

Mål C-277/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

28 april 2023

Hänskjutande domstol

Ustavni sud Republike Hrvatske (Kroatien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

18 april 2023

Klaganden:

E.P.

Motpart:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Saken i det nationella målet

Klaganden E.P., medborgare i Kroatien, överklagade bland annat ett beslut som fattades av Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (skattemyndigheten vid Republiken Kroatiens finansministerium), genom vilket myndigheten fastställde att hon var skyldig att betala inkomstskatt och lokalt inkomstskattetillägg för år 2014. Beslutet innebar att myndigheten nekade klaganden personligt grundavdrag från inkomstskatt för sitt barn, A. B., som, i egenskap av underhållsberättigad familjemedlem, tillika student, utövade sin rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat i undervisningssyfte. Klagandens barn, A. B., erhöll finansiellt stöd under läsåret 2014/2015 från det finländska universitetet Y, vilket betalades ut från icke återbetalningspliktiga medel från Erasmus+-programmet i form av rörlighetsstöd till studenter som studerar på avancerad nivå vilka med anledning av sin utbildning vistas i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, i förevarande fall Republiken Finland. Stödbeloppet överskred, enligt kroatisk rätt, den högsta gräns som var tillåten för att klaganden skulle kunna beviljas ett högre personligt grundavdrag från inkomstskatt för hennes underhållsberättigade familjemedlem.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, avseende tolkning av artiklarna 18, 20, 21 och 165.2 andra strecksatsen FEUF, samt artikel 67 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 2004, s. 1) (nedan kallad förordning nr 883/2004).

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

I. Ska artiklarna 18, 20, 21 och 165.2 andra strecksatsen i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 202, 2016, s. 1) tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en förälder förlorar sin rätt till ett högre personligt grundavdrag från inkomstskatt för ett underhållsberättigat barn – som dels är en underhållsberättigad student som utövar sin rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat i utbildningssyfte, dels har omfattats av insatser som vidtagits med stöd av artikel 6.1 a i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1288/2013 av den 11 december 2013 om inrättande av ”Erasmus +”: Unionens program för allmän utbildning, yrkesutbildning, ungdom och idrott och om upphävande av besluten nr 1719/2006/EG, nr 1720/2006/EG och nr 1298/2008/EG (EUT L 347, 2013, s. 50), vilka syftar till att främja rörligheten för studerande från en medlemsstat med lägre eller genomsnittliga levnadskostnader till en medlemsstat med högre genomsnittliga levnadskostnader, definierade i enlighet med Europeiska kommissionens kriterier i artikel 18.7 i denna förordning – om det utbetalda stödbeloppet, vars syfte är att främja studenters rörlighet, överskrider en fastställd gräns?

II. Ska artikel 67 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 2004, s. 1) tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en förälder förlorar sin rätt till ett högre personligt grundavdrag från inkomstskatt för en underhållsberättigad familjemedlem som under sin studietid i en annan medlemsstat har beviljats rörlighetsstöd för studerande enligt artikel 6.1 a i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1288/2013 av den 11 december 2013 om inrättande av ”Erasmus +”: Unionens program för allmän utbildning, yrkesutbildning, ungdom och idrott och om upphävande av besluten nr 1719/2006/EG, nr 1720/2006/EG och nr 1298/2008/EG (EUT L 347, 2013, s. 50)?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 6 e, 18, 20.2 a, 21.1 och 165.2 andra strecksatsen i FEUF

Artiklarna 6.1 a, 18.7, 27.12, 35 och 36.3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1288/2013 av den 11 december 2013 om inrättande av

”Erasmus +”: Unionens program för allmän utbildning, yrkesutbildning, ungdom och idrott och om upphävande av besluten nr 1719/2006/EG, nr 1720/2006/EG och nr 1298/2008/EG (EUT L 347, 2013, s. 50)

Artiklarna 2.2, 3.1, 7.1 c och 24 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/194/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG (EUT L 158, s. 2004, s. 77)

Artikel 1 a och z samt artiklarna 2, 7 och 67 i förordning nr 883/2004

Anförda nationella bestämmelser

Ustav Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens konstitution)

- 1 Enligt artikel 14 i Ustav Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens konstitution) (Narodne novine, nr 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14) (nedan kallad konstitutionen) har var och en i Republiken Kroatien rättigheter och friheter oberoende av, bland annat, kön, ålder, religion eller annan tillhörighet. Alla människor är lika inför lagen.
- 2 I artikel 48 i konstitutionen garanteras rätten till egendom och i artikel 51 föreskrivs att var och en ska bidra till de offentliga utgifterna i förhållande till sin ekonomiska förmåga och att skattesystemet ska bygga på likhetsprincipen och principen om rättvisa.
- 3 Enligt artikel 64 i konstitutionen är föräldrar skyldiga att uppfostra, underhålla och utbilda sina barn, och föräldrarna har både en rätt och frihet att själva bestämma över sina barns uppfostran.
- 4 I artikel 141c i konstitutionen regleras vissa frågor som rör unionsrätten, såsom principerna om likvärdighet, företräde och direkt tillämpning av unionsrätten. I artikel 141d fastställs rättigheterna för kroatiska medborgare i egenskap av unionsmedborgare, bland annat rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom alla medlemsstaters territorier och villkoren för utövandet av dessa rättigheter.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (2004 års inkomstskattelag)

- 5 Avdelning I, med rubriken ”Grundläggande bestämmelser”, i Zakon o porez na dohodak (inkomstskattelagen) (Narodne novine, nr 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 125/13, 144/12, 43/13, 120/13 och 148/13) (nedan kallad ZPD/04), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, innehöll kapitel 4 med rubriken ”Beskattningsunderlag”. Enligt artikel 6.1 i detta kapitel framgick det att beskattningsunderlaget för inkomstskatt för en person med

hemvist i landet utgörs av det totala beloppet av inkomster från tjänst, egenföretagande (punkt 3 i samma artikel), egendom och ekonomiska rättigheter, kapital, försäkringsförmåner och andra inkomster som en person med hemvist i landet har uppburit där eller i utlandet (obegränsad skattskyldighet), minskat med det personliga avdrag som avses i artikel 36 och/eller artikel 54 i denna lag.

- 6 Kapitel 8 i denna avdelning, med rubriken ”Inkomster som inte omfattas av inkomstskatt”, innehöll artikel 10.1 punkterna 12, 13, 14, 18 och 20, där det föreskrevs att skatt inte ska betalas på bland annat stipendier till elever och studenter som genomgår formella utbildningar vid gymnasieskolor, högskolor, universitet och högskolor (upp till ett visst totalbelopp), stipendier för studenter som genomgår formella utbildningar vid högskolor och universitet och inom universitet- och doktorandstudier eller studier inom ramen för postdoktorala praktikplatser, det vill säga för vilka medel avsätts för i den kroatiska statsbudgeten, och på stipendier som betalas ut (det vill säga beviljats) från unionens budget (och som regleras i särskilda internationella avtal) till studenter som genomgår formella utbildningar vid universitet, på idrottsstipendier som enligt särskilda bestämmelser betalas till idrottsutövare för idrottsträning (upp till ett visst belopp), på stipendier till studenter som valts ut i offentliga tävlingar, som alla studenter kan delta i på samma villkor, till studenter som genomgår formella utbildningar vid högre lärosäten som tilldelats av stiftelser, stiftelser som inrättats för en begränsad tidsperiod, institutioner och andra enheter som registrerats i Kroatien för ändamål som rör utbildning, vetenskap och forskning som bedrivs i enlighet med särskilda bestämmelser och som inrättats i syfte att bevilja stipendier, och på inkomster från icke återbetalningspliktiga medel som erhållits från unionens fonder och program genom förmedling av organ som ackrediterats i Kroatien i enlighet med unionens regler för genomförande av åtgärder för rörlighet inom ramen för unionens program och fonder för utbildning och yrkesutbildning (upp till ett visst belopp) i enlighet med kommissionens budgetförordning.
- 7 Avdelning IV i ZPD/04, med rubriken ”Personligt avdrag eller skattefria inkomster”, innehöll artikel 36.1, i vilken det bland annat föreskrevs att det totala inkomstbeloppet för en person med hemvist i landet enligt artikel 5 i denna lag, ska minskas med ett personligt grundavdrag på 2 200,00 HRK för varje månad under den skatteperiod för vilken skatten fastställs. I punkt 2 andra ledet föreskrevs bland annat att personer med hemvist i landet som har ett underhållsberättigat barn kan öka det personliga avdrag som avses i punkt 1 med en koefficient på 0,5 på grundavdraget för det förstfödda barnet, respektive 0,7 för det andra barnet. I punkt 3 i denna artikel föreskrevs bland annat att en person med hemvist i landet, under en beskattningsperiod, har rätt till de personliga avdrag som avses i punkt 1 och 2 i denna artikel, när den preliminära skatten på inkomst av tjänst fastställs i enlighet med artikel 45 i samma lag. I artikel 4 i denna artikel föreskrivs bland annat att underhållsberättigade nära familjemedlemmar och underhållsberättigade barn anses vara fysiska personer vars skattepliktiga inkomster, icke skattepliktiga inkomster och andra inkomster i den mening som avses i denna lag inte ska anses vara beskattningsbar inkomst,

som på årsbasis inte överstiger fem gånger det personliga grundavdrag som avses i punkt 1 i samma artikel. I punkt 5 i denna artikel föreskrivs att, genom undantag från punkt 4, inkomster i form av socialbidrag, barnbidrag, förlossningsbidrag (det vill säga bidrag för nyfödda barn) och efterlevandepension efter en förälders död, vilka erhållits med stöd av särskilda bestämmelser, inte ska beaktas vid fastställandet av rätten till personligt avdrag för nära familjemedlemmar och underhållsberättigade barn. Barn som försörjs av sina föräldrar, liksom barn som har avslutat sin formella utbildning, fram tills de påbörjar sitt första arbete, under förutsättning att de är registrerade hos Hrvatski zavod za zapošljavanje (kroatiska arbetsförmedlingen), ska slutligen enligt punkt 7 i denna artikel anses vara barn i den mening som avses i punkt 2 i samma artikel.

