artiklan



mukaisia oikeuksia siitä ilmeisestä syystä, ettei valittaja, jonka huollettavana opiskelija perustuslain 63 §:n ja asian kannalta merkityksellisen perhelain (Obiteljski zakon) 290 §:n 1 momentin mukaisesti on, tai opiskelija itse voineet ennakoita riidanalaista verokohtelua ennen Suomessa vietetyn opintojakson alkua.

- 55 Vaikuttaa kuitenkin siltä, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tällaisilla seikoilla ole välttämättä merkitystä määritettäessä sitä, esiintyykö tietyssä tilanteessa SEUT 20 ja SEUT 21 artiklassa tarkoitettuihin vapaaseen liikkuvuuteen ja vapaaseen oleskeluun toisessa jäsenvaltiossa kohdistuvia rajoituksia. Unionin tuomioistuin on esimerkiksi tuomiossa 26.2.2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, 26 ja 32 kohta) todennut, että ”sillä ei ole merkitystä, että on kulunut huomattavan pitkä aika siitä, kun – – valittaja on käyttänyt vapaata liikkuvuutta koskevia oikeuksiaan”. Mainitussa asiassa esiintyi myös ajallinen viive yhtäältä liikkumisvapauden käyttämisen ja toisaalta kyseiseen kohdistuvan sellaisen rajoituksen käyttöönoton välillä, joka perustui ainoastaan sen käyttämiseen.

*3. Kohdellaanko toisiinsa rinnastettavia tilanteita epäyhtenäisesti (epäedullisemmin) – mahdollisuudet soveltaa yhdenvertaisuusperiaatetta (syrjintäkielto) nyt käsiteltävässä asiassa?*

- 56 Siltä osin kuin on kyse edellytyksestä, jonka mukaan verovelvollinen on asetettu epäedullisempaan asemaan sen takia, että hän on käyttänyt SEUT 20 ja SEUT 21 artiklassa taattuja vapauksia, nyt käsiteltävässä asiassa ilmenee vaikeuksia löytää vertailuryhmää, johon valittajan tilannetta verrattaisiin.
- 57 Valittaja väittää ensinnäkin, että häntä syrjitään verrattuna ”muihin palkkatyössä oleviin työntekijöihin”, ja toiseksi, että häntä syrjitään verrattuna sellaisiin Kroatiassa oleviin verovelvollisiin, joiden huollettavana olevat lapset ovat opiskelleet Erasmus+ -ohjelmaan osallistuvien valtioiden nk. kolmanteen ryhmään, joiden keskimääräiset elinkustannukset komissio on määrittänyt keskimääräistä alhaisemmiksi, kuuluvassa valtiossa, koska hän ei siinä tapauksessa menettäisi oikeuttaan riidanalaiseen hyvitykseen sen takia, että opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettujen tuen ennakkomaksu ei ylittäisi ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaista kiinteää enimmäismäärää.
- 58 Vaikuttaa siltä, että jäsenvaltiot voivat käyttää tällaisia verosääntöjä edistääkseen opiskelijoiden liikkuvuutta ainoastaan Erasmus+ -ohjelman osallistujamaissa, joiden keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaisemmat, eli toisin sanoen silloin, kun verotuksellinen kohtelu (opintojakson kokonaiskustannukset) olisi edullisempi. Sellaisten opiskelijoiden tapauksessa, joiden vanhemmat huolehtivat heidän opintoihinsa liittyvistä kustannuksista, tällainen verosääntö voisi paitsi rajoittaa heidän oikeuttaan lähteä asuinvaltiosta opintoja varten, myös rajata opiskelijoiden liikkuvuuden unionissa ainoastaan joihinkin jäsenvaltioihin. Tämä voisi olla ristiriidassa sen vaatimuksen kanssa, että Erasmus+ -ohjelman

toimenpiteiden olisi asetuksen N:o 1288/2013 18 artiklan 7 kohdassa tarkoitetulla tavalla oltava neutraaleja suhteessa jäsenvaltioiden erilaisiin koulutusjärjestelmiin.

- 59 Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että valittaja olisi tilanteessa, joka voitaisiin rinnastaa Kroatian sellaisten tuloverovelvollisten tilanteeseen, joiden lapset opiskelivat Erasmus+ -ohjelman sellaisissa maissa, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaisemmat, ainakaan valituksessa esitetyllä tavalla.
- 60 Jos hyväksyttäisiin näkemys, jonka mukaan syrjäntäkiellon periaatteen loukkaamista arvioitaessa valittajan tilannetta olisi verrattava sellaisten maassa verotuksellisesti asuvien henkilöiden tilanteeseen, joiden lapset ovat opiskelleet Erasmus+ -ohjelman osallistujamaissa, joiden keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaisemmat, jätettäisiin ottamatta huomioon valittajaan liittyvää epäedullisempaa kohtelua koskeva relevantti tekijä, jota valittaja nimenomaisesti korostaa, eli se, että hänen lapsensa on opiskellut Suomessa, jossa elinkustannukset ovat korkeammat kuin Kroatiassa, jossa valittaja saa tuloja lapsensa elatusta varten. Vastaavasti on todettava, että väite ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaista kiinteää enimmäismäärää koskevasta poikkeuksesta ei pitäisi paikkaansa, jos asiaan liittyvät marginaaliset olosuhteet olisivat olleet hieman erilaiset (esim. jos tukien ennakkomaksu ja jäljelle jäävä osa olisi maksettu, vaikkakin osamaksuina, yhden verovuoden aikana). Tällainen vertailukohta liittyisi näin ollen asiaan liittyviin marginaalisiin seikkoihin ilman olennaista liittymäkohtaa esitettyihin valitusperusteisiin, eikä se sisältäisi helposti määritettävissä olevia objektiivisia tekijöitä (Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen neuvoa-antava lausunto, 68 ja 69 artikla; ratkaisuehdotus 26.1.2016, komissio v. Alankomaat, C-233/14, EU:C:2016:50, 105 kohta).
- 61 Lisäksi on hyväksyttävä tuomioistuimen päätelmä siitä, ettei valittajaa voida rinnastaa sellaisen lapsen vanhempaan, joka saa ZPD/04:n 36 §:n 5 momentissa tarkoitettua sosiaalitukea, jonka perusteella tällainen verovelvollinen ei menetä oikeutta korottaa perushyvitystä huollettavana olevan lapsen perusteella. Sosiaalituot maksetaan kansallisen lainsäädännön puitteissa henkilöille, jotka kuuluvat haavoittuvaisiin sosiaaliryhmiin esimerkiksi varallisuusaseman tai vammaisuuden takia. Liikkuvuuteen tarkoitettu Erasmus+ -liikkuvuustuki, jota valittajan lapsi on käyttänyt, on kaikkien opiskelijoiden saatavilla riippumatta heidän varallisuusasemastaan tai heidän vanhempiensa varallisuusasemasta.
- 62 On myös totta, että minkä tahansa ZPD/04:n 10 §:ssä tarkoitetun sellaisen verottoman tulon maksaminen, joka määrältään ylittää ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaisen kiinteän enimmäismäärän, johtaa siihen, että henkilö menettää oikeuden huollettavana olevan perheenjäsenen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen. Tämä voisi viitata siihen, ettei kyse ole toisiinsa rinnastettavien tilanteiden epäyhdenvertaisesta kohtelusta unionin oikeudesta johdetun lainsäädännön perusteella, koska opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettua Erasmus+ -tuen verokohtelu on tässä mielessä samanlaista kuin muun sellaisen tulon verokohtelu, jota huollettavana oleva perheenjäsen saa.

- 63 Tästä vallitsee kuitenkin epäilyksiä, koska – kuten valittaja esittää – yhdenkään ZPD/04:n 10 §:ssä tarkoitetun verottoman tulon tarkoituksena ei ole edistää sellaista opiskelijoiden liikkuvuutta unionissa, joka on yksi SEUT 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaisten unionin toimien päätavoitteista, eikä se myöskään ole toimi, jolla pannaan täytäntöön asetus N:o 1288/2013, jonka päätavoite on luoda rajatylittävä tilanne ja mahdollistaa SEUT 20 artiklan 2 kohdan alakohdan, SEUT 21 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 2004/38 7 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisen liikkumisvapauden käyttäminen opintoja varten.
- 64 Tästä syystä kotimaiset apurahat ja muut opiskelijoiden ja oppilaiden opintojen sellaisen rahoituksen muodot, jotka myönnetään riippumatta siitä, missä opiskelija aikoo opiskella, ja muihin tarkoituksiin, sekä muut sellaiset unionin talousarviosta maksettavat tuet (tai palautettavat varat), jotka käytetään loppukäyttäjän jäsenvaltiossa ja joita ei ole tarkoitettu EUT-sopimuksessa taattujen unionin kansalaisten liikkumista koskevien perusvapauksien käyttämiseksi, eroavat opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettusta Erasmus+ -tuesta.
- 65 Näin ollen vaikuttaa siltä, ettei valittaja ole tilanteessa, joka tältä osin olisi rinnastettavissa yhdenkään Kroatiassa olevan tuloverovelvollisen tilanteeseen, vaan nimenomaan erilaisessa tilanteessa kaikkiin muihin nähden.
- 66 Vaikuttaa siltä, ettei kyseinen syrjintää koskeva arviointi liity siihen, onko asiassa loukattu valittajan oikeutta tulla kohdelluksi samalla tavalla kuin muita vastaavassa tilanteessa olevia henkilöitä, vaan siihen, onko loukattu vaatimusta, joka koskee sitä, että valtion on kohdeltava eri tavalla henkilöitä, joiden tilanne on olennaisesti erilainen.
- 67 Perustavanlaatuisen kysymys, johon syrjintää koskevan arvioinnin tuloksena on voitava antaa vastaus, koskee toisin sanoen sitä, onko valittajaa sen perusteella, että valittajan huollettavana olevalla lapsella on unionin oikeudessa myönnetty erityisasema, kohdeltava kyseisellä verolainsäädännöllä eri tavalla kuin sellaisia tuloverovelvollisia Kroatiassa, joiden huollettavina ovat lapset eivät ole käyttäneet opiskelijoiden oikeutta liikkua unionissa.
- 68 Sen arvioimiseksi, onko valittaja asetettu epäedullisempaan asemaan sellaiseen ryhmään nähden, jonka tilanne on rinnastettavissa valittajan tilanteeseen, on asianmukaista tarkastella valittajan väitteitä, jotka koskevat liikkuvuuden suuntaa Kroatiasta Suomeen, jonka komissio on luokitellut Erasmus+ -ohjelman osallistujamaiden ensimmäiseen ryhmään, jonka keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeammat. Lisäksi on todettava, että Erasmus+ -ohjelmaa koskevissa komission vuosina 2014, 2015 ja 2017 laatimissa ohjeissa Kroatia luokiteltiin sen ajanjakson osalta, jona valittajan lapsi liikkui Suomeen, ohjelmaan osallistuvien sellaisten maiden ryhmään, jossa elinkustannukset olivat keskimääräiset, ja vuonna 2017 Euroopan komissio luokittelee sen niiden ohjelmaan osallistuvien maiden ryhmään, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaisemmat.

- 69 Vaikka voi vaikuttaa siltä, että valittaja vetoaa epäedulliseen kohteluun tosiasiallisten epäyhdenvertaisuuksien perusteella, Ustavni sud toteaa, että kyseinen ”tosiasiallinen epäyhdenvertaisuus” on kodifioitu oikeussäännöksi asetuksen N:o 1288/2013 18 artiklan 7 kohdassa. Kun komissio on soveltanut mainittua säännöstä kyseisen asetuksen 36 artiklan 3 kohdan perusteella, se on kehittänyt laskukaavoja, joilla opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettujen tukien kuukausittainen määrä lasketaan sen perusteella, mitkä ovat osallistujavaltioiden keskimääräiset elinkustannukset ja miten liikkuvuus kyseisiin kolmeen ryhmään luokiteltujen jäsenvaltioiden välillä suuntautuu. On selvää, että näiden ryhmien – joiden sisällä valittajan lapsen tuen suuruus määritetään – väliset vaihteluvälit eivät selvästikään kata kaikkia opiskelijoiden liikkuvuudesta aiheutuvia tosiasiallisia kustannuksia, kun niitä verrataan vaihteluväleihin, jotka komissio on vahvistanut sosiaalisesti haavoittuvaisessa asemassa olevien ryhmien osalta.
- 70 Näin ollen voitaisiin todeta, että sellaisten huollettavina olevina lasten vanhemmat, jotka liikkuvat jäsenvaltioista, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaiset tai keskimääräiset, jäsenvaltioon, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeat, kuten valittaja, ovat lapsen elatukseen liittyvien menojen osalta erityisen epäedullisessa asemassa ei ainoastaan sellaisiin vanhempiin nähden, joiden lapset eivät ole lainkaan hyödyntäneet Erasmus+ -toimenpiteitä ja ovat jääneet opintojaan varten kotimaahan – eli joille ei ole aiheutunut kustannuksia liikkuvuudesta – mutta myös sellaisiin vanhempiin nähden, joiden huollettavina olevat lapset ovat hyödyntäneet Erasmus+ -toimenpiteitä ohjelmaan kuuluvien maiden samaan ryhmään – jossa elinkustannukset ovat rinnastettavissa kotimaan elinkustannuksiin – kuuluvassa maassa, ja erityisesti suhteessa sellaisiin vanhempiin, joiden lapset ovat liikkuneet maista, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeat tai keskimääräiset, sellaisiin maihin, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat alhaiset.
- 71 Edellä esitetyn perusteella vaikuttaa siltä, että valittaja asetetaan ZPD/04:n 36 artiklan 1 ja 4 kohdan näennäisesti neutraaleilla säännöksillä epäedullisempaan asemaan sellaisiin Kroatiassa oleviin verovelvollisiin nähden, joiden lapset ovat saaneet muita ZPD/04:n 10 §:n mukaisia verottomia tuloja, jotka ylittävät ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaisen kiinteän enimmäismäärän, ja jotka eivät ole hyödyntäneet opiskelijoiden liikkuvuutta koskevia Erasmus+ -toimenpiteitä jäsenvaltioissa, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat komission asetuksen N:o 1288/2013 18 artiklan 7 kohdassa määrittämällä tavalla korkeat.

*4. Voidaanko valittajan asettaminen epäedullisempaan asemaan oikeuttaa tietyllä oikeutetulla tavoitteella?*

- 72 Viranomaisten päätökset, joilla määrätään maksettaviksi veroja, ovat omaisuuden käytön sääntelyä koskevia toimenpiteitä, joilla on verojen maksamisen varmistamista koskeva oikeutettu tavoite (perustuslain 51 §:n 1 momentti, Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 §:n 2 momentti),

ja valtiolla on laaja harkintavalta sen päättäessä toimenpiteistä tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

- 73 Riidanalaisella verotuspäätöksellä ei panna täytäntöön valittajaa suosivaa sosiaalipoliittista toimenpidettä, vaan häneltä evätään oikeus ZPD/04:n 36 §:n 2 momentin mukaiseen verohyvitykseen, joka on myönnetty kaikille verovelvollisille, joilla on huollettavina olevia lapsia. Kyseinen toimenpide heijastaa verojärjestelmän yhdenvertaisuuden ja oikeudenmukaisuuden periaatetta ja sen oikeutettuna tavoitteena on korjata keskimääräisten tulojen ja menojen sosiaalista ja aineellista epätasa-arvoa lapsia elättävien verovelvollisten ja sellaisten verovelvollisten välillä, joilla ei ole lasten huoltoon liittyviä menoja (tuomio 14.6.2012, komissio v. Alankomaat, C-542/09, EU:C:2012:346, 57 kohta).
- 74 Ustavni sudin on näin ollen todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa sovellettavilla ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentilla on yleisesti legitiimi päämäärä siinä mielessä, että lainsäätäjä rajallisten julkisten varojen hyvän hoidon periaatteen mukaisesti ei tunnusta oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään perushyvityksen korotukseen niille verovelvollisille, joiden huollettavana ovat lapset saavat verovuonna verovapaata tuloa määrän, joka lainsäätäjän arvion mukaan johtaa siihen, että lapsi voi omilla tuloillaan osallistua elatukseensa ja vähentää vanhempien menoja, toisin kuin verovelvolliset, joiden lapset eivät saa tuloja lainkaan tai ainoastaan vähäisessä määrin, minkä vuoksi he voivat saada elatuksensa ainoastaan vanhempiensa tuloista.

*5. Oliko riidanalainen verotuksellinen toimenpide tarpeellinen kyseisen oikeutetun tavoitteen saavuttamiseksi ja unionin oikeuden kannalta perusteltu (oikeasuhteinen)?*

- 75 Kansalliset säännökset, joilla rajoitetaan SEUT 21 artiklan mukaista opintoihin liittyvää vapaata liikkuvuutta siten, että niillä estetään SEUT 165 artiklan 2 kohdan 2 luetelmakohdan mukaisen opiskelijoiden liikkuvuuden edistämistä koskevan tavoitteen saavuttaminen tai ”rankaistaan” unionin kansalaista sen perusteella, että hän on käyttänyt kyseisiä vapauksia, voidaan oikeuttaa vain, jos ne perustuvat objektiivisiin yleisen edun mukaisiin syihin, jotka ovat riippumattomia kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta, ja jos ne ovat oikeasuhteisia siihen oikeutettuun päämäärään nähden, johon kansallisella lainsäädännöllä pyritään. Niiden on siksi sovellettava kyseisen oikeutetun tavoitteen saavuttamiseen, eivätkä ne saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.
- 76 Siltä osin kuin on kyse kansallisista säännöksistä, joilla säännellään verovähennyksiä asuinvaltiossa, on hyväksytty periaate, jonka mukaan asuinjäsenvaltion – joka on verovelvollisen henkilökohtaisten etujen ja varallisuusetujen keskus – tehtävänä on myöntää veroetuja, -vapautuksia tai -vähennyksiä, joilla on yhteys hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa, koska kyseinen valtio voi parhaiten arvioida hänen

henkilökohtaista kykyään maksaa veroja ottaen huomioon hänen kaikki tulonsa ja perhetilanteensa. Tästä huolimatta vapaata liikkuvuutta rajoittavat verosäännökset voidaan kuitenkin oikeuttaa ainoastaan samoilla oikeasuhteisuutta koskevilla edellytyksillä kuin edellä on esitetty (tuomio 15.7.2021, État belge (Veroetujen menettäminen asuinvaltiossa), C-241/20, EU:C:2021:605, 25–27 ja 33 kohta).

- 77 On jo todettu, että ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin säännöksillä asetettiin rajoituksia Erasmus+ -liikkuvuustoimenpiteiden käytölle, eli lähdölle asuinvaltiosta toiseen jäsenvaltion siellä tapahtuvaa opintoihin liittyvää oleskelua varten, ja että valittajalta on pelkästään tästä syystä evätty oikeus huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään verohyvitykseen ja hänet on määrätty maksamaan veroa riippumatta siitä, että opiskelija on siirtynyt opintoja varten oleskelemaan jäsenvaltioon, joka asetuksen N:o 1288/2013 18 artiklan 7 kohdan perusteella kuuluu ohjelmaan osallistuviin sellaisiin maihin, joissa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeammat. Tästä seuraa, että kyseiset säännökset eivät ole verotuksellisesti neutraaleja siltä osin kuin on yhtäältä kyse huollettavana olevan opiskelijan oikeudesta siirtyä opintojaan varten asuinvaltiostaan toiseen jäsenvaltioon ja toisaalta kyse oleskeluvaltion (vastaanottavan valtion) vapaasta valinnasta siltä osin kuin on kyse opiskelijoiden liikkuvuuden (liikkumisen) suunnasta unionissa komission määrittämien Erasmus+ -ohjelmaan osallistuvien maiden eri ryhmien välillä. Näin ollen vaikuttaa siltä, että ensimmäinen edellytys – se, ettei henkilöä kohdella epäedullisemmin kansalaisuuden perusteella – ei täyty (tuomio 23.10.2007, Morgan ja Bucher, C-11/06 ja C-12/06, EU:C:2007:626, 38 ja 41 kohta).
- 78 ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin soveltaminen soveltuu edellä mainitun oikeutetun saavuttamiseen, mutta on kiistanalaista, onko se nyt käsiteltävässä asiassa tarpeellista kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi.
- 79 ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentissa, joissa säädetään kiinteästä enimmäismäärästä, jota verottomat tulot eivät ylitä, jotta vanhempi ei menetä oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään hyvitykseen, ei säädetä mahdollisuudesta tarkistaa henkilön henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta. Kyseisissä säännöksissä suljetaan pois myös se mahdollisuus, että mainittu kiinteä enimmäismäärä vahvistettaisiin siten, että otetaan huomioon valittajan jo tunnustettu oikeus ZPD/04:n 54 §:n – jota sovelletaan Kroatian tukialueiden ryhmään II kuuluvan tukialueen asukkaisiin – mukaiseen korkeampaan perushyvitykseen. Kyseiset säännökset perustuvat näin ollen kiinteämääräiseen kriteeriin, jonka osalta ei oteta huomioon verovelvollisten eri ryhmien välisiä eroja, ja ne ovat ristiriidassa sen oikeutetun tavoitteen kanssa, johon väitetään pyrittävän ZPD/04:n 36 §:n 2 momentilla, jossa säädetään oikeudesta huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävään hyvitykseen verovelvollisten välisten sosiaalisten ja aineellisten epäyhdenvertaisuuksien poistamiseksi.
- 80 ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentin mukaisen kiinteän enimmäismäärän osalta ei myöskään ole mahdollista ottaa huomioon sitä, minne huollettavana oleva opiskelija liikkuu, eli toisin sanoen sitä, että valittajan lapsi on hyödyntänyt

liikkuvuustoimenpidettä siirtyäkseen Erasmus+ -ohjelmaan osallistuvaan sellaiseen maahan, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeammat kuin Kroatiassa, jossa hän tavallisesti asuu ja opiskelee.

- 81 Huolimatta siitä, että Erasmus+ -ohjelmaa koskevissa säännöissä vahvistetulla opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettulla Erasmus+ -tuella ei voida kattaa tosiasiallisia kuluja, joita kroatialaisten opiskelijoiden oleskelusta Suomessa opintoja varten aiheutuu, sellaiset verovelvolliset Kroatiassa, joiden lapset ovat päättäneet hyödyntää liikkuvuustoimenpiteitä valtiossa, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeammat, menettävät oikeuden huollettavana olevan lapsen perusteella saatavaan hyvitykseen huolimatta siitä, että heille on selvästi aiheutunut suuremmat lapsen elatukseen liittyvät kustannukset kuin jos lapsi olisi jäänyt opiskelemaan Kroatiaan. Tämä saattaisi merkitä sitä, ettei tällainen verorasitus ole oikeasuhteinen.
- 82 Näin ollen on kyseenalaista, onko riidanalainen verotuksellinen toimenpide voinut olla tarpeellinen kansallisessa lainsäädännössä asetetun sellaisen oikeutetun tavoitteen saavuttamiseksi, ettei kyseistä hyvitystä myönnetä sellaisten huollettavana olevien lasten vanhemmille, joilla on ollut omia verottomia tuloja, jotka ovat pienentäneet kustannuksia (keventäneet velvollisuudesta aiheutuvaa taakkaa), joita vanhemmilla on lapsen elatuksen osalta.
- 83 Tarkasteltaessa kyseistä oikeutettua tavoitetta yhdessä sen tavoitteen kanssa, joka koskee opiskelijoiden liikkuvuuden edistämistä SEUT 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaisesti, voidaan todeta, että huolimatta siitä, että opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettuja Erasmus+ -tueta on erityisesti luokiteltu ZPD/04:n 10 §:n 20 kohdassa, jossa viitataan SEUT 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaista opintoihin liittyvää liikkumista koskevaan oikeutettuun tavoitteeseen, ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momentissa ei mahdollisteta sitä, että kyseisiä tukia kohdellaan huollettavana olevan opiskelijan perusteella saatavan hyvityksen osalta eri tavalla kuin mitä tahansa muita tuloja.
- 84 Myös SEUT 165 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan osalta on kyseenalaista, onko kyseinen verotuksellinen toimenpide ollut tarpeellinen, jos veroviranomaiset ovat ennen sitä, kun ne ovat evänneet riidanalaisen oikeuden sellaisen huollettavana olevan opiskelijan perusteella saatavaan hyvitykseen, joka on hyödyntänyt Erasmus+ -liikkuvuustoimenpiteitä valtiossa, jossa keskimääräiset elinkustannukset ovat korkeammat, kantaneet ennakkoveroa kuten aikaisempinakin verovuosina olettaen, että valittajalla on kyseisen lapsen perusteella ollut oikeus perushyvityksen korotukseen aivan kuin hän opiskelisi Kroatiassa, jossa lukukausimaksut ja keskimääräiset elinkustannukset ovat alemmat kuin Suomessa.
- 85 Vaikuttaa siltä, että valittajan argumentit, jotka koskevat sitä, ettei riidanalainen verotuksellinen toimenpide ole oikeasuhteinen, saavat tukea myös Kroatian hallituksen ja parlamentin ratkaisusta, jotka ovat johtaneet siihen, että ZPD/16:n mukaan opiskelijoiden liikkuvuuden edistämiseen tarkoitettuja Erasmus+ -tueta

jätetään huomioon ottamatta huollettavana olevan lapsen tulojen enimmäismäärän vahvistamisen yhteydessä. Hallitus on perustellut tämän ratkaisun sellaisilla liikkuvuuden esteillä, jotka ovat erityisesti suhteettomasti vaikuttaneet opiskelijoihin, jotka kuuluvat sosiaalisesti haavoittuvaisimpiin ryhmiin, sekä tavoitteella hyödyntää paremmin ohjelmat, jotka koskevat liikkumista unionissa opintoja varten.

- 86 Valittajan tapauksessa riidanalaista on kuitenkin se, voivatko tuomioistuimet perustellusti väittää, etteivät ne voi soveltaa ZPD/16:ta taannehtivasti siltä osin kuin on kyse hänen velvollisuudestaan maksaa tuloveroa ja tuloverolisää vuodelta 2014.
- 87 Vaikka Ustavni sud on käytännössä tietyissä erityistapauksissa katsonut, että tuomioistuimet voivat soveltaa ja niiden tulee soveltaa uutta lakia taannehtivasti, jos valittajalle edullisemman lain soveltamisella voidaan poistaa perustuslaillisten oikeuksien ja vapauksien väitetty loukkaus, nyt käsiteltävänä oleva asia ei ole samankaltainen kuin kyseiset erityistapaukset.
- 88 Se, että määrättäisiin, että uutta verolainsäädäntöä on sovellettava taannehtivasti, nimittäin vaarantaisi kansallisen verojärjestelmän peruseriaatteet, jotka ovat varmasti keskeinen osa muidenkin jäsenvaltioiden verojärjestelmiä, eli sen, että verotukseen liittyviä velvollisuuksia määritettäessä sovelletaan verosääntöjä, jotka ovat olleet voimassa verotuksen kannalta relevanttien tosiseikkojen ajankohtana, ja sääntöä, jonka mukaan verovelvollisuus määritetään ja verovelan määrä lasketaan yhtä kalenterivuotta vastaavan verokauden osalta.
- 89 Vaikka valittajan oikeuksia, jotka taataan perustuslain 48 §:n 1 momentissa ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa, ei voida suojella verolainsäädännön taannehtivalla soveltamisella, kyseinen vaikutus voitaisiin – kun otetaan huomioon, että kaikki valittajan esittämät perusteet, jotka koskevat riidanalaisen verotuksellisten toimenpiteiden suhteettomuutta, perustuvat unionin oikeuden tulkintaan, tarkoitukseen ja tavoitteisiin – saada aikaiseksi unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisulla, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin olisi velvollinen jättämään soveltamatta ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momenttia, joihin riidanalainen verotuksellinen toimenpide perustuu.
- 90 Edellä esitetyn perusteella Ustavni sud esittää ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen, johon unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen siltä osin kuin on kyse valittajan väitteistä, jotka koskevat perustuslain 14 §:n ja 48 §:n 1 momentin rikkomista unionin oikeuden soveltamisen yhteydessä.

**B) ASETUKSEN N:O 883/2004 MAHDOLLISTA SOVELTAMISTA KOSKEVA RIIDANALAINEN KYSYMYS**

- 91 Koska valittaja riitauttaa sen, että hän menettää oikeuden saada verohyvityksen sellaisen huollettavana olevan lapsen osalta, joka on oleskellut toisessa



jäsenvaltiossa, hänen tapauksensa kuuluu lähtökohtaisesti asetuksen N:o 883/2004 aineelliseen soveltamisalaan.

- 92 Tuomio, joka 16.6.2022 annettiin asiassa komissio v. Itävalta (Perhe-etuksien indeksointi) (C-328/20, EU:C:2022:468), koski kuitenkin Itävallassa työskentelevien siirtotyöläisten huollettavina olevien sellaisten lasten perusteella myönnettäviä verohyvityksiä, jotka asuivat toisessa jäsenvaltiossa. Nyt käsiteltävässä asiassa tilanne on päinvastainen, koska huollettavana oleva lapsi on käyttänyt oikeuttaan vapaasti liikkua ja oleskella toisessa jäsenvaltiossa, eikä valittaja ole henkilö, joka käyttää SEUT 21 tai SEUT 45 artiklan mukaisia oikeuksia vapaaseen liikkuvuuteen.
- 93 Lisäksi vaikuttaa siltä, että tuomiossa 13.10.2022, DN (Perhe-etuksien takaisinperintä) (C-199/21, EU:C:2022:789, 33–38 kohta), joka koski sellaisen lapsen osalta saatuja verohyvityksiä, joka opiskeli toisessa jäsenvaltiossa, vahvistettiin näkemys, jonka mukaan asetuksen N:o 883/2004 67 artiklan soveltamisen kannalta ratkaisevaa ei ole se, onko henkilö, joka vetoaa kyseisen artiklan soveltamiseen, aiemmin käyttänyt oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, vaan ainoastaan se, että oikeus perhe-etuuteen, jos sitä ei aiemmin ole käytetty, voidaan myöntää sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jolla on sen maksamista koskeva toimivalta. Nyt käsiteltävässä asiassa valittaja on käyttänyt kyseistä oikeutta aiempina verokausina, ja se voidaan vieläkin myöntää verovuoden 2014 osalta siinä tapauksessa, että unionin oikeus edellyttää, että ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momenttia jätetään soveltamatta.
- 94 Vaikuttaa kuitenkin myös siltä, että tämän ennakkoratkaisupyynnön edellisessä kohdassa mainittua perhe-etuutta koskevan oikeuden käyttäminen riippui siitä, saako henkilö, joka vetoaa asetuksen N:o 883/2004 soveltamiseen, eläkettä kahdesta toimivaltaisesta jäsenvaltiosta. Nyt käsiteltävässä asiassa on – siltä osin kuin on kyse Erasmus+ -ohjelmasta maksettavista opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitetuista tuista – todettava, että vaikka kyseinen tuki käytetään jäsenvaltiossa, jossa henkilö oleskelee kyseisten opintojen ajan, se maksetaan komission kriteerien mukaisesti yksinomaan huollettavana olevan opiskelijan lähtömaassa, jossa myös hänen vanhempansa asuu. Vastaavasti valittaja saa verotettavat tulonsa yksinomaan Kroatianssa.
- 95 Tältä osin on todettava myös, että asetuksen N:o 883/2004 2 artiklassa, jossa säännellään asetuksen ”Henkilöllistä soveltamisalaa”, ei vahvisteta edellytyksiä, jotka koskisivat asumista muussa jäsenvaltiossa kuin lähtömaassa tai liikkumisvapauden aikaisempaa käyttämistä. Kyseisessä säännöksessä todetaan ainoastaan, että asetusta ”sovelletaan sellaisiin – – jäsenvaltion kansalaisiin, – – jotka ovat tai ovat olleet yhden tai useamman jäsenvaltion lainsäädännön alaisia, sekä heidän perheenjäseniinsä – –”. Kyseisen asetuksen 1 artiklan a alakohdassa puolestaan säännellään palkkatyön käsitettä, eikä siinä säädetä edellytyksistä, jotka koskisivat paikkaa, jossa palkkatyötä on tehtävä, vaan säädetään ainoastaan, että palkkatyöllä tarkoitetaan ”toimintaa tai vastaavaa tilannetta, jota pidetään

palkkatyönä sen jäsenvaltion sosiaaliturvalainsäädännössä, jossa tätä toimintaa harjoitetaan tai vastaava tilanne vallitsee”.

- 96 Valittaja on näin ollen henkilö, joka tekee asetuksen N:o 883/2004 1 artiklan a alakohdassa tarkoitettua palkkatyötä; joka on käyttänyt oikeutta huollettavana olevan lapsen perusteella saatavaan verohyvitykseen, joka on kyseisen asetuksen 1 artiklan z alakohdassa tarkoitettu perhe-etuus; johon sovelletaan mainitun asetuksen 2 artiklassa tarkoitettulla tavalla vähintään yhden jäsenvaltion lainsäädäntöä ja joka vaatii, että hänelle myönnetään oikeus perheenjäsenen perusteella saatavaan verohyvitykseen, joka häneltä on evätty sillä perusteella, että kyseiselle perheenjäsenelle on kyseisen asetuksen 67 artiklassa tarkoitettulla tavalla maksettu tukea toisessa jäsenvaltiossa oleskelua varten.
- 97 Näin ollen on mahdollista, että kyseiset säännökset ovat riittävän avoimia, jotta valittajan tapaus voi kuulua asetuksen N:o 883/2004 soveltamisalaan, ja sen 67 artiklaa voitaisiin tulkita siten, että valittajalle on myönnettävä oikeus verohyvitykseen myös sellaisen lapsen osalta, joka on hyödyntänyt Erasmus+ -ohjelman tarjoamia mahdollisuuksia ja oleskellut opintojaan varten toisessa jäsenvaltiossa, aivan kuin hän ei olisi kyseisiä mahdollisuuksia hyödyntänyt.
- 98 Jos tällainen tulkinta voitaisiin hyväksyä, se merkitsisi sitä, että oikeasuhteisuuteen (ja syrjivään vaikutukseen) liittyvä tarkastelu, joka SEUT 18, SEUT 20 ja SEUT 21 artiklan perusteella on tehtävä Erasmus+ -opiskelijoiden vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvien esteiden osalta, olisi tarpeeton, koska kyseinen tulkinta mahdollistaisi sen toteamisen, ettei ”ketään rankaista” perhe-etuuksien myöntämisen osalta ”vain siksi, että hän tai hänen perheenjäsenensä on käyttänyt liikkumisvapautta”, joka on taattu EUT-sopimuksessa. Tältä osin asetuksen N:o 883/2004 soveltamisala olisi yhdenmukainen EUT-sopimuksen soveltamisalan ja sen tavoitteiden kanssa.
- 99 On todettava myös, että sosiaalivakuutusjärjestelmän yhteensovittamista koskevia asetuksia sovelletaan myös opiskelijoihin, jotka ovat vakuutettuina vähintään yhdessä jäsenmaassa. Jos katsottaisiin, että asetuksen N:o 883/2004 2 artiklan mukaan kyseinen asetus koskee vain henkilöitä, jotka ovat aiemmin käyttäneet jotakin EUT-sopimuksessa taattua liikkumisvapautta, valittajan lapsi olisi kyseisessä artiklassa tarkoitettu asetuksen soveltamisalaan kuuluva henkilö ja valittajan voitaisiin katsoa kuuluvan asetuksen soveltamisalaan sellaisen henkilön perheenjäsenenä, joka on käyttänyt liikkumisvapautta.
- 100 Tältä osin on todettava, että jo 16.7.1992 annettussa tuomiossa Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, 25–28 kohta) on katsottu, että sellaisen henkilön perheenjäsen, joka on käyttänyt oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, voi vedota perhe-etuuksien suojaan asuinvaltiossaan asetusta N:o 883/2004 edeltäneen sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin, itsenäisiin ammatinharjoittajiin ja heidän perheenjäseniinsä 14.6.1971 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1408/71 (EYVL 1971, L 149, s. 2) nojalla, vaikka perheenjäsen ei itse ole käyttänyt oikeutta vapaaseen

liikkuvuuteen ja on pysyvästi asunut siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on.

- 101 Tässä yhteydessä on kuitenkin riidanalaista se, ettei valittaja tällaisen perheenjäsenen ominaisuudessa voi edellä mainitussa 16.7.1992 annetussa tuomiossa Hughes tarkoitetulla tavalla johtaa ”johdettua oikeutta” perhe-etuuksiin sellaisen huollettavana olevan opiskelijan oikeudesta perhe-etuuksiin, joka on käyttänyt oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen. Ainoa tapa määrittää tällainen ”johdettu oikeus” on se, että otetaan huomioon, että ZPD/04:n 10 §:n 20 momentin mukaan opiskelijoiden liikkuvuuteen tarkoitettu Erasmus+ -tuki oli huollettavana olevalle opiskelijalle, joka on käyttänyt oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, verotonta, joten sen pitäisi olla verotuksellisesti neutraali myös huollettavana olevan opiskelijan vanhemmalle, ja valittajan tapauksessa olisi siten huollettavana olevan opiskelijan perusteella saatavan hyvityksen osalta jätettävä soveltamatta ZPD/04:n 36 §:n 1 ja 4 momenttia.
- 102 Vaikuttaa kuitenkin myös siltä, että asetuksen N:o 883/2004 67 artiklan tarkoitus ei edellytä sitä, että tietyt oikeudet perhe-etuuksiin tunnustettaisiin henkilön oikeuksiksi, jotka ovat ”johdettuja” joistakin muista oikeuksista, jotka hänelle tai hänen perheenjäsenelleen on myönnetty tietyn liikkumisvapauden käyttämisen yhteydessä, vaan kyseinen säännös itse asiassa merkitsee ”negatiivista” oikeutta, jonka mukaan hänen saavutettuja oikeuksiaan on kunnioitettava, ikään kuin hän tai hänen perheenjäsenensä eivät olisi käyttäneet EUT-sopimuksessa taattua oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen.
- 103 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että toinen ennakkoratkaisukysymys tulee ratkaistavaksi siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin toteaa, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava asetusta N:o 883/2004, mistä Ustavni sudilla on epäilyksiä.
- 104 Ennakkoratkaisupyynnön ratkaisemista varten pyynnön liitteinä toimitetaan jäljennökset Upravni sud u Osijekin ja Ustavni sudin relevanteista asiakirjoista.