

C-277/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. április 28.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Ustavni sud Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság alkotmánybírósága)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. április 18.

Alkotmányjogi panaszt előterjesztő fél:

E. P.

Alperes:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Az alapeljárás tárgya

Az E. P. horvát állampolgár által többek között a Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság pénzügyminisztériumának adóhatósága) azon határozata ellen benyújtott alkotmányjogi panasz, amely határozatban e hatóság a 2014. évre vonatkozó jövedelemadó és a helyi jövedelemadó-kiegészítés megfizetésére vonatkozó kötelezettséget úgy állapította meg, hogy nem ismerte el személyes levonáshoz való jogát E. P. gyermeke, A. B., mint eltartott családtag után, aki hallgatóként, tanulmányok folytatásának céljából gyakorolta a valamely más tagállam területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogát, és a 2014/2015-ös tanévben a finnországi Y egyetemről mesterképzés folytatása érdekében az Európai Unió másik tagállamában, nevezetesen a Finn Köztársaságban való tartózkodáshoz az Erasmus+ vissza nem térítendő forrásaiból hallgatói mobilitási támogatást kapott, amelynek összege meghaladta a horvát jogszabályok által az éves alapszintű személyes jövedelemadó-levonás eltartott családtag tekintetében történő növelésére

vonatkozó jog gyakorlása céljából megállapított legmagasabb megengedett határértéket.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezésére irányuló, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előterjesztett kérelem, amelyben az EUMSZ 18. cikknek, az EUMSZ 20. cikknek és az EUMSZ 21. cikknek, valamint az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdése második francia bekezdésének, továbbá a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló, 2004. április 29-i 883/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2004. L 166., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 72. o., a továbbiakban: 883/2004 rendelet) 67. cikkének értelmezését kérték.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

I) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés (HL 2016. C 202., 1. o.) 18., 20. és 21. cikkét, valamint 165. cikke (2) bekezdésének második francia bekezdését, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a szülő elveszíti azt a jogát, hogy az éves alapszintű jövedelemadó-levonás összegét az eltartott gyermek tekintetében megnöveljék, mivel az említett gyermek, mint olyan eltartott hallgató részére, aki tanulmányok folytatásának céljából gyakorolta a más tagállamban való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogát, és aki ezzel kapcsolatban a nemzeti végrehajtási jogszabályok alapján az „Erasmus+” elnevezésű uniós oktatási, képzési, ifjúsági és sportprogram létrehozásáról, valamint az 1719/2006/EK, az 1720/2006/EK és az 1298/2008/EK határozat hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. december 11-i 1288/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 347., 50. o.) 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján meghatározott, a hallgatók alacsonyabb vagy közepes átlagos megélhetési költségekkel rendelkező tagállamból az Európai Bizottságnak az e rendelet 18. cikkének (7) bekezdésében értelmében vett kritériumaival összhangban meghatározott magasabb átlagos megélhetési költségekkel rendelkező tagállamba irányuló mobilitására elkülönített forrásokból hallgatói mobilitási támogatásban részesült, amelynek összege meghaladja a meghatározott rögzített felső határt?

II) Úgy kell-e értelmezni a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló, 2004. április 29-i 883/2004/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2004. L 166., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 72. o.) 67. cikkét, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint a szülő elveszíti azt a jogát, hogy az éves alapszintű jövedelemadó-levonás mértékét növelje azon eltartott hallgató tekintetében, aki másik tagállamban tanulmányok folytatása céljából való tartózkodása során az „Erasmus+” elnevezésű uniós oktatási, képzési, ifjúsági és sportprogram létrehozásáról, valamint az 1719/2006/EK, az 1720/2006/EK és az 1298/2008/EK határozat hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. december 11-i 1288/2013/EU európai parlamenti és

tanácsi rendelet (HL 2013. L 347., 50. o.) 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján hallgatói mobilitási támogatásban részesült?

A hivatkozott uniós rendelkezések

Az EUMSZ 6. cikk e) pontja, az EUMSZ 18. cikk, az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdésének a) pontja, az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdése és az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdése

Az „Erasmus+”: elnevezésű uniós oktatási, képzési, ifjúsági és sportprogram létrehozásáról, valamint az 1719/2006/EK, az 1720/2006/EK és az 1298/2008/EK határozat hatályon kívül helyezéséről szóló, 2013. december 11-i 1288/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL 2013. L 347., 50. o.) 6. cikke (1) bekezdésének a) pontja, 18. cikkének (7) bekezdése, 27. cikkének (12) bekezdése, 35. cikke és 36. cikkének (3) bekezdése

Az Unió polgárainak és családtagjaiknak a tagállamok területén történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogáról, valamint az 1612/68/EGK rendelet módosításáról, továbbá a 64/221/EGK, a 68/360/EGK, a 72/194/EGK, a 73/148/EGK, a 75/34/EGK, a 75/35/EGK, a 90/364/EGK, a 90/365/EGK és a 93/96/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2004. április 29-i 2004/38/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2004. L 158., 77. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 5. kötet, 46. o.; helyesbítés: HL 2009. L 274., 47. o.) 2. cikkének (2) bekezdése, 3. cikkének (1) bekezdése, 7. cikke (1) bekezdésének c) pontja és 24. cikke

A 883/2004 rendelet 1. cikkének a) és z) pontja, valamint 2., 7. és 67. cikke

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ustav Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság alkotmánya)

- 1 Az Ustav Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság Alkotmánya) (*Narodne novine*, 56/90., 135/97., 8/98., 113/00., 124/00., 28/01., 41/01., 55/01., 76/10., 85/10., 5/14.sz.; a továbbiakban: alkotmány) 14. cikke szerint a Horvát Köztársaságban többek között a társadalmi háttérre, társadalmi státuszra és egyéb tulajdonságokra való tekintet nélkül mindenkit jogok és szabadságok illetnek meg. A törvény előtt mindenki egyenlő.
- 2 Az alkotmány 48. cikke biztosítja a tulajdonhoz való jogot, az 51. cikk pedig előírja, hogy mindenki gazdasági teljesítőképességének megfelelően köteles a közteherviselésben részt venni, valamint hogy az adórendszer az egyenlőség és az igazságosság elvén alapul.