- 8 I avdelning VII i ZPD/04, under rubriken ”Särskilda lättnader, undantag och incitament”, ingick kapitel 2 med rubriken ”Lättnader för stödområden ...”, och i artikel 54.1 däri föreskrevs bland annat att det för personer – som bor och vistas inom territoriellt självstyrande enheter klassificerade som stödområden i enlighet med särskilda kroatiska regionala utvecklingsförordningar – fastställs (genom undantag från artikel 36.1 i den lagen) ett personligt grundavdrag till 2 700,00 HRK per månad för skattebetalare som är bosatta och vistas inom territoriet för lokala självstyrande enheter som klassificeras i grupp II. I punkt 2 i denna artikel föreskrevs bland annat att det personliga grundavdraget för underhållsberättigade familjemedlemmar och barn ska fastställas enligt det avdrag som anges i artikel 54.1 genom tillämpning av den koefficient som anges i artikel 36.2 om de är bosatta och vistas i det stödområde som anges i artikel 54.1.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (2016 års inkomstskattelag).

- 9 Artikel 14.1 i Zakon o porezu na dohodak (inkomstskattelagen) (Narodne novine, nr 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, ZPD/16, 138/20 och 151/22) (nedan kallad ZPD/16) har rubriken ”Fastställande av det personliga avdraget”. Underlaget för det personliga avdraget uppgår till 331,81 EUR. I punkt 2 i denna artikel anges att det personliga grundavdraget och delar av grundavdraget för bland annat underhållsberättigade nära familjemedlemmar och barn ska beräknas genom tillämpning av vissa koefficienter och beräkningsgrunder som avses i punkt 1 i denna artikel. I punkt 4 i nämnda artikel föreskrivs att en person med hemvist i landet får öka det grundavdrag som anges i punkt 2 i nämnda artikel med en koefficient på bland annat 0,7 för underhållsberättigade nära familjemedlemmar och för det första underhållsberättigade barnet, vilket motsvarar 232,27 EUR, och 1,0 för det andra underhållsberättigade barnet, vilket motsvarar 331,81 EUR. I punkt 8 i denna artikel föreskrivs att den skattskyldiges personliga avdrag motsvarar det grundläggande personliga avdraget ökat med de delar och belopp av det personliga avdraget som den skattskyldige har rätt till enligt villkoren i ZPD/16.
- 10 I artikel 17 i ZPD/16, med rubriken ”Villkor för beviljande av personligt avdrag”, föreskrivs att personer vars skattepliktiga inkomster, icke skattepliktiga inkomster och andra inkomster som inte utgör beskattningsbar inkomst i den mening som

avses i ZPD/16, vilken på årsbasis inte överstiger sex gånger beloppet för det personliga grundavdrag som avses i artikel 14.3 i den lagen, ska anses vara underhållsberättigade nära familjemedlemmar och underhållsberättigade barn. I punkt 2.10 i denna artikel föreskrivs, med avvikelse från artikel 17.1, att när rätten till personligt avdrag för underhållsberättigade fastställs ska ingen hänsyn tas till inkomster som erhållits enligt särskild lagstiftning om socialt bistånd, bland annat stipendier och studiemedel för elever och studenter som betalas från statsbudgeten samt icke återbetalningspliktiga medel som betalas från samma stadsbudget, Europeiska unionens fonder och program och andra internationella fonder och program för utbildning och yrkesutbildning som regleras genom särskild lagstiftning och internationella avtal.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (lagen om åtgärder mot diskriminering)

- 11 I Zakon o suzbijanju diskriminacije (lagen om åtgärder mot diskriminering) (Narodne novine, nr 85/08 och nr 112/12) (nedan kallad ZSD) anges i artikel 1 (under rubriken "Lagens syfte") att lagen ska skydda och främja jämställdhet, skapa förutsättningar för lika möjligheter och reglera skyddet mot diskriminering på grund av bland annat nationellt eller socialt ursprung, ekonomisk situation, utbildning, social ställning, civilstånd, familjestatus eller ålder. Det utgör diskriminering att försätta en person, liksom personer som har familjeband eller andra band till denna person, i en mindre gynnsam ställning på grund av bland annat de ovannämnda omständigheterna.
- 12 I artikel 2 i ZSD, under rubriken "Direkt och indirekt diskriminering", föreskrivs att ett beteende som grundar sig på någon av de grunder som anges i artikel 1.1 i ZSD utgör direkt diskriminering. Detta beteende ska försätta, ha försatt eller ha kunnat försätta någon i en mindre gynnsam situation i förhållande till en person i en jämförbar situation. Indirekt diskriminering uppstår när en (till synes neutral) bestämmelse, ett kriterium eller ett beteende, försätter eller kunde ha försatt någon i en mindre gynnsam situation av något av de skäl som anges i artikel 1.1 i ZSD, i förhållande till en person i en jämförbar situation, såvida inte bestämmelsen, kriteriet eller beteendet kan motiveras objektivt av ett legitimt mål och medlen för att uppnå detta mål är lämpliga och nödvändiga.
- 13 I artikel 8 i ZSD, under rubriken "Tillämpningsområde", anges att lagen är tillämplig på alla statliga organ, lokala och regionala självstyrelseorgan, juridiska personer som utövar offentlig makt och på alla juridiska och fysiska personers beteenden, särskilt inom bland annat utbildning, vetenskap och idrott.
- 14 I artikel 9 i ZSD, under rubriken "Förbud mot diskriminering och undantag från förbudet mot diskriminering", föreskrivs att diskriminering i alla dess former är förbjuden och att det som undantag inte utgör diskriminering att försätta någon i en mindre gynnsam ställning bland annat när socialpolitiska åtgärder vidtas till förmån för mer missgynnade personer eller hushåll, förutsatt att sådana åtgärder inte leder till direkt eller indirekt diskriminering på grund av kön, sexuell läggning, ras, hudfärg, etnicitet, religiös övertygelse eller funktionsnedsättning.

Kort redogörelse för de faktiska omständigheterna och för det nationella målet

- 15 Klaganden är medborgare i Kroatien, där hon är skyldig att betala inkomstskatt och lokalt inkomstskattetillägg. Hon är bosatt i det stödområde i Kroatien som klassificeras i grupp II enligt beslutet om klassificering av lokala och regionala självstyrande enheter efter utvecklingsnivå (Narodne novine, nr 158/13) och har därför rätt till de särskilda skatteförmåner som anges i avdelning VII, andra kapitlet i ZPD/04. Klaganden är gift, mor till två underhållsberättigade barn och uppbär inkomst huvudsakligen från förvärvsarbete. Under tidigare beskattningsperioder hade hon fram till år 2014 rätt till en ökning av grundavdraget för sitt ena underhållsberättigade barn, vilket vid den relevanta tidpunkten var student på avancerad nivå (magisternivå) vid universitetet Y.
- 16 Den 8 december 2014 ingicks ett avtal om studieresor inom ramen för Erasmus+ -läsåret 2014/15 (nedan kallat Erasmus+-avtalet) med universitetet Y. Det framgår av artikel 3.5 i detta avtal att det stöd (för rörlighet för studerande) som beviljats för en fem månader lång vistelse för studier på avancerad nivå i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, i förevarande fall Republiken Finland, uppgick till 2 300,00 EUR, det vill säga 460,00 EUR per 30 dagar eller ”en månads rörlighet i Finland”. Före studierna i Finland i slutet av år 2014, betalade universitetet Y ut ett förskott till det underhållsberättigade barnet på 1 840,00 EUR inom ramen för Erasmus+-programmet, ett belopp som, med tillämpning av den relevanta omräkningskursen, ostridigt överstiger den i Republiken Kroatien lagstadgade gränsen på 11 000,00 HRK.
- 17 Efter det att klaganden hade lämnat in sin inkomstskattedeklaration för år 2014, fastställdes det att hon var skyldig att betala skillnaden i inkomstskatt och det lokala inkomstskattetillägget – och inte, såsom hon förväntade sig, att den överskjutande inkomstskatten och det lokala inkomstskattetillägget skulle återbetalas till henne – enbart på den grunden att hon för perioden 1 januari – 31 december 2014, enligt artikel 36.4 och 36.5 i ZPD/04, inte hade rätt till ett personligt avdrag för en underhållsberättigad familjemedlem, det vill säga barnet A.B., på grund av att hennes totala inkomster överstigit 11 000,00 HRK under 2014.
- 18 Det framgår särskilt av beslutet från Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (skattemyndigheten vid Republiken Kroatiens finansministerium) av den 27 juli 2015 (nedan kallat det omtvistade beslutet) att klaganden under år 2014 uppbär förvärvsinkomst på upp till 218 409,00 HRK och en annan inkomst på 3 674,59 HRK, det vill säga en sammanlagd skattepliktig inkomst på 223 083,78 HRK, vilken nedsattes genom beviljandet av en årlig avdragsrätt på 48 600,00 HRK, varvid beskattningsunderlaget fastställdes till 174 483,78 HRK. Med tillämpning av en progressiv inkomstskattesats på 12 procent, 25 procent och 40 procent, med en lokal ökning av inkomstskatten beräknad med en skattesats på 5 procent, uppgick den totala inkomstskatteskulden till 50 521,51 HRK och det lokala inkomstskattetillägget till totalt 2 525,08 HRK.

Även innan det omtvistade beslutet antogs hade en preliminär inkomstskatt och ett lokalt inkomstskattestöd på totalt 48 487,25 HRK redan tagits ut på betalningen av hennes skattepliktiga inkomst för år 2014. Enligt nämnda beslut var klaganden därför skyldig att betala mellanskillnaden på 4 560,34 HRK. Även om klaganden har hävdats att hon har två barn, det vill säga två underhållsberättigade familjemedlemmar, är det inte möjligt att utifrån det omtvistade beslutet fastställa hur Porezna uprava (Skattemyndigheten, Kroatien) beräknade det totala årliga grundavdraget på 48 600,00 HRK.

- 19 Klaganden överklagade det omtvistade beslutet till Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (den självständiga administrativa omprövningsavdelningen vid Republiken Kroatiens finansministerium), som genom beslut av den 17 juli 2019 (nedan kallat det omtvistade beslutet i andra instans) avtog överklagandet såsom ogrundat.
- 20 Klaganden överklagade därefter det omtvistade beslutet vid andra instans till Upravni sud u Osijeku (Förvaltningsdomstolen i Osijek, Kroatien), som genom dom av den 30 januari 2020 (nedan kallad domen i första instans) avtog överklagandet.
- 21 Klaganden överklagade därefter domen i första instans till Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens högsta förvaltningsdomstol), som ogillade överklagandet genom dom av den 20 januari 2021 (nedan kallad Högsta förvaltningsdomstolens dom).
- 22 Klaganden överklagade Högsta förvaltningsdomstolens dom till Ustavni sud Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens författningsdomstol), som framställde en begäran om förhandsavgörande.

Parternas huvudsakliga argument i det nationella målet

- 23 I sitt överklagande i andra instans åberopade klaganden åsidosättande av icke-diskrimineringsprincipen, som stadfästs i unionsrätten, konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen) samt lagen om ZSD. Till stöd för sitt överklagande åberopade hon barnets ställning som mottagare av rörlighetsstöd från Erasmus+-programmet.
- 24 Hon gjorde i huvudsak gällande att en tolkning enligt vilken hon förlorar rätten till höjning av grundavdraget för underhållsberättigade barn är orimligt, eftersom stödet till rörligheten för studenter inom Erasmus+-programmet (tillika riktat och icke återbetalningspliktigt stöd från ett unionsprogram) ska kvalificeras som socialt bistånd som betalas ut med stöd av särskilda bestämmelser i den mening som avses i artikel 36.5 i ZPD/04 och därför, enligt denna bestämmelse, ska stödet till rörlighet inte beaktas vid fastställandet av avdragsrätten. Hon förklarade att beloppet för dessa åtgärder fastställs i enlighet med kommissionens kriterier, så att studenternas kostnader för rörlighet endast delvis subventioneras i enlighet med

nivån på den ekonomiska och sociala utvecklingen i värdmedlemsstaten. Hon gjorde gällande att detta stöd varken utgjorde barnets skattepliktiga inkomster eller inkomst genom vilken klaganden skulle befrias eller i väsentlig mån befrias från sin skyldighet att bidra till barnets underhåll, eftersom hon betalade 390,00 EUR per månad enbart för barnets studentboende i Finland (och endast 70,00 EUR av beloppet från rörlighetsstödet för studenter återstod i slutet av månaden) samtidigt som det är väl känt att mat, transport och andra levnadskostnader är mycket högre i Finland än vad skulle vara fallet om barnet hade studerat i Kroatien. Klaganden har därför gjort gällande att hon befinner sig i en mindre gynnsam situation enbart på grund av att hon tagit emot stöd för att främja studenters rörlighet inom unionen, och i synnerhet att hon befinner sig i en mindre gynnsam situation i förhållande till personer som är skattskyldiga i Kroatien och vars barn erhåller stöd genom Erasmus+-programmet för sina studier i andra medlemsstater i unionen, såsom till exempel Bulgarien eller Ungern. I Bulgariens och Ungerns fall uppgick det aktuella stödet för rörlighet för studerande till 360 EUR per månad, det vill säga det förskott som betalades ut i detta fall uppgick till ett belopp motsvarande 80 procent av stödet och var samtidigt lägre än det ovan nämnda beloppet om 11 000,00 HRK, vilket innebär att föräldrarna till dessa studerande, till skillnad från klaganden, inte förlorade sin rätt att höja grundavdraget för underhållsberättigat barn.

- 25 Vad beträffar den oproportionerliga karaktären av den ekonomiska börda som hon får bära till följd av ovan nämnda skatteåtgärd har klaganden anfört att den skattemässiga behandlingen av rörlighetsstödet för studenter har lett till att hon, utöver den skatteskillnad på 4 560,34 HRK som hon ska betala, har förlorat rätten till återbetalning av den överskjutande skatt som hon tidigare erhöll med 4 500,00 HRK (i egenskap av en person som är bosatt i det stödområde i Kroatien som klassificerats i grupp II). Detta innebär att den totala förlust som hon har lidit till följd av den ifrågasatta skatteåtgärden överstiger ett belopp på 9 000,00 HRK, och detta utöver de övriga kostnader som hon har haft i samband med sitt barns studier i Finland.
- 26 Ministarstvo financija (Finansministeriet, Kroatien) angav i förfarandet i andra instans att föräldrar till barn som erhåller ”stipendium” inte kan anses missgynnas, eftersom utbetalningen av medel från Erasmus+-programmet inte anges bland de inkomster som inte ska beaktas när det fastställs huruvida någon är en underhållsberättigad familjemedlem enligt artikel 36.5 i ZPD/04.
- 27 Klaganden anförde under förfarandet att lagstiftaren år 2018 ändrade artikel 36.5 i ZPD/04 och angav i artikel 17.2 i ZPD/16 att stipendier och icke återbetalningspliktiga medel som betalas från Europeiska unionens budget, fonder och program för utbildningsändamål inte ska beaktas när rätten att öka grundavdraget för underhållsberättigade familjemedlemmar fastställs. Klaganden hänvisade också till skäl 40 i förordning nr 1288/2013, där det rekommenderas att icke återbetalningspliktiga medel och ekonomiskt stöd som betalas ut inom ramen för Erasmus+-programmet undantas från beskattning eller ”sociala avgifter”.

Klaganden framhöll även att den skyldighet som föreskrivs i artikel 141c i konstitutionen hade åsidosatts.

- 28 Ministarstvo financija (finansministeriet) underströk under förfarandet att överklagandet är ogrundat av de skäl som angetts i det omtvistade beslutet i andra instans.
- 29 Förvaltningsdomstolen i Osijek, Kroatien (Upravni sud u Osijeku) avtog i första instans klagomålet eftersom den ansåg att stöd för studenters rörlighet inom ramen för Erasmus+-programmet utgjorde ett ”stipendium” och att stipendier inte anges i artikel 36.5 i ZPD/04 bland de inkomster som inte beaktas när rätten till ett högre grundavdrag för ett underhållsberättigat barn ska bestämmas. När det gäller påståendet om diskriminering, fann förvaltningsdomstolen (efter granskning av artiklarna 2 och 9 i ZSD) att den gräns som anges i artikel 36.4 i ZPD/04 (om 11 000,00 HRK) utgör en socialpolitisk åtgärd som inte är diskriminerande, eftersom den uppfyller ett legitimt mål och medlen för att uppnå detta ändamål är lämpliga och nödvändiga. Vad gäller påståendena om lagändringarna avseende den skattemässiga behandlingen av föräldrar till barn som erhåller detta stöd, fann domstolen att denna bestämmelse inte var i kraft vid tidpunkten för det aktuella beslutet, och vad gäller skäl 40 i förordning nr 1288/2013, fann domstolen att det inte hade någon bindande rättslig verkan.
- 30 Klaganden har i sitt överklagande av domen i första instans åberopat de grunder som redan åberopats i det tidigare skedet av förfarandet. Klaganden har särskilt framhållit att det i domen inte har gjorts någon prövning av om det föreligger diskriminering på grund av omständigheterna i det enskilda fallet och att det inte har visats att skatteåtgärden uppfyller något legitimt mål.
- 31 Visoki upravni sud (Högsta förvaltningsdomstolen, Kroatien) avtog överklagandet och upprepade i huvudsak vad som framkommit i domen i första instans avseende tolkningen av artikel 36.4 och 36.5 i ZPD/04 och påpekade att, vad gäller påståendet om åsidosättande av diskrimineringsförbudet, att klaganden under förfarandet inte hade åberopat den särskilda diskrimineringsgrund som anges i ZSD, att – vad gäller den direkta tillämpningen av unionsrätten – skäl 40 i förordning nr 1288/2013 inte medför någon skyldighet för lagstiftaren avseende den skattemässiga behandlingen av rörlighetsstöd för Erasmus+-studenter och slutligen att det direktiv som reglerar rättigheterna för de studerande som bor i unionen, men som kommer från ett tredje land, inte är tillämpligt.
- 32 Klaganden överklagade domen i andra instans till Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) och gjorde gällande att de ifrågasatta rättsakterna stred mot hennes rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 29.1 i konstitutionen och artikel 6.1 i Europakonventionen, samt rätten att fritt nyttja sina tillgångar vilken garanteras i artikel 48.1 i konstitutionen och artikel 1 i protokoll nr 1 till Europakonventionen, med hänsyn till den konstitutionella garantin om likhet inför lagen (diskrimineringsförbudet), artikel 14 i konstitutionen och artikel 14 i Europakonventionen, samt den konstitutionella

garantin för att statliga myndigheters enskilda rättshandlingar är lagenliga, vilken föreskrivs i artikel 19.1 i konstitutionen.

- 33 Klaganden gör dessutom gällande att artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 har tillämpats felaktigt eller oskäligt, på så sätt att hon förlorat rätten till en ökning av grundavdraget för ett underhållsberättigat barn, på grund av att hon har fått stöd till rörlighet för studenter inom Erasmus+- programmet vilket överskrider en viss gräns. Klaganden har gjort gällande att de nationella domstolarna i hennes fall ska tillämpa artikel 36.5 i ZPD/04, med avseende på vilken domstolarna har angett särskilda skäl till varför den inte är tillämplig i hennes fall, efter det att de fastställt att ”stipendier” inte omfattas av den kategori av förmåner som anges i artikel 36.5 i ZPD/04, vilka inte ska beaktas vid beräkningen av den gräns som avses i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04.

Kortfattad redogörelse för grunderna för de frågor som ställts för förhandsavgörande

- 34 Eftersom det inte finns någon relevant rättspraxis från EU-domstolen (i den mening som avses i CILFIT-kriterierna) gällande påståendet att förbudet mot diskriminering har åsidosatts eller att skatteåtgärderna vad avser Erasmus+-studenters rörlighet inom unionen är oproportionerliga, kan Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) inte avgöra huruvida unionsrätten, respektive vilka bestämmelser i unionsrätten, som är tillämpliga i klagandens fall. Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien), har i tidigare praxis slagit fast att artikel 141 i konstitutionen har åsidosatts om domstolarna inte tillämpar relevant unionsrätt när de uttalar sig om klagandens konstitutionella eller lagstadgade rättigheter. Domstolarna kan således inte, utan att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen, pröva ett påstått åsidosättande av artikel 141c i konstitutionen och inte heller uttala sig om de påstådda överträdelserna av artikel 48.1 i konstitutionen, artikel 1 i protokoll nr 1 till Europakonventionen, vilka antingen prövas var för sig eller i förening med artikel 14 i konstitutionen och artikel 14 i Europakonventionen].

DE OMTVISTADE FRÅGORNA AVSEENDE TILLÄMPNINGEN AV ARTIKEL 18, 20 och 21 FEUF

1. Är artiklarna 18, 20 och 21 FEUF samt tillhörande sekundärrätt tillämpliga på klaganden?

- 35 Klagandens barn har i förevarande fall obestridligen åtnjutit rättigheter som tillerkänns denne direkt genom unionsrätten, nämligen följande:
- rätten att (i enlighet med nationella åtgärder för genomförande av förordning nr 1288/2013) dra nytta av rörligheten för studenter genom att åka till Finland för att studera och få stöd från Erasmus+ till det belopp som anges i Erasmus+-avtalet i enlighet med de kriterier som fastställts av det nationella

- genomförandeorganet, vilka fastställdes av kommissionen vid genomförandet av artikel 18.7 i nämnda förordning, och
- rätten att, i egenskap av unionsmedborgare, fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat i utbildningssyfte enligt artiklarna 20.2 a och 21.1 FEUF samt artikel 7.1 c i direktiv 2004/38.
- 36 I målen C-523/11, C-585/11, C-275/12 och C-359/13 godtog EU-domstolen att elever och studenter, när det gäller hinder enligt nationell rätt för tillgång till utbildning i en annan medlemsstat, även kan åberopa artiklarna 20 och 21 FEUF mot den stat där de är bosatta eller stadigvarande vistas i. I mål C-75/11, som rörde studenters tillgång till ersättning för transportkostnader i Österrike, slogs det dessutom fast att studerande, vid utövande av de rättigheter som garanteras i artikel 21 FEUF, kunde åberopa icke-diskrimineringsprincipen i artikel 18 FEUF (EU-domstolens dom av den 4 oktober 2012, kommissionen/Österrike, C-75/11, EU:C:2012:605, punkterna 36–41).
- 37 Vad gäller klagandens påstående om att de nationella domstolarna har åsidosatt den konstitutionella skyldigheten enligt artikel 141c i konstitutionen att direkt tillämpa unionsrätten och att skydda de rättigheter som följer därav, har klaganden däremot inte själv gynnats av de nämnda grundläggande rättigheterna för studenter, och inte heller den ifrågasatta skatteåtgärden (enligt vilken hon är skyldig att betala skatt) som inte antogs i syfte att ”genomföra” unionsrättsliga bestämmelser, såsom förordning nr 1288/2013. Klaganden omfattas inte heller av tillämpningsområdet för direktiv 2004/38 enligt artiklarna 2.2 och 3.1 däri, eftersom hon inte anses vara en familjemedlem som följt med en student under dennes studier i en annan medlemsstat (EU-domstolens dom av den 5 maj 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, punkterna 30-43).
- 38 Klaganden har emellertid inte bestritt detta. Klaganden gör gällande att hon har ”straffats” på grund av att hennes barn har utövat den rätt till rörlighet för studerande som hon medges enligt Erasmus+-avtalet om genomförande av förordning nr 1288/2013, eller den grundläggande rätten att flytta och uppehålla sig i en annan medlemsstat i utbildningssyfte enligt artikel 20.2 a och artikel 21.1 FEUF samt artikel 7.1 c i direktiv 2004/38. Hon anser därför att hon har diskriminerats i den mening som avses i artikel 18 FEUF på grund av den ovannämnda ställning som hennes barn har tillerkänts enligt unionsrätten.
- 39 Frågan huruvida klaganden kan direkt åberopa de ovannämnda unionsrättsliga bestämmelserna är följaktligen irrelevant, och omständigheterna i målet kan tyda på att det föreligger en rent intern situation som inte omfattas av tillämpningsområdet för FEUF.
- 40 Det förefaller emellertid som om den senare tolkningen i en situation som den förevarande skulle kunna leda till ett uppenbart orimligt resultat, eftersom den skulle kunna innebära ett uteslutande (kringgående) av EU-domstolens behörighet i fråga om ett antal nationella åtgärder som kan utgöra hinder för utövandet av de

grundläggande friheter som garanteras i FEUF eller för genomförandet av unionsbestämmelser, enbart på grund av att det aktuella hindret regleras i nationell rätt på ett sådant sätt att det formellt sett inte berör en enskild – som kan åberopa den direkta effekten av bestämmelser i unionens primär- och sekundärrätt – tillika familjemedlem, vars rättsliga ställning påverkas av de faktiska och rättsliga effekterna av utövandet av rättigheter som garanteras i unionsrätten (förslag till avgörande av den 27 januari 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punkt 15).

- 41 Det ovan anförda förekommer tydligt i klagandens fall, eftersom om en viss skattebestämmelse skulle medföra att hennes underhållsberättigade barn blev skyldigt att betala skatt på rörlighetsstödet från Erasmus+-programmet, eller om hon förlorade sin rätt till ett visst skatteavdrag på grund av detta stöd, skulle en sådan student kunna åberopa den direkta effekten av artiklarna 20.2 a och 21.1 FEUF i mål vid förvaltningsdomstolarna. Om en sådan åtgärd inte direkt påverkar den studerande, utan dennes förälder, som dels är skyldig att försörja studenten och bära kostnaderna för dess studier i en annan medlemsstat, skulle denna förälder emellertid inte kunna åberopa att nämnda bestämmelser har direkt effekt, eftersom de rättigheter och friheter som garanteras i dem inte är tillämpliga på föräldern i fråga (det vill säga föräldern har inte själv utövat dessa rättigheter och skyldigheter och den har inte heller tillskrivits dessa enligt unionsrätten).
- 42 Eftersom studenten inte är part i förevarande skatteförfarandet (det vill säga vederbörande är inte skyldig att betala ovannämnda skatt) så har studenten inte heller talerätt vid förvaltningsdomstolen för att med stöd av artikel 267 FEUF begära att EU-domstolen besvarar frågan huruvida den omtvistade skattebestämmelsen utgör hinder för rätten till fri rörlighet i strid med artiklarna 20 och 21 FEUF.
- 43 Den skattemässiga behandlingen av klaganden är oskiljaktig från den skattemässiga behandlingen av hennes underhållsberättigade barn och från stödet till rörligheten för studenter inom ramen för Erasmus+-programmet. I artikel 10 led 20 i ZPD/04 föreskrevs att icke återbetalningspliktiga medel från unionens rörlighetsprogram utgjorde icke beskattningsbara inkomster för studenten och att utbetalningen av dessa inte medförde någon skattskyldighet för studenten. Eftersom studentens icke beskattningsbara inkomster emellertid inte omfattas av det uttryckliga lagstadgade undantaget i artikel 36.5 i ZPD/04, ska de enligt artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 beaktas vid fastställandet av förälders rätt att öka grundavdraget för en underhållsberättigad studerande, vilka medför att denna rätt inte aktualiseras om de icke beskattningsbara inkomsterna överskrider en fastställd gräns (i förevarande fall 11 000,00 HRK).
- 44 Rätten till ekonomiskt stöd för studentrörlighet som erhållits genom åtgärden för genomförande av Erasmus+-programmet är inte en fristående rättighet i förhållande till studentens rätt till rörlighet och utövandet av den grundläggande rätten till fri rörlighet för personer i utbildningssyfte, eftersom artikel 3.11 och artikel 9 i Erasmus+-avtalet (och de bifogade universitetsdokumenten) föreskriver en skyldighet att återbetala stödet om studenten avbryter sin rörlighet (se, för ett

liknande resonemang, förslag till avgörande av den 26 januari 2016, kommissionen/Konungariket Nederländerna, C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 14).

- 45 Den nationella bestämmelse som den ifrågasatta skatteåtgärden grundar sig på etablerar således redan ett direkt samband mellan ursprunget till de icke återbetalningspliktiga medlen från unionsprogram och målen FEUF, såsom rörlighet för studerande (artikel 165.2 andra strecksatsen), och syftet med det rörlighetsstöd som betalades ut för studerande inom ramen för Erasmus+-programmet var just att skapa en gränsöverskridande situation för en studerande där denne reste till en annan medlemsstat i unionen i för att studera, varför detta stöd faktiskt och rättsligt är oskiljaktigt från unionsmedborgarnas rätt att röra sig fritt i utbildningssyfte och bör således inte omfattas av några begränsningar av de grundläggande friheterna (förslag till avgörande av den 27 januari 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punkterna 18 och 20).
- 46 Bedömningen att klaganden kan åberopa artiklarna 20 och 21 FEUF vinner även stöd av den invändning som hon har gjort med stöd av artikel 18 FEUF. Vad gäller de rättigheter som garanteras i artiklarna 20 FEUF och 21 FEUF samt i direktiv 2004/38 har EU-domstolen redan tillerkänt studenter rätt att åberopa diskriminering enligt artikel 18 FEUF vid utövandet av dessa rättigheter (dom av den 4 oktober 2012, Kommissionen/Österrike, C-75/11, EU:C:2012:605), och i enlighet med begreppet diskriminering på grund av anknytning (*discrimination by association*) som antagits i domstolens rättspraxis (förslag till avgörande av den 12 mars 2015 och EU-domstolens dom (stora avdelningen) av den 16 juli 2015, ČEZ Razpredelenie Bylgarija, C-83/14, EU:C:2015:480), förefaller det som om klaganden direkt skulle kunna åberopa artikel 18 FEUF, som är tillämplig när målets materiella tillämpningsområde (*ratione materiae*) omfattas av FEUF, samt hävda att skatteåtgärden försatte henne i en mindre gynnsam situation på grund av hennes barns särskilda ställning enligt unionsrätten, närmare bestämt eftersom hon åtnjuter rättigheter som direkt tillerkänts hennes barn dels genom nationella bestämmelser som genomför förordning nr 1288/2013, och dels genom artiklarna 20.2 a och 21.1 FEUF och artikel 7.1 c i direktiv 2004/38.
- 47 Sedan mål C-75/11 har EU-domstolen emellertid ändrat detta synsätt något i sin dom av den 2 juni 2016 i målet Kommissionen/Nederländerna (C-233/14, EU:C:2016:396, punkterna 88-94), som gällde en något liknande fråga om rätten för ”rörliga” studenter att få sina transportkostnader täckta. EU-domstolen konstaterade att dessa kostnader var ”stipendier” i vid bemärkelse, och att principen om likabehandling inte kunde anses vara tillämplig i detta mål på grundval av artikel 24.2 i direktiv 2004/38.
- 48 Syftet med artikel 24.2 i direktiv 2004/38 var att befria medlemsstaterna från skyldigheten att ge utländska studenter rätt till socialt bistånd eller stipendier på samma villkor som deras inhemska medborgare, vilket utgör ett tillägg till det villkor som anges i artikel 7.1 c i detta direktiv, och enligt vilket studenten ska ha tillräckliga medel för att inte bli en belastning för det sociala biståndssystemet i värdmedlemsstaten under sin vistelse. Det förefaller som om artikel 24.2 i

direktivet avser det rörlighetsstöd för studenter som studerar inom ramen Erasmus+-programmet vilket betalas från unionens budget och vars syfte är att undanröja de begränsningar av rörligheten för studerande som avses i direktivet, genom att betala dessa studenter ett visst belopp före dess vistelse i en annan medlemsstat och på så vis indirekt minska belastningen på den medlemsstatens sociala biståndssystem.

- 49 Förordning nr 1288/2013 hänvisar inte till begreppet ”stipendium”. Artikel 27.12 benämner unionsmedel som ett ”bidragsstöd som ska beviljas”. Medlemsstaterna har mycket begränsade befogenheter när det gäller stöd från Erasmus+-programmet, eftersom det betalas ut från medel som överförts av kommissionen för att förvaltas av det nationella programkontoret, vilket i sin förvaltning av dessa medel är bundet av kommissionens befintliga regler om storleken på det månatliga stödet eller skyldigheten att återbetala det. Den sistnämnda frågan regleras således inte av nationell rätt, utan direkt av denna förordning och de av kommissionens regler som är bindande för den nationella myndigheten.
- 50 Det framgår följaktligen att artiklarna 20 och 21 FEUF (antingen var för sig eller jämförda med artikel 18 FEUF) skulle kunna tillämpas i klagandens fall.
2. *Föreligger det ett hinder för rätten till fri rörlighet (studentrörlighet) i den mening som avses i artiklarna 20 och 21 FEUF?*
- 51 Domstolen anser att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa iakttas unionsrätten när de utövar denna befogenhet. Denna behörighet ger inte medlemsstaterna rätt att anta bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i FEUF, inbegripet skatteåtgärder som avskräcker enskilda från att utöva de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (EU-domstolens dom av den 24 oktober 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894, punkterna 31 och 34 och dom av den 1 december 2011, kommissionen/Ungern (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 42). Dessa åtgärder kan utgöra ett hinder för rätten till fri rörlighet även om de är utformade på ett till synes neutralt sätt, oberoende av den berörda personens nationalitet (EU-domstolens dom av den 9 november 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 15).
- 52 Domstolen har redan slagit fast att en nationell skattelagstiftning enligt vilken en unionsmedborgare nekas avdragsrätt på grund av att denne har utövat sin rätt till fri rörlighet, utgör åtgärder som begränsar rätten till fri rörlighet enligt artikel 21 FEUF (EU-domstolens dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 44).
- 53 När det gäller studenters rörlighet har det slagits fast att en medlemsstat, som inrättat ett system för utbildningsstöd på ett sådant sätt att studenter som studerar i en annan medlemsstat får rätt till nämnda stöd, är samtidigt skyldig att säkerställa att reglerna för beviljande av detta stöd inte skapar en oberättigad begränsning av rätten att röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium enligt

artikel 21 FEUF (EU-domstolens dom av den 18 juli 2013, Prinz och Seeberger, C-523/11 och C-517/11, EU:C:2013:524, punkt 30 och dom av den 24 oktober 2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, punkt 25). Medlemsstaten får inte heller, genom bestämmelser som medför ytterligare hinder eller kostnader för att lämna ursprungsstaten, avskräcka medborgare från att lämna denna stat för att bedriva studier i en annan medlemsstat (EU-domstolens dom av den 23 oktober 2007, Morgan och Bucher, C-11/06 och C-12/06, EU:C:2007:626, punkt 30). Denna slutsats grundar sig på det faktum att rörlighet i utbildningssyfte utgör en integrerad del av den fria rörligheten för personer och är ett av huvudmålen för unionens funktion enligt artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF (EU-domstolens dom av den 14 juni 2012, kommissionen/Konungariket Nederländerna, C-542/09, EU:C:2012:346, punkt 71).

- 54 I förevarande fall har klagandens barn uppenbarligen inte avskräckts från att dra nytta av rörlighetsåtgärderna för studenter inom Erasmus+-programmet och de rättigheter som föreskrivs i artiklarna 20 och 21 FEUF, eftersom varken klaganden, som underhållit barnet enligt artikel 64 i grundlagen och artikel 290.1 i Obiteljski zakon (lag om familjerätt), eller studenten själv kunde förutse den omtvistade skattemässiga behandlingen innan vederbörande åkte till Finland för att studera.
- 55 Det framgår emellertid att denna omständighet, i enlighet med EU-domstolens praxis, kan sakna relevans för att fastställa huruvida det föreligger ett hinder för rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat i enlighet med artiklarna 20 och 21 FEUF. EU-domstolen konstaterade i sin dom av den 26 februari 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, punkterna 26 och 32), att ”det är i detta sammanhang inte relevant att lång tid förflutit sedan klaganden... utövade sin rätt till fri rörlighet”. Även i detta fall har det förflutit en viss tid mellan utövandet av rätten till fri rörlighet och införandet av ett hinder för denna rätt, enbart på grund av denna rätt har utövats.

3. Föreligger det en ojämlig (mindre förmånlig) behandling i jämförbara situationer – möjliga sätt att tillämpa likhetsprincipen (förbud mot diskriminering) i förevarande fall?

- 56 När det gäller villkoret att en skattskyldig befinner sig i en mindre fördelaktig situation på grund av utövandet av de rättigheter som garanteras genom artiklarna 20 och 21 FEUF, finns det svårigheter att finna en jämförbar grupp (referenspunkt) med vilken klagandens situation skulle kunna jämföras.
- 57 Klaganden gör först gällande att hon har diskriminerats i förhållande till ”andra arbetstagare” och att hon har diskriminerats i förhållande till skattebetalare i Kroatien vars underhållsberättigade barn studerade inom ramen för Erasmus+-programmet i länder inom grupp 3 med lägre genomsnittliga levnadskostnader (enligt kommissionens definition), eftersom hon i ett sådant fall inte skulle ha förlorat rätten till det omtvistade avdraget på grund av att förskottet till stöd för

studenters rörlighet inte skulle ha överskridit den gräns som föreskrivs i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04.

- 58 Det förefaller som om medlemsstaterna genom en sådan skattelagstiftning endast skulle kunna främja studenters rörlighet, inom ramen för Erasmus+-programmet, till länder med en lägre genomsnittlig levnadskostnad, det vill säga där skattebehandlingen (den totala kostnaden för att studera) skulle vara mer förmånlig. För studerande vars utbildningskostnader bärs av deras föräldrar skulle en sådan skatteåtgärd inte bara kunna begränsa studenternas rätt att i utbildningssyfte lämna sin hemviststat, utan även begränsa studenternas rörlighet inom unionen till vissa medlemsstater. Detta skulle kunna strida mot rekommendationen om att medlen i Erasmus+-programmet ska vara neutrala i förhållande till medlemsstaternas olika utbildningssystem, så som avses i artikel 18.7 i förordning nr 1288/2013.
- 59 Det förefaller emellertid inte som om klaganden befinner sig i en jämförbar situation med skattebetalare i Kroatien vars barn har studerat i länder som deltar i Erasmus+-programmet och som har lägre genomsnittliga levnadskostnader, i vart fall inte på det sätt som anges i klagomålet.
- 60 En bedömning av huruvida principen om icke-diskriminering har åsidosatts – på grundval av en jämförelse mellan klaganden och skattskyldiga personer vars barn har studerat i länder som deltar i Erasmus+-programmet och där den genomsnittliga levnadskostnaden är lägre – skulle innebära att man bortser från den väsentliga beståndsdel i den mindre förmånliga behandling som klaganden fortfarande uttryckligen åberopar, nämligen att hennes barn studerade i Finland, vars levnadskostnader är högre än i Kroatien, och att klaganden uppbär inkomst i Kroatien för att försörja sitt barn. För det andra skulle yrkandet om undantag från den begränsning som föreskrivs i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 inte vara riktigt om de faktiska omständigheterna i målet var ens något annorlunda (till exempel om förskottet och återstoden av detta stöd, även om det sker i delbetalningar, betalades ut under ett och samma beskattningsår). En sådan referenspunkt skulle således endast avse underordnade aspekter av målet, vilka saknar samband med innehållet i de åberopade grunderna, och som inte innehåller objektiva hänsynstaganden som är lätta att urskilja (Europadomstolens rådgivande yttrande, 68–69 §§ och förslag till avgörande den 26 januari 2016, kommissionen/Konungariket Nederländerna (C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 105).
- 61 Vidare bör man beakta vad som gjorts gällande av domstolarna, nämligen att klaganden inte kan jämföras med en förälder till ett barn som uppbär socialbidrag i den mening som avses i artikel 36.5 i ZPD/04, vilket inte medför att en sådan skattskyldig person förlorar rätten att öka grundavdraget för ett underhållsberättigat barn. Socialt bistånd ska enligt nationell lagstiftning betalas ut till personer i utsatta grupper, till exempel på grund av deras ekonomiska situation eller funktionsnedsättning. Stöd till rörlighet inom ramen för Erasmus+-

programmet, viket tagits del av klagandens barn, är tillgängligt för alla studenter, oberoende av barnets eller föräldrarnas ekonomiska situation.

- 62 Det är vidare ett faktum att om utbetalningen av någon av de icke skattepliktiga inkomster (som anges i artikel 10 i ZPD/04) överstiger den ovan nämnda gränsen (som anges i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04), leder detta till att rätten att höja grundavdraget för den underhållsberättigade familjemedlemmen går förlorad. Detta skulle kunna tyda på att det i själva verket inte föreligger någon skillnad i behandling i jämförbara situationer på grundval av de rättigheter som följer av unionsrätten, eftersom den skattemässiga behandlingen av rörlighetsstödet för studenter inom Erasmus+-programmet är i detta hänseende densamma som för alla andra stöd till underhållsberättigade familjemedlemmar
- 63 Det råder emellertid tvivel i detta avseende eftersom, såsom klaganden påpekar, ingen av de icke skattepliktiga intäkter som avses i artikel 10 i ZPD/04 har som syfte att främja studenters rörlighet inom unionen, vilket är ett av huvudsyftena med unionens funktion enligt artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF, och den nationella bestämmelsen utgör inte heller en åtgärd för genomförande av förordning nr 1288/2013, vars främsta syfte är att skapa en gränsöverskridande situation och möjliggöra utövandet av rätten till fri rörlighet i utbildningssyfte enligt artiklarna 20.2 a och 21.1 FEUF samt artikel 7.1 c i direktiv 2004/38.
- 64 Det är av detta skäl som nationella stipendier eller andra former av finansiering för studenter och elever, som beviljas oberoende av var studenten ska studera och för olika ändamål, samt andra icke återbetalningspliktiga (eller återbetalningspliktiga) medel som beviljas från unionens budget – som betalas ut i den slutliga stödmottagarens medlemsstat och inte syftar till att utöva den grundläggande rätten till fri rörlighet för unionsmedborgare som garanteras i EUF-fördraget – skiljer sig från rörlighetsstöd för studerande som betalas ut inom ramen för Erasmus+-programmet.
- 65 Det framgår således att klaganden inte befinner sig i en situation som är jämförbar med någon annan inkomstskattskyldig person i Kroatien, utan befinner sig i en annan situation än alla andra personer.
- 66 I förevarande fall förefaller det som om prövningen av huruvida diskriminering föreligger inte avser huruvida klagandens rätt att behandlas på samma sätt som andra personer i en jämförbar situation har åsidosatts, utan huruvida kravet på att staten ska behandla personer vars situation är väsentligen annorlunda har åsidosatts.
- 67 Med andra ord är huvudfrågan om diskriminering föreligger i förevarande fall huruvida en skatteåtgärd – på grund av den särskilda ställning som klagandens underhållsberättigade barn har enligt unionsrätten – ska behandla klaganden annorlunda än de inkomstskattskyldiga personer i Kroatien vars underhållsberättigade barn inte har utövat sin rätt till rörlighet inom unionen.

- 68 För att bedöma huruvida klaganden befann sig i en mindre gynnsam situation i förhållande till den angivna jämförbara gruppen, är det nödvändigt att hänvisa till hennes påståenden avseende riktningen av rörligheten från Kroatien till Finland, som klassificeras som ett land i grupp 1 (inom ramen för Erasmus+-programmet) med en högre genomsnittlig levnadskostnad. Enligt kommissionens riktlinjer för Erasmus+-programmet för år 2014, 2015 och 2017 klassificerades Kroatien (vid den tidpunkt då klagandens barn utnyttjade sin rörlighet i Finland) som ett land med genomsnittliga levnadskostnader, och redan år 2017 omklassificerade kommissionen Kroatien som ett land med lägre genomsnittliga levnadskostnader.
- 69 Även om det kan förefalla som om klaganden gör gällande en mindre förmånlig behandling på grund av en faktisk skillnad, har Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) påpekat att denna ”de facto skillnad” har kodifierats som en bestämmelse artikel 18.7 i förordning nr 1288/2013. Vid tillämpningen av denna bestämmelse har kommissionen, på grundval av artikel 36.3 i denna förordning, utarbetat formler för att fastställa det månatliga rörlighetsstödet för studenter beroende på den genomsnittliga levnadskostnaden och rörlighetens riktning mellan länder i var och en av de tre klassificeringsgrupperna. Det är uppenbart att de intervall som införts för dessa grupper (på grundval av vilka stödbeloppet för klagandens barn har fastställts) i jämförelse med de intervall som kommissionen fastställt för socialt missgynnade grupper, inte återspeglar de verkliga kostnaderna för studenters rörlighet.
- 70 Det kan därför antas att föräldrar till underhållsberättigade barn som, i egenskap av studerande, utnyttjar sin rörlighet genom att flytta från en medlemsstat med lägre eller genomsnittliga levnadskostnader till en medlemsstat med högre genomsnittliga levnadskostnader (såsom i klagandens fall), är särskilt missgynnade när det gäller deras barns levnadskostnader. Detta inte bara i jämförelse med föräldrar vars barn inte erhållit rörlighetsstöd inom ramen för Erasmus+-programmet, utan fortsatte att studera i sin hemviststat – på så vis att de inte hade några kostnader för sin rörlighet – utan även i jämförelse med föräldrar vars underhållsberättigade barn erhållit samma rörlighetsstöd för studier inom samma grupp av länder där levnadskostnaderna varit jämförbara, och särskilt i jämförelse med de föräldrar vars barn utnyttjat sin rörlighet genom att flytta från ett land med en högre eller genomsnittlig levnadskostnad till ett land med en lägre genomsnittlig levnadskostnad.
- 71 Av ovannämnda skäl förefaller de till synes neutrala bestämmelserna i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 försätta klaganden i en mindre gynnsam situation jämfört med de skatteskyldiga personer i Kroatien vars underhållsberättigade barn har erhållit andra icke skattepliktiga inkomster (vilka avses i artikel 10 i ZPD/04) utöver den ovan nämnda gräns (i artikel 36.1 och 36.4 i samma lag) och som inte har dragit nytta av Erasmus+-programmets rörlighetsstöd för studerande i medlemsstater med en högre genomsnittlig levnadskostnad enligt kommissionens definition i enlighet med artikel 18.7 i förordning nr 1288/2013.

4. *Kan förrättandet av klaganden i en mindre gynnsam situation motiveras av något legitimt mål?*

- 72 Offentliga myndigheters beslut om påförande av skatt utgör åtgärder för kontroll av nyttjandet av fungibel egendom, vars legitima mål är att säkerställa betalning av skatt (artikel 51.1 i konstitutionen och artikel 1.2 i protokoll nr 1 till Europakonventionen), och medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsässig bedömning vid valet av medel för att uppnå detta mål.
- 73 Det omtvistade beskattningsbeslutet innebär inte ett genomförande av en socialpolitisk åtgärd som är till fördel för klaganden, tvärtom berövar klaganden den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 36.2 i ZPD/04, vilken garanteras alla skattskyldiga personer som försörjer sina barn. Detta återspeglar den konstitutionella principen om likvärdighet och rättvisa i skattesystemet och har som legitimt mål att avhjälpa sociala och materiella ojämlikheter i fråga om genomsnittliga inkomster och utgifter mellan de skattskyldiga personer som försörjer barn och de skattskyldiga personer som inte har de utgifter som hänger samman med en försörjning av barn (EU-domstolens dom av den 14 juni 2012, kommissionen/Konungariket Nederländerna, C-542/09, EU:C:2012:346, punkt 57).
- 74 Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) måste därför erkänna att en tillämpning av artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 har ett allmänt legitimt mål, eftersom lagstiftaren, i enlighet med principen om en sund förvaltning av begränsade offentliga medel, inte ger skattskyldiga personer rätt att öka grundavdraget för ett underhållsberättigat barn vilket erhållit ett visst inkomstbelopp under beskattningsåret. Enligt lagstiftaren leder detta till att barnet kan bidra till sitt uppehälle genom sin egen inkomst och därav minska föräldrarnas utgifter, till skillnad från skattebetalare vars barn inte har någon inkomst eller enbart har en försumbar inkomst, så att de endast kan försörjas genom en inkomst från sina föräldrar.

5. *Var den aktuella skatteåtgärden nödvändig för att uppnå detta legitima mål och var den motiverad (proportionerlig) enligt unionsrätten?*

- 75 Nationella bestämmelser som begränsar rätten till fri rörlighet i utbildningssyfte enligt artikel 21 FEUF, genom att de gör det svårare att uppnå det syfte som eftersträvas i artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF om att främja rörligheten för studerande, eller ”straffa” en unionsmedborgare för att ha utövat dessa rättigheter, kan endast motiveras om de grundas på objektiva skäl av allmänintresse som saknar samband med de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima mål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna, förutsatt att de är ägnade att säkerställa att det legitima mål som eftersträvas uppfylls och att de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- 76 När det gäller de nationella bestämmelser som reglerar skatteavdrag i hemviststaten, så ankommer det i princip på hemvistmedlemsstaten att, i egenskap

av centrum för den skattskyldiges personliga och ekonomiska intressen, bevilja skatteförmåner, undantag från skatteplikt eller avdrag som hänför sig till vederbörandes personliga förhållanden eller familjesituation, eftersom hemviststaten är bäst lämpad att bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga med hänsyn till personens samtliga inkomster samt vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation. Oavsett detta kan emellertid skattebestämmelser som utgör en inskränkning av rätten till fri rörlighet endast motiveras enligt samma proportionalitetsvillkor som redan angetts ovan (EU-domstolens dom av den 15 juli 2021, *État belge (Förlust av skatteavdrag i hemviststaten)*, C-241/20, EU:C:2021:605, punkterna 25–27 och 33).

- 77 Det har redan slagits fast att bestämmelserna i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 utgjorde ett hinder för att utnyttja de aktuella rörlighetsstöd som betalats ut inom ramen för Erasmus+-programmet, nämligen att bosätta sig i en annan medlemsstat bortom hemviststaten i utbildningssyfte, och det var enbart av detta skäl som klaganden dels nekades avdrag för en underhållsberättigad studerande, och dels ålade henne en skyldighet att betala skatt, oberoende av den omständighet att studenten i fråga i utbildningssyfte bosatte sig i en medlemsstat som enligt artikel 18.7 i förordning nr 1288/2013 klassificerades som ett land med en högre genomsnittlig levnadskostnad. Av detta följer att dessa bestämmelser inte är neutrala i skattemässigt hänseende vare sig när det gäller studentens rättighet att besluta sig för att lämna sin hemviststat i syfte att utbilda sig i en annan medlemsstat eller när det gäller friheten att i utbildningssyfte välja vistelseland (värdstaten), med hänsyn till den riktning (rörlighet) som studenter har inom unionen mellan de, av kommissionen definierade, grupper av länder som deltar i Erasmus+-programmet. Det första villkoret – att det inte föreligger någon mindre förmånlig behandling på grund av nationalitet – förefaller således inte vara uppfyllt (EU-domstolens dom av den 23 oktober 2007, *Morgan och Bucher*, C-11/06 och C-12/06, EU:C:2007:626, punkterna 38 och 41).
- 78 Tillämpningen av artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 är lämplig för att uppnå det legitima mål som anges ovan, men frågan är om den är nödvändig för att uppnå detta mål i detta särskilda fall.
- 79 För att en förälder ska kunna bibehålla sin rätt till avdrag för ett underhållsberättigat barn, får föräldrarnas icke skattepliktiga inkomsterna inte får överstiga den beloppsgräns som föreskrivs i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04, och detta utan att barnets personliga förhållande och familjesituation utreds. Dessutom är det uteslutet att denna beloppsgräns kan fastställas i enlighet med den rätt genom vilken klaganden redan har beviljats ett högre grundavdrag enligt artikel 54 i ZPD/04, vars bestämmelse är tillämplig på personer som är bosatta i de stödområden i Kroatien som tillhör grupp II. Denna gräns grundar sig således på ett fast villkor som inte tar hänsyn till skillnaderna mellan de olika kategorierna av skattskyldiga personer, vilket strider mot det legitima målet med artikel 36.2 i ZPD/04, enligt vilken rätten till avdrag för underhållsberättigade barn medges i syfte att korrigera sociala och materiella ojämlikheter mellan skattskyldiga.

- 80 Beloppsgränsen i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04 utgör även hinder för att beakta underhållsberättigad students rörlighet, det vill säga den omständighet att klagandens barn omfattades av en rörlighetsåtgärd i ett land som deltar i Erasmus+-programmet och som har en högre genomsnittlig levnadskostnad än Kroatien, där barnet normalt sätt är bosatt och studerar.
- 81 Oberoende av huruvida det rörlighetsstöd, som fastställts inom ramen för Erasmus+ för de studenter som studerar i detta program, kan täcka de faktiska kostnaderna som en kroatisk student har i samband med sina studier i Finland, förlorar skattebetalare i Kroatien rätten att göra avdrag för ett underhållsberättigat barn om barnet i fråga valt att dra nytta av en rörlighetsåtgärd i ett land med högre genomsnittliga levnadskostnader, även om det vore uppenbart att kostnaderna för att uppehålla dessa barn, i och med detta, vore högre för dessa föräldrar, än vad som i skulle vara fallet för de föräldrar vars barn har stannat kvar i Kroatien för att studera. Detta kan tyda på att den påförda skattebördan är oproportionerlig.
- 82 Det är således tveksamt om den aktuella skatteåtgärden var nödvändig för att uppnå det legitima mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, nämligen att inte bevilja detta avdrag till föräldrar till underhållsberättigade barn som själva uppburit icke skattepliktiga inkomster, vilka minskar föräldrarnas utgifter (minskar deras ansvar) för barnets försörjning.
- 83 Vid en jämförelse mellan å ena sidan vikten av detta legitima mål och å andra sidan målet att främja students rörlighet enligt artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF, ska det påpekas att det, trots den särskilda kvalificeringen av Erasmus+-programmets rörlighetsstöd för studenter i artikel 10 punkt 20 i ZPD/04 (som hänvisar till det legitima målet med rörlighet i utbildningssyfte enligt artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF), inte är tillåtet enligt artikel 4 i ZPD/04 att detta stöd behandlas annorlunda än alla andra intäkter vad gäller avdrag per underhållsberättigad student.
- 84 Det förefaller som om även med avseende på artikel 165.2 andra strecksatsen FEUF råder tvivel om huruvida skatteåtgärden skulle anses vara nödvändig om skattemyndigheten – innan den nekade den aktuella avdragsrätten (för en studerande som hade dragit nytta av den rörlighetsåtgärd som vidtagits inom ramen för Erasmus+-programmet i ett land med högre genomsnittliga underhållskostnader – hade tagit ut en preliminär inkomstskatt som under tidigare beskattningsår och förutsatt att klaganden har utnyttjat sin rätt till en ökning av grundavdraget för sitt barn som om hon hade studerat i Kroatien, där studiekostnaderna och de genomsnittliga levnadskostnaderna är lägre än i Finland.
- 85 Klagandens argument om att den aktuella skatteåtgärden är oproportionerlig förefaller finna stöd i de beslut som meddelades av Vlada (Kroatiens regering) och Hrvatski sabor (Kroatiens parlament) om att utelämna det rörlighetsstöd som betalas ut till studenter inom ramen för Erasmus+-programmet från tillämpningen av den beloppsgräns för inkomster för underhållsberättigade barn som fastställs i ZPD/16. Vlada (Kroatiens regering) motiverade detta med hänsyn till de hinder

för rörlighet som på ett oproportionerligt sätt särskilt påverkat studenter från utsatta grupper och uppnåendet av målet att bättre utnyttja unionens rörlighetsprogram på utbildningsområdet.

- 86 I klagandens fall handlar den omtvistade frågan emellertid om att domstolarna med rätta har gjort gällande att de inte kan tillämpa ZPD/16 med retroaktiv verkan på klagandens skyldighet att betala inkomstskatt och lokalt inkomstskattetillägg för år 2014.
- 87 Även om Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) i sin rättspraxis, i vissa specifika fall, har tolkat att domstolarna kan och bör tillämpa en ny lag retroaktivt för det fall ett åsidosättande av konstitutionella fri- och rättigheter kan avhjälpas genom tillämpning av en lag som är mer förmånlig för klaganden, är förevarande fall inte jämförbart med dessa fall.
- 88 En skyldighet att tillämpa nya bestämmelser retroaktivt skulle nämligen äventyra de grundläggande principerna i det nationella skattesystemet, vilka utan tvekan även ingår i andra medlemsstaters skattesystem, nämligen principen att de skattebestämmelser, som gällde vid den tidpunkt då den skattemässigt relevanta händelsen uppkom, ska tillämpas för att fastställa skattskyldigheten, samt principen att skyldigheten fastställs och beräknas för skatteperioder som motsvarar ett kalenderår.
- 89 Kärandens rättigheter enligt artikel 48.1 konstitutionen och artikel 1 i protokoll nr 1 till Europakonventionen kan inte skyddas genom retroaktiv tillämpning av en skattebestämmelse. Detta eftersom samtliga påståenden som avser den aktuella skatteåtgärdens oproportionerliga karaktär, under alla omständigheter, grundar sig på unionsrättens tolkning, utformning och syften. Detta resultat kan endast uppnås genom ett förhandsavgörande från EU-domstolen enligt vilket den nationella domstolen är skyldig att underlåta att tillämpa bestämmelserna i artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04, vilka ligger till grund för den ifrågasatta skatteåtgärden.
- 90 Av ovannämnda skäl ställer Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) den första frågan som domstolen ska besvara när det gäller klagandens påståenden om att artiklarna 14 och 48.1 i konstitutionen har åsidosatts vid tillämpningen av unionsrätten.

B) DE OMTVISTADE FRÅGORNA OM HURUVIDA FÖRORDNING NR 883/2004 EVENTUELLT ÄR TILLÄMPLIG

- 91 Eftersom klaganden gör gällande att hon har förlorat rätten till skatteavdrag för ett underhållsberättigat barn som var bosatt i en annan medlemsstat, omfattas hennes fall i princip av tillämpningsområdet för förordning nr 883/2004.
- 92 EU-domstolens dom av den 16 juni 2022, Kommissionen/Österrike (Indexering av familjeförmåner) (C-328/20, EU:C:2022:468), avsåg emellertid skatteförmåner för barn till migrerande arbetstagare som var anställda i Österrike och vars barn var bosatta i andra medlemsstater. I förevarande fall är situationen den motsatta,

eftersom, det underhållsberättigade barnet hade rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat, och klaganden inte utnyttjat sin rätt till fri rörlighet enligt varken artikel 21 eller 45 FEUF.

- 93 Det förefaller dessutom som om EU-domstolens dom av den 13 oktober 2022, DN (Återbetalning av familjeförmåner) (C-199/21, EU:C:2022:789, punkterna 33–38), som rörde ett skatteavdrag för barn som studerat i en annan medlemsstat, innebär att det vid tillämpningen av artikel 67 i förordning nr 883/2004 inte är frågan huruvida den person som åberopar förmånen har utövat sin rätt till fri rörlighet som är avgörande, utan endast den omständigheten att rätten till en familjeförmån, om den inte tidigare har utövats, kan beviljas i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat som är behörig att utbetala förmånen. I förevarande fall har klaganden utnyttjat denna rätt under tidigare beskattningsperioder och hon kan fortfarande utnyttja samma rättighet för beskattningsåret 2014 om det enligt unionsrätten är nödvändigt att underlåta att tillämpa artikel 36.1 och 36.4 i ZPD/04.
- 94 Det framgår emellertid även att åtnjutandet av den rätt till familjeförmåner (som avses i den dom som det hänvisas till i föregående punkt i detta förslag) är beroende av huruvida den person som åberopar tillämpningen av förordning nr 883/2004 erhåller en pension från de två behöriga medlemsstaterna. I förevarande mål, som avser rörlighetsstöd för studerande inom ramen för Erasmus+-programmet, utbetalas detta stöd visserligen i den medlemsstat där studierna bedrivs, men i enlighet med kommissionens kriterier så betalas stödet ut utslutande från den medlemsstat där studenten har sin hemvist, i vilken även dennes förälder är bosatt. På samma sätt erhåller klaganden sina skattepliktiga intäkter utslutande i Kroatien.
- 95 Det ska även påpekas att artikel 2 i förordning nr 883/2004, som reglerar förordningens ”personkrets”, inte innehåller något annat krav på bosättning i en annan medlemsstat än i ursprungsmedlemsstaten eller på att rätten till fri rörlighet tidigare har utövats. I direktivet anges endast att det ” skall tillämpas på alla som är medborgare i en medlemsstat ... som omfattas eller har omfattats av lagstiftningen i en eller flera medlemsstater, samt deras familjemedlemmar ...”. Artikel 1 a i denna förordning reglerar begreppet ”arbete som anställd” och ställer inte heller några villkor avseende platsen för verksamheten som anställd, utan anger endast att begreppet ”arbete som anställd” avser ”en verksamhet eller en likvärdig situation som betraktas som sådan vid tillämpningen av lagstiftningen om social trygghet i den medlemsstat där denna verksamhet utövas eller denna situation råder.”
- 96 Klaganden är således en person som arbetar i egenskap av anställd i den mening som avses i artikel 1 a i förordning nr 883/2004, som har utnyttjat rätten till avdrag för ett underhållsberättigat barn (nämligen en familjeförmån i den mening som avses i artikel 1 z i denna förordning), vilken omfattas av lagstiftningen i minst en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2 i denna förordning och som gör gällande rätten till avdrag för en underhållsberättigad familjemedlem som

hon har nekats på grund av att stöd för uppehåll betalats ut i en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 67 i denna förordning.

- 97 Det är därför möjligt att dessa bestämmelser är tillräckligt allmänt formulerade för att klagandens fall ska omfattas av tillämpningsområdet för förordning nr 883/2004 och att artikel 67 i denna förordning kan tolkas så, att klaganden även ska beviljas skatteavdrag för ett barn som har erhållit rörlighetsstöd inom ramen för Erasmus+-programmet och som har bosatt sig i en annan medlemsstat i utbildningssyfte som om hon inte hade omfattats av dessa stöd.
- 98 Om en sådan tolkning kunde antas skulle den neutralisera hela proportionalitetsprövningen (och det diskriminerande resultatet) av ett hinder för Erasmus+-studenters rätt till fri rörlighet enligt artiklarna 18, 20 och 21 FEUF, såsom tidigare anförts, eftersom den skulle tillåta att ”ingen straffas” med avseende på förverkligandet av familjeförmåner ”enbart för att han eller en medlem av hans familj har utövat den rätt till fri rörlighet” som garanteras av FEUF. Detta skulle innebära att tillämpningsområdet för förordning nr 883/2004 skulle överensstämma med tillämpningsområdet för FEUF och dess mål.
- 99 Det bör noteras att förordningarna om samordning av de sociala trygghetssystemen också är tillämpliga på studerande som är försäkrade i minst en medlemsstat. Om det skulle anses att förordning nr 883/2004, enligt artikel 2 i förordningen, endast är tillämplig på personer som tidigare har utövat en del av den fria rörlighet som garanteras i FEUF, är klagandens barn en person som omfattas av förordningen i den mening som avses i denna artikel, vilket innebär att klaganden kan omfattas av förordningen så som familjemedlem till en person som har utövat den fria rörligheten.
- 100 I detta avseende kan det noteras att redan i EU-domstolens dom av den 16 juli 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, punkterna 25–28), har slagits fast att en familjemedlem till en person som har utövat sin rätt till fri rörlighet kan åberopa skyddet av familjeförmåner i bosättningslandet i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, 1971, s. 2), vilken föregick förordning nr 883/2004, även om familjemedlemmen inte själv utövat sin rätt till fri rörlighet och är stadigvarande bosatt i den medlemsstat där han eller hon är medborgare.
- 101 Frågan i förevarande mål är emellertid huruvida klaganden, i egenskap av sådan familjemedlem, inte, såsom anges i den ovannämnda domen av den 16 juli 1992, Hughes, kan härleda en ”sekundärrätt” till familjeförmåner från den rätt till familjeförmåner som en studerande, tillika underhållsberättigat barn, har i egenskap av en person som har utövat rätten till fri rörlighet. Det enda sättet att fastställa en sådan ”sekundärrätt” är att beakta den omständigheten att stöd till rörlighet inom ramen för Erasmus+-programmet, i enlighet med artikel 10 punkt 20 i ZPD/04, inte är skattepliktigt för en underhållsberättigad studerande som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet, vilket innebär att det måste vara skattemässigt

neutralt även för föräldern till denna studerande, och att det ska göras undantag från att tillämpa artikel 36.1 och 36.4 gentemot klaganden vad gäller hennes rätt till avdrag för en underhållsberättigad studerande.

- 102 Samtidigt framgår det även att det enligt innebörden av bestämmelsen i artikel 67 i förordning nr 883/2004 inte krävs att vissa rättigheter till familjeförmåner beviljas en person i egenskap av rättigheter som ”härrör” från andra rättigheter som beviljats henne eller en familjemedlem i samband med utövandet av en viss rätt till rörlighet, utan att bestämmelsen i själva verket innehåller en ”negativ” rätt till respekt för hennes förvärvade rättigheter, som om varken hon eller hennes familjemedlemmar hade utövat den rätt till fri rörlighet som garanteras av FEUF.
- 103 Om EU-domstolen skulle finna att förordning nr 883/2004 är tillämplig i förevarande fall, trots att Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) hyser tvivel om detta, skulle sistnämnda domstol således hänskjuta en andra begäran om förhandsavgörande.
- 104 Kopior av handlingarna i målet vid Upravni sud u Osijeku (Förvaltningsdomstolen i Osijek, Kroatien) och Ustavni sud (Författningsdomstolen, Kroatien) har bifogats begäran om förhandsavgörande.