- 3 Az alkotmány 64. cikke szerint a szülők kötelesek gyermekeik neveléséről, eltartásáról és oktatásáról gondoskodni, és jogosultak gyermekeik neveléséről szabadon és önállóan dönteni.
- 4 Az alkotmány 141c. cikke szabályozza az uniós jogot érintő bizonyos kérdéseket, például az egyenértékűség, az elsőbbség és a közvetlen alkalmazás elvét, a 141d. cikk pedig meghatározza a horvát állampolgárokat uniós polgárként megillető jogokat, beleértve a valamennyi tagállam területén való szabad mozgás és tartózkodás jogát, valamint e jogok gyakorlásának módját.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004. (a jövedelemadóról szóló 2004. évi törvény)

- 5 A *Zakon o porezu na dohodak* (a jövedelemadóról szóló törvény) (*Narodne novine*, 177/04., 73/08., 80/10., 114/11., 22/12., 144/12., 43/13., 120/13., 125/13. és 148/13. sz., a továbbiakban: ZPD/04) alapeljárás tényállására alkalmazandó változatának „Alapvető rendelkezések” című I. címe tartalmazta az „Adóalap” című 4. fejezetet, amelyben szerepelt a 6. cikk (1) bekezdése, amely kimondja, hogy a belföldi illetőségű személy jövedelemadójának alapja a belföldi illetőségű személy belföldön vagy külföldön szerzett, munkaviszonyból, az említett cikk (3) bekezdése szerinti önálló vállalkozói tevékenységből, vagyonból és vagyoni értékű jogokból, tőkéből, biztosításból és egyéb forrásokból származó jövedelmének teljes összege (korlátlan adókötelezettség), csökkentve az említett törvény 36. és/vagy 54. cikkében említett személyes levonással.
- 6 E cím „A jövedelemadó hatálya alá nem tartozó bevételek” című 8. fejezete tartalmazta a 10. cikke (1) bekezdésének 12., 13., 14., 18. és 20. pontját, amelyek szerint nem kell jövedelemadót fizetni többek között a tanulók és hallgatók által a középiskolában, főiskolán, felsőoktatási intézményben és egyetemen folyó formális képzésben való részvétel címén kapott ösztöndíjak után, összesítve meghatározott összeghatár erejéig; a hallgatók által a főiskolán, felsőoktatási intézményben, egyetemen, doktori iskolában és posztdoktori foglalkoztatás keretében folyó formális képzésben való részvétel címén kapott ösztöndíjak után, amely képzésre a horvát állami költségvetésben forrásokat irányoznak elő, valamint az uniós költségvetésből felsőoktatási intézményben folyó formális képzés címén hallgatók részére kifizetett, azaz nyújtott, külön nemzetközi megállapodásokban szabályozott ösztöndíjak után; a sportösztöndíjak után, amelyeket sportolók részére külön szabályozás alapján sportoktatás céljából fizetnek ki, meghatározott összeghatár erejéig; olyan nyílt versenyvizsgán kiválasztott hallgatók részére felsőoktatási intézményben folyó formális képzés címén nyújtott, Horvátországban nevelési és képzési vagy oktatási és kutatási céllal bejegyzett, külön jogszabályok szerint működő, ösztöndíjak nyújtása szándékával létrehozott alapítványok, határozott időre létrehozott alapítványok, intézmények és más, Horvátországban nyilvántartásba vett szervezetek által kifizetett, azaz odaítélt ösztöndíjak után, amelyekre minden hallgató azonos feltételek mellett jelentkezhet; valamint az uniós alapok és programok vissza nem térítendő forrásaiból származó, Horvátországban akkreditált szervek közvetítésével az uniós szabályoknak megfelelően mobilitási intézkedések

végrehajtása érdekében, uniós programok és alapok keretében képzés és továbbképzés céljából, a Bizottság költségvetési rendeletével összhangban kapott jövedelem után, meghatározott összeghatár erejéig.

- 7 A ZPD-a/04 „Személyes levonás vagy a jövedelem adómentes része” című IV. címe tartalmazta a 36. cikk (1) bekezdését, amely többek között előírta, hogy a belföldi illetőségű személy által e törvény 5. cikke szerint megszerzett jövedelem teljes összegét 2200,00 HRK összegű alapszintű személyes levonással kell csökkenteni azon adómegállapítási időszak minden egyes hónapja tekintetében, amelyre adót állapítanak meg. E cikk (2) bekezdésének 2. pontja többek között úgy rendelkezett, hogy eltartott gyermekek esetében a belföldi illetőségű személyek az (1) bekezdésben meghatározott személyes levonást az első gyermek után az alapszintű személyes levonás 0,5%-ával, a második gyermek után pedig 0,7%-ával növelhetik. E cikk (3) bekezdése többek között előírta, hogy az adóelszámolási időszakban a munkaviszony utáni jövedelemadó előlegének e törvény 45. cikkével összhangban történő megállapításakor a belföldi illetőségű személyt az e cikk (1) és (2) bekezdésében meghatározott személyes levonás illeti meg. E cikk (4) bekezdése többek között úgy rendelkezett, hogy az eltartott közeli hozzátartozók és gyermekek olyan természetes személyek, akiknek az adóköteles bevételei, nem adóköteles bevételei és egyéb, a szóban forgó törvény értelmében jövedelemnek nem minősülő bevételei éves szinten nem haladják meg az e cikk (1) bekezdésében említett alapszintű személyes levonás ötszörösének megfelelő összeget. E cikk (5) bekezdése úgy rendelkezett, hogy a (4) bekezdéstől eltérve az eltartott közeli hozzátartozók és gyermekek után járó személyes levonásra való jogosultság megállapításakor nem vehetők figyelembe a külön jogszabály alapján szociális segély, gyermekgondozási díj, szülési, azaz anyasági támogatás, valamint a szülő halálát követően járó túlélő hozzátartozói nyugdíj címén kapott jövedelmek. Végül e cikk (7) bekezdése úgy rendelkezett, hogy e cikk (2) bekezdése értelmében gyermeknek minősülnek többek között a szüleik által eltartott gyermekek, valamint a formális tanulás befejezését követően az első munkába állás időpontjáig a Hrvatski zavod za zapošljavanje (horvát munkaügyi hivatal) nyilvántartásában szereplő gyermekek.
- 8 A ZPD/04 „Kedvezmények, mentességek és engedmények” című VII. címe tartalmazta a „[...] támogatás hatálya alá területekkel kapcsolatos kedvezmények” című 2. fejezetet, és az e fejezetben található 54. cikk (1) bekezdése többek között úgy rendelkezett, hogy a Horvátország regionális fejlesztéséről szóló külön jogszabályokkal összhangban támogatás hatálya alá tartozó területeknek minősülő önkormányzatok területén lakóhellyel rendelkező és tartózkodó belföldi illetőségű személyek tekintetében – e törvény 36. cikkének (1) bekezdésétől eltérve – az alapszintű személyes levonás mértéke 2700,00 HRK azon adóalanyok esetében, akik a II. csoportba sorolt önkormányzatok területén rendelkeznek lakóhellyel és tartózkodnak. E cikk (2) bekezdése többek között úgy rendelkezett, hogy belföldi illetőségű személyek esetében az eltartott legközelebbi családtagok és gyermekek utáni levonás az 54. cikkének (1) bekezdésében meghatározott alapszintű személyes levonás alapján a 36. cikk (2) bekezdésének 2. pontjában meghatározott szorzótényező alkalmazásával kerül megállapításra, ha e legközelebbi családtagok

és gyermekek a támogatás hatálya alá tartozó, a 54. cikk (1) bekezdésében meghatározott területen rendelkeznek lakóhellyel és tartózkodnak.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016. (a jövedelemadóról szóló 2016. évi törvény)

- 9 A Zakon o porezu na dohodak (a jövedelemadóról szóló törvény) (*Narodne novine*, 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20. és 151/22. sz., a továbbiakban: ZPD/16) „A személyes levonás megállapítása” című 14. cikke az (1) bekezdésben úgy rendelkezik, hogy a személyes levonás alapja 331,81 euró. E cikk (2) bekezdése meghatározza, hogy az alapszintű személyes levonást és a személyes levonás többek között az eltartott legközelebbi családtagok és gyermekek után járó részeit meghatározott szorzótényezők és az e cikk (1) bekezdésében említett alap alkalmazásával számítják ki. E cikk (4) bekezdése előírja, hogy a belföldi illetőségű személy az e cikk (2) bekezdésében meghatározott alapszintű személyes levonást többek között az eltartott legközelebbi családtagok és az első eltartott gyermek esetében 0,7-es szorzótényezővel, azaz 232,27 euróval, a második eltartott gyermek esetében pedig 1,0-s szorzótényezővel, azaz 331,81 euróval növelheti. E cikk (8) bekezdése előírja, hogy az adóalany személyes levonása a személyes levonás azon részeivel és összegeivel növelt alapszintű személyes levonásnak felel meg, amelyekre az adóalany a ZPD/16-ban meghatározott feltételek szerint jogosult.
- 10 A ZPD/16 „A személyes levonás megítélésének feltételei” című 17. cikke úgy rendelkezik, hogy az eltartott legközelebbi családtagok és gyermekek olyan természetes személyek, akiknek az adóköteles bevételei, nem adóköteles bevételei és egyéb, a ZPD/16 értelmében jövedelemnek nem minősülő bevételei éves szinten nem haladják meg az e törvény 14. cikkének (3) bekezdésében említett alapszintű személyes levonás hatszorosának összegét. E cikk (2) bekezdésének 10. pontja úgy rendelkezik, hogy a 17. cikk (1) bekezdésétől eltérve az eltartottak után járó személyes levonásra való jogosultság megállapításakor nem vehetők figyelembe a külön jogszabály alapján szociális segély címén kapott bevételek, többek között a költségvetésből folyósított ösztöndíjak, a tanulók és hallgatók számára nyújtott tanulmányi ösztöndíjak, valamint a költségvetésből, az európai uniós költségvetésből, alapokból és programok keretében, valamint külön jogszabályokban és nemzetközi megállapodásokban szabályozott egyéb nemzetközi alapokból és programok keretében képzés és továbbképzés céljából nyújtott vissza nem térítendő támogatások.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (a hátrányos megkülönböztetésről szóló törvény)

- 11 A Zakon o suzbijanju diskriminacije (a hátrányos megkülönböztetésről szóló törvény) (*Narodne novine*, 85/08. és 112/12. sz., a továbbiakban: ZSD) „A törvény célja” című 1. cikke kimondja, hogy a törvény biztosítja az egyenlőség védelmét és előmozdítását, megteremti az esélyegyenlőség biztosításának feltételeit, és szabályozza a többek között a nemzeti vagy társadalmi származáson, vagyoni helyzeten, képzettségen, társadalmi státuszon, családi állapoton vagy

családi helyzeten, illetve életkoron alapuló hátrányos megkülönböztetéssel szembeni védelmet. Hátrányos megkülönböztetésnek minősül, ha bármely személyt, valamint a vele családi vagy egyéb kapcsolatban álló személyeket – többek között a fent említett szempontok alapján – hátrányosabb helyzetbe hoznak.

- 12 A ZSD „Közvetlen és közvetett hátrányos megkülönböztetés” című 2. cikke egyrészt úgy rendelkezik, hogy közvetlen hátrányos megkülönböztetésnek minősül a ZSD 1. cikkének (1) bekezdésében felsorolt okok valamelyikén alapuló olyan magatartás, amely adott személyt hasonló helyzetben lévő másik személyhez képest hátrányosabb helyzetbe hoz, hozott vagy hozhatott volna, másrészt közvetett hátrányos megkülönböztetésről van szó, ha valamely látszólag semleges rendelkezés, kritérium vagy gyakorlat az adott személyeket a ZSD 1. cikkének (1) bekezdésében felsorolt okokból hasonló helyzetben lévő személyekhez képest hátrányosabb helyzetbe hozza vagy hozhatta volna, kivéve, ha az ilyen rendelkezés, kritérium vagy gyakorlat jogszerű céllal objektíve igazolható, e cél elérésének eszközei pedig megfelelőek és szükségesek.
- 13 A ZSD „Hatály” című 8. cikke kimondja, hogy e törvényt valamennyi állami szerv, helyi és kerületi (regionális) önkormányzati szerv, közhatalmat gyakorló jogi személy, valamint valamennyi jogi és természetes személy eljárására alkalmazni kell, különösen az oktatás, a tudomány és a sport területén.
- 14 A ZSD „A hátrányos megkülönböztetés tilalma és a hátrányos megkülönböztetés tilalma alóli kivételek” című 9. cikke úgy rendelkezik, hogy a hátrányos megkülönböztetés minden formája tilos, és kivételesen nem minősül hátrányos megkülönböztetésnek a hátrányosabb helyzetbe hozás többek között a szociálpolitikai intézkedéseknek a hátrányos anyagi és társadalmi helyzetben lévő személyek vagy háztartások érdekében történő alkalmazása esetében, feltéve, hogy ezek az intézkedések nem vezetnek a nemen, szexuális irányultságon, fajon, bőrszínen, etnikai származáson, vallási meggyőződésen és fogyatékosságon alapuló közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetéshez.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 15 A felperes horvát állampolgár, és Horvátországban jövedelemadó és helyi jövedelemadó-kiegészítés fizetésére kötelezett. A felperes Horvátországnak a helyi és kerületi (regionális) önkormányzatok fejlettségi szint alapján történő besorolásáról szóló határozat (*Narodne novine*, 158/13. sz.) szerint II. csoportba sorolt, támogatásban részesülő területén rendelkezik lakóhellyel, és ezért a ZPD/04 VII. címének 2. fejezetében meghatározott vonatkozó adókedvezményekre jogosult. A felperes házaspár két eltartott gyermek édesanyja, és jövedelme főként munkavállalói tevékenységből származik. A korábbi adómegállapítási időszakokban 2014-ig élt az alapszintű levonás azon eltartott gyermek tekintetében történő növelésének jogával, aki a kérdéses időpontban az Y egyetem mesterképzésén folytatott tanulmányokat.

- 16 2014. december 8-án az Y-i egyetemmel megkötötték a 2014/15-ös tanévre vonatkozó Erasmus+ tanulmányi mobilitásról szóló megállapodást (a továbbiakban: Erasmus+ megállapodás). E megállapodás 3.5. cikkéből kitűnik, hogy az Európai Unió másik tagállamában, konkrétan a Finn Köztársaságban mesterképzésen való öt hónapos részvételre jogosultságot szerző hallgatók mobilitása tekintetében az eltartott gyermekre jutó támogatás összege 2300,00 euró, azaz 460,00 euró/30 nap vagy „Finnországban mobilitásban töltött egy hónap”. A 2014 végén tanulmányok folytatása céljából Finnországba történő elutazást megelőzően az Y Egyetem az eltartott gyermek részére az Erasmus+ pénzeszközökből e támogatás terhére 1840,00 euró összegű előleget folyósított, amely összeg a megfelelő átváltási árfolyam alkalmazásával vitathatatlanul meghaladja a 11 000,00 HRK összegben jogszabályban meghatározott felső határt.
- 17 Azt követően, hogy a felperes benyújtotta a 2014. évre vonatkozó jövedelemadó-bevallását, megállapították, hogy meg kell fizetnie a jövedelemadó és a helyi jövedelemadó-kiegészítés különbözetét – nem pedig, ahogyan azt várta, hogy a túlfizetett jövedelemadót és helyi jövedelemadó-kiegészítést visszatérítik a részére – kizárólag azon körülménynél fogva, hogy a ZPD/04 36. cikkének (4) és (5) bekezdése alapján a 2014. január 1. és december 31. közötti időszakra nem volt jogosult az eltartott családtag – A. B. (gyermek) – után járó személyes levonásra, mivel 2014-ben 11 000,00 HRK-t meghaladó összegű bevétel érkezett be.
- 18 Konkrétan a Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (a Horvát Köztársaság pénzügyminisztériumának adóhatósága) 2015. július 27-i adómegállapító határozatából (a továbbiakban: a vitatott adómegállapító határozat) az következik, hogy a felperes 2014-ben 218 409,00 HRK összegű munkabérből származó bevételre és 3674,59 HRK összegű egyéb jövedelemre, tehát összesen 223 083,78 HRK összegű adóköteles éves jövedelemre tett szert, amelyet az éves levonás részére történő megítélése alapján 48 600,00 HRK összeggel csökkentettek, így az adóalapot 174 483,78 HRK összegben állapították meg. A 12, 25 és 40%-os progresszív jövedelemadó-mérték, valamint a helyi jövedelemadó-kiegészítés 5%-os mértékének alkalmazásával a teljes megállapított jövedelemadó-kötelezettség 50 521,51 HRK-t, a helyi jövedelemadó-kiegészítés pedig összesen 2525,08 HRK-t tett ki. Mivel a vitatott adómegállapító határozat meghozatalát megelőzően a 2014. évi adóköteles munkabér után már levontak előleget a jövedelemadó és a helyi jövedelemadó-kiegészítés tekintetében, összesen 48 487,25 HRK összegben, az említett határozatban a felperest 4560,34 HRK összegű különbözet megfizetésére kötelezték. Noha a felperes azt állítja, hogy két gyermeke, azaz két eltartott családtagja van, a vitatott adómegállapító határozat alapján nem állapítható meg, hogy a Porezna uprava (adóhatóság) hogyan számította ki a 48 600,00 HRK összegű alapszintű éves levonást.
- 19 A felperes a vitatott adómegállapító határozat ellen fellebbezést nyújtott be a Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija

Republike Hrvatskehoz (a Horvát Köztársaság pénzügyminisztériuma közigazgatási fellebbezésekkel foglalkozó önálló részlege), amely a 2019. július 17-i határozatával (a továbbiakban: vitatott másodfokú határozat) a fellebbezést mint megalapozatlant elutasította.

- 20 Ezt követően a felperes a vitatott másodfokú határozatot közigazgatási peres eljárásban támadta meg az Upravni sud u Osijeku (eszéki közigazgatási bíróság, Horvátország) előtt, amely a 2020. január 30-i ítéletében (a továbbiakban: elsőfokú ítélet) a keresetet mint megalapozatlant elutasította.
- 21 A felperes ezt követően fellebbezést nyújtott be az elsőfokú ítélet ellen a Visoki upravni sud Republike Hrvatskehoz (a Horvát Köztársaság közigazgatási fellebbviteli bírósága), amely azt 2021. január 20-i ítéletével (a továbbiakban: a közigazgatási fellebbviteli bíróság ítélete) elutasította.
- 22 A felperes a Visoki upravni sud (közigazgatási fellebbviteli bíróság) ítélete ellen alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Ustavni sud Republike Hrvatskehoz (Horvát Köztársaság alkotmánybírósága), amely előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújtott be.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 23 A másodfokú közigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezésében a felperes a gyermeknek az Erasmus+ hallgatói mobilitási intézkedés kedvezményezettjeként fennálló jogállása alapján az uniós jogban, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló egyezményben és a ZSD-ben foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének megsértésére hivatkozott.
- 24 A felperes lényegében arra hivatkozott, hogy észszerűtlen az az értelmezés, amely szerint az eltartott gyermek tekintetében elveszíti az alapszintű levonás növelésére való jogát, mivel az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatást, mint uniós programból nyújtott célzott és vissza nem térítendő támogatást a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdése értelmében külön jogszabály alapján folyósított szociális ellátásnak kell minősíteni, és ezért e rendelkezés értelmében nem vehető figyelembe az adólevonási jog megállapításakor. A felperes kifejtette, hogy e források összegét a Bizottság kritériumai szerint állapítják meg, így a hallgatói mobilitás költségeit csak részben, a fogadó tagállam gazdasági és társadalmi fejlettségi szintjének megfelelően finanszírozzák. A felperes hangsúlyozta, hogy ez a támogatás nem minősült sem a gyermek adóköteles bevételének, sem pedig olyan jövedelemnek, amely alapján a felperes mentesülne a tartási kötelezettség alól, vagy amely jelentős mértékben mentesítené e kötelezettsége alól, mivel csak a finnországi diákszállásért havonta 390,00 eurót fizetett, így a hallgatói mobilitási támogatás összegéből a hónap végére csak 70,00 euró maradt a gyermeknél, és köztudott, hogy az étkezés, a közlekedés és egyéb megélhetési költségek Finnországban sokkal magasabbak, mintha a gyermek Horvátországban folytatott volna tanulmányokat. A felperes ezért azt állította, hogy pusztán amiatt, hogy az Unió területén hallgatói mobilitás előmozdítását szolgáló intézkedésekben

részesült, hátrányosabb helyzetbe került, és különösen, hogy hátrányosabb helyzetbe került azokhoz a horvátországi adóügyi illetőségű személyekhez képest, akiknek a gyermekei az Erasmus+ program keretében más uniós tagállamokban, például Bulgáriában vagy Magyarországon folytatott tanulmányokhoz kaptak támogatást, amely gyermekek esetében a megfelelő hallgatói mobilitási támogatás havi 360,00 euró volt, azaz a támogatás 80%-át kitevő kifizetett előleg kevesebb volt, mint az említett 11 000,00 HRK, így e hallgatók szülei – a felperessel ellentétben – nem veszítették el az eltartott gyermek után járó alapszintű levonás növelésére vonatkozó jogukat.

- 25 Az olyan anyagi teher aránytalanságára tekintettel, amely az ilyen adóintézkedés miatt terheli, a felperes kifejtette, hogy a hallgatói mobilitási támogatás ismertetett adóügyi kezelése azt eredményezte, hogy az általa fizetendő 4560,34 HRK összegű adókülönbözeten túl elveszíti az adóttöbblet visszatérítéséhez való jogát is, amely korábban 4500,00 HRK összegben illette meg Horvátország II. csoportba sorolt támogatott területén lakóhellyel rendelkező személyként, így a gyermeke finnországi tanulmányaival kapcsolatban felmerült egyéb kiadásokon felül a megtámadott adóintézkedés következtében elszenvedett teljes kára meghaladja a 9000,00 HRK-t.
- 26 A Ministarstvo financija (pénzügyminisztérium) a másodfokú közigazgatási eljárásban jelezte, hogy nem lehet szó arról, hogy az „ösztöndíjban” részesülő gyermekek szülei hátrányos helyzetbe kerülnének, mivel az Erasmus+ program keretében folyósított pénzösszegek nem szerepelnek azon bevételek között, amelyeket a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdése szerint nem vehetők figyelembe az eltartott családtag jogállásának meghatározásakor.
- 27 A közigazgatási peres eljárásban a felperes továbbá rámutatott arra, hogy a jogalkotó 2018-ban módosította a ZPD/04 36. cikkének szóban forgó (5) bekezdését, és a ZPD/16 17. cikkének (2) bekezdésében meghatározta, hogy az alapszintű levonás eltartott családtagok tekintetében történő növelésére való jogosultság megállapításakor nem vehetők figyelembe az Európai Unió költségvetéséből, alapjaiból és programjaiból oktatási célokra kifizetett ösztöndíjak és vissza nem térítendő támogatások. A felperes továbbá hivatkozott az 1288/2013/EU rendelet (40) preambulumbekzdésére, amely az Erasmus+ program keretében kifizetett vissza nem térítendő pénzeszközök és pénzügyi támogatások adók vagy „járulékok” alóli mentesítését javasolja. Hangsúlyozta továbbá az Ustav (alkotmány) 141c. cikkében foglalt kötelezettség megsértését.
- 28 A Ministarstvo financija (pénzügyminisztérium) a közigazgatási peres eljárásban hangsúlyozta, hogy a keresetet a vitatott másodfokú határozatban említett okokból megalapozatlannak tartja.
- 29 Az Upravni sud u Osijeku (eszéki közigazgatási bíróság) elsőfokú ítéletében elutasította a keresetet, mivel az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatást „ösztöndíjnak” minősítette, és megállapította, hogy a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdése nem tünteti fel az ösztöndíjakat olyan bevételként, amelyek nem

vehetők figyelembe az alapszintű levonás eltartott gyermek tekintetében történő növelésére való jogosultság megállapításakor. A hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó kifogással kapcsolatban a ZSD 2. és 9. cikkének vizsgálatát követően az Upravni sud u Osijeku (eszéki közigazgatási bíróság) arra a következtetésre jutott, hogy a ZPD/04 36. cikkének (4) bekezdésében (11 000,00 HRK összegben) meghatározott felső határ olyan szociálpolitikai intézkedésnek minősül, amely nem hátrányosan megkülönböztető jellegű, mivel jogszerű célt szolgál, és a cél megvalósításának eszközei megfelelőek és szükségesek. Az e támogatásban részesülő gyermekek szüleinek adóügyi kezelésével kapcsolatos későbbi törvénymódosításokra vonatkozó állítások tekintetében a bíróság megállapította, hogy e rendelkezés a vitatott adómegállapító határozat meghozatalának időpontjában nem volt hatályban, az 1288/2013 rendelet (40) preambulumbekzdésére tekintettel pedig úgy határozott, hogy az nem rendelkezik kötelező jogi erővel.

- 30 Az elsőfokú ítélet ellen benyújtott fellebbezésében a felperes az eljárás korábbi szakaszaiban már felhozott kifogásokra hivatkozott, különösen azt hangsúlyozva, hogy ezen ítéletben a konkrét eset körülményei alapján nem végezték el a diszkriminációs tesztet, és nem bizonyították az adóintézkedés jogszerű célját.
- 31 A Visoki upravni sud (közigazgatási fellebbviteli bíróság) elutasította a fellebbezést, lényegében megismételve az elsőfokú ítéletnek a ZPD/04 36. cikke (4) és (5) bekezdésének értelmezésével kapcsolatos megállapításait, továbbá a hátrányos megkülönböztetés tilalmának megsértésére vonatkozó állítás tekintetében rámutatott, hogy a felperes a közigazgatási peres eljárás során nem hivatkozott a hátrányos megkülönböztetésnek a ZSD-ben meghatározott konkrét jogalapjára, hogy – az uniós jog közvetlen alkalmazása tekintetében – az 1288/2013 rendelet (40) preambulumbekzdése nem ró kötelezettségeket a jogalkotóra az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatás adóügyi kezelése tekintetében, és végül, hogy a tanulmányok folytatása céljából az Unióban tartózkodó, harmadik országból származó hallgatók jogait szabályozó uniós irányelv nem alkalmazható a felperes esetében.
- 32 A felperes a másodfokú ítélettel szemben alkotmányjogi panaszt nyújtott be az Ustavni sudhoz (alkotmánybíróság), amelyben arra hivatkozott, hogy a törvény előtti egyenlőségnek (hátrányos megkülönböztetés tilalmának) az Ustav (alkotmány) 14. cikkében és az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló egyezmény (a továbbiakban: EJEE) 14. cikkében foglalt alkotmányos garanciájára, valamint az államigazgatási szervek egyedi aktusai jogszerűségének az Ustav (alkotmány) 19. cikkének (1) bekezdésében foglalt alkotmányos garanciájára tekintettel a megtámadott egyedi aktusok sértik az Ustav (alkotmány) 29. cikkének (1) bekezdésében és az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot, valamint az EJEE 48. cikkének (1) bekezdésében és az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkében biztosított javak tiszteletben tartásához való jogot.

- 33 Ezenfelül a felperes a ZPD/04 36. cikke (1) és (4) bekezdésének helytelen, illetve észszerőtlen alkalmazására hivatkozik, amely rendelkezés szerint elveszíti az alapszintű levonás eltartott gyermek tekintetében történő növelésére való jogosultságát, mivel részére az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatást a meghatározott határértéket meghaladóan folyósították. A felperes azt állítja, hogy esetében a bíróságoknak alkalmazniuk kell a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdését, amely cikk tekintetében a bíróságok közölték azokat a konkrét indokokat, amelyek miatt úgy vélik, hogy e rendelkezés a felperes esetében nem alkalmazható, megállapítva, hogy az „ösztöndíjak” nem tartoznak a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdésében meghatározott azon juttatások körébe, amelyek nem vehetők figyelembe a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében említett felső határ kiszámításakor.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések indokolásának rövid ismertetése

- 34 Tekintettel arra, hogy a Bíróság az Erasmus+ program előnyeit élvező hallgatók Unión belüli mobilitásával kapcsolatosan a hátrányos megkülönböztetés tilalmának megsértésére vagy az adóintézkedések aránytalanságára vonatkozó kifogás tekintetében nem rendelkezik (a CILFIT-kritériumok értelmében vett) releváns ítélkezési gyakorlattal, az Ustavni sud (alkotmánybíróság) nem tudja megállapítani, hogy a felperes esetében alkalmazható-e az uniós jog, és ha igen, az uniós jog mely konkrét rendelkezéseit kell alkalmazni. Ezért az Ustavni sud (alkotmánybíróság), amely ítélkezési gyakorlatában már megállapította az Ustav (alkotmány) 141c. cikkének megsértését, amikor a bíróságok a felperes alkotmányos vagy törvényes jogairól való határozathozatal során nem alkalmazták a vonatkozó uniós jogot, a Bíróság előzetes döntéshozatalának beszerzése nélkül nem határozhat az Ustavni sud (alkotmánybíróság) 141c. cikkének megsértésére vonatkozó kifogásról, és nem dönthet az Ustav (alkotmány) 48. cikke (1) bekezdésének és az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkének (önmagában vagy az Ustav [alkotmány] 14. cikkével és az EJEE 14. cikkével összefüggésben) hivatkozott megsértéséről.

A) AZ EUMSZ 18. CIKK, AZ EUMSZ 20. CIKK ÉS AZ EUMSZ 21. CIKK ALKALMAZÁSÁVAL KAPCSOLATOS VITÁS KÉRDÉSEK

1. Alkalmazandó-e a felperesre az EUMSZ 18. cikk, az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk és a kapcsolódó másodlagos jog?

- 35 A felperes gyermeke a jelen ügyben kétségtelenül kedvezményezettje volt az uniós jog által közvetlenül biztosított alanyi jogoknak, azaz:
- ahhoz való jognak, hogy az 1288/2013/EU rendeletet végrehajtó nemzeti intézkedések alapján a hallgatói mobilitásban részt vesz oly módon, hogy tanulmányok folytatása céljából Finnországba utazik, és az említett rendelet 18. cikkének (7) bekezdését végrehajtó nemzeti végrehajtó irodának a Bizottság által korábban meghatározott kritériumaival összhangban az

- Erasmus+ pénzüsszegekből az Erasmus+ megállapodásban meghatározott összegű támogatásban részesül,
- továbbá az uniós polgároknak az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdésének a) pontja és az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdése, valamint a 2004/38 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján tanulmányok folytatása céljából valamely más tagállam területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogának.
- 36 A C-523/11., C-585/11., C-275/12. és C-359/13. sz. ügyekben a Bíróság elfogadta, hogy a nemzeti jog által a más tagállamban folytatott tanulmányokhoz való hozzáférés tekintetében bevezetett akadályok esetében a tanulók és hallgatók az EUMSZ 20. cikkre és az EUMSZ 21. cikkre azzal az állammal szemben is hivatkozhatnak, amelynek állampolgárai, és amelyben bejegyzett lakóhellyel rendelkeznek vagy szokásos tartózkodási helyük található. Ezenkívül a C-75/11. sz. ügyben, amely a diákok ausztriai utazási támogatáshoz való hozzáférést érintette, megállapították, hogy a diákok az EUMSZ 21. cikkben biztosított jogok gyakorlása során hivatkozhatnak az EUMSZ 18. cikkben foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalmára (lásd: 2012. október 4-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-75/11, EU:C:2012:605, 36–41. pont).
- 37 Másrészt a felperes, aki azt állítja, hogy a bíróságok megsértették az uniós jog közvetlen alkalmazásának és az abból eredő alanyi jogok védelmének az Ustav (alkotmány) 141c. cikkéből eredő alkotmányos kötelezettségét, nem gyakorolta személyesen a hallgatók említett alapvető jogait, és a vitatott adóintézkedést, amely a felperest az adótartozás összegének megfizetésére kötelezi, nem az uniós jogszabályok, például az 1288/2013 rendelet „végrehajtása” során fogadták el. A felperes a 2004/38 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése és 3. cikkének (1) bekezdése alapján a 2004/38 irányelv hatálya alá sem tartozik, mivel nem tekinthető olyan családtagnak, aki a hallgatót másik tagállamban folytatott tanulmányai során kísérte (2011. május 5-i McCarthy ítélet, C-434/09, EU:C:2011:277, 30–43. pont).
- 38 A felperes azonban ezt egyáltalán nem tagadja. A felperes azt állítja, hogy „kár érte”, mivel gyermeke élt a hallgatói mobilitás jogával, amely gyermekét az 1288/2013 rendeletet végrehajtó Erasmus+ megállapodás alapján illette meg, illetve gyakorolta az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdésének a) pontja és az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdése, valamint a 2004/38 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján tanulmányok folytatása céljából valamely más tagállam területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogát. Ezért úgy véli, hogy az EUMSZ 18. cikk értelmében a gyermekét az uniós jog által biztosított, fent említett jogállás miatt hátrányos megkülönböztetés érte.
- 39 Következésképpen vitatott, hogy a felperes közvetlenül hivatkozhat-e az uniós jog említett rendelkezéseire, az ügy körülményei pedig arra utalhatnak, hogy az EUMSZ hatálya alá nem tartozó, tisztán belső helyzet áll fenn.

- 40 Úgy tűnik azonban, hogy a jelenlegihez hasonló helyzetben ez utóbbi értelmezés nyilvánvalóan észszerűtlen eredményre vezethet, mivel kizárhatja (megkerülheti) a Bíróság hatáskörét számos olyan nemzeti intézkedés tekintetében, amelyek alkalmasak arra, hogy az EUMSZ által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának akadályát képezzék, vagy az uniós jogszabályok végrehajtását akadályozzák pusztán azon okból, hogy a szóban forgó akadályt a nemzeti jog oly módon szabályozza, hogy az formailag közvetlenül nem olyan személyt érint, aki az elsődleges és másodlagos uniós jog rendelkezéseinek közvetlen hatályára hivatkozhat, hanem olyan családtagját, akinek a jogi helyzetéhez az uniós jog által biztosított alanyi jogok gyakorlásának ténybeli és jogi következményei kapcsolódnak (a Schempp ügyre vonatkozó 2005. január 27-i indítvány, C-403/03, EU:C:2005:62, 15. pont).
- 41 A fentiek a legjobban éppen a felperes esetében láthatók, mivel ha a konkrét adóintézkedés előírná, hogy az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatás után az eltartott gyermek fizesse meg az adót, vagy ha e gyermek az e támogatásban való részesülés miatt elveszítené valamilyen adólevonáshoz való jogot, akkor az ilyen hallgató az adóeljárásban és közigazgatási peres eljárásban hivatkozhatna az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdése a) pontjának és az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdésének közvetlen hatályára. Ha azonban ezen intézkedés nem közvetlenül a hallgatót, hanem annak szülőjét érinti, aki köteles őt eltartani és viselni a hallgató más tagállamban folytatott tanulmányainak költségeit, akkor ez a szülő nem hivatkozhatna az említett rendelkezések közvetlen hatályára, mivel az e cikkek által biztosított jogok és szabadságok személy szerint nem rá vonatkoznak (azokat nem gyakorolta személyesen, és az uniós jog személy szerint nem a szülő részére biztosította).
- 42 Ezt követően, mivel a hallgató a jelen ügyben nem tekinthető az adóeljárásban részes félnek (nem köteles megfizetni az adótartozás összegét), nem rendelkezik keresetőségi joggal, így nem indíthat keresetet a közigazgatási bíróság előtt, amely az EUMSZ 267. cikkben meghatározott mechanizmus alkalmazásával kérelemmel fordulhatna a Bírósághoz annak érdekében, hogy adjon hasznos választ arra a kérdésre, hogy a szóban forgó adójogi rendelkezés az EUMSZ 20. és az EUMSZ 21. cikkel ellentétesen akadályozza-e a szabad mozgáshoz való jogot.
- 43 A felperes adóügyi kezelése elválaszthatatlanul kapcsolódik eltartott és az Erasmus+ program hallgatói mobilitási támogatásában részesülő gyermekének adóügyi kezeléséhez. A ZPD/04 10. cikkének 20. pontja úgy rendelkezett, hogy az uniós programok mobilitást előmozdító vissza nem térítendő pénzügyi támogatásai a hallgató adómentes bevételeinek minősülnek, és folyósításuk a hallgató tekintetében nem keletkeztet adókötelezettséget. Mivel azonban a hallgató ezen nem adóköteles bevételei a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdése alapján nem tartoznak a törvényben kifejezett előírt kivétel hatálya alá, a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdése alapján figyelembe veszik azokat a szülőnek az alapszintű levonás eltartott hallgató tekintetében történő növelésére vonatkozó

- jogának meghatározásakor, és e jog elvesztését eredményezik, ha meghaladják a meghatározott rögzített felső határt (amely jelen ügyben 11 000,00 HRK).
- 44 Az Erasmus+ programot végrehajtó intézkedés révén biztosított hallgatói mobilitási pénzügyi támogatáshoz való jog a hallgató mobilitáshoz való joga és a személyek szabad mozgáshoz való alapvető jogának tanulmányok folytatása céljából történő gyakorlása tekintetében nem önálló, mivel az Erasmus+ megállapodás 3.11. és 9. cikke és a mellékelt egyetemi dokumentumok a támogatás visszafizetésére vonatkozó kötelezettséget írnak elő arra az esetre, ha a hallgató lemond a mobilitásról (lásd hasonlóképpen: a Bizottság kontra Hollandia ügyre vonatkozó 2016. január 26-i indítvány, C-233/14, EU:C:2016:50, 14. pont).
- 45 Következésképpen a szóban forgó adóintézkedés alapjául szolgáló nemzeti rendelkezés már közvetlen kapcsolatot teremt az uniós programok vissza nem térítendő pénzeszközeinek eredetével és az EUMSZ céljaival, mint például a hallgatói mobilitással (a 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdése), az Erasmus+ program hallgatói mobilitási támogatásának kifizetése pedig arra irányult, hogy olyan határokon átnyúló helyzetet teremtsen, amelyben a hallgató tanulmányok folytatása céljából másik uniós tagállamba utazik, így ez a támogatás ténylegesen és jogilag elválaszthatatlan az uniós polgárok azon jogától, hogy tanulmányaik folytatása céljából szabadon mozogjanak, és ezért nem tartozhat az alapvető szabadságok korlátozásának hatálya alá (a Schempp ügyre vonatkozó 2005. január 27-i indítvány, C-403/03, EU:C:2005:62, 18. és 20. pont).
- 46 Azt a következtetést, hogy a felperes hivatkozhat az EUMSZ 20. cikke és az EUMSZ 21. cikke, a felperes által az EUMSZ 18. cikk alapján előterjesztett jogalap is alátámasztja. Mivel az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk, valamint a 2004/38 irányelv által biztosított jogok tekintetében a Bíróság már biztosította a hallgatóknak azt a jogot, hogy e jogok gyakorlása során az EUMSZ 18. cikk alapján hátrányos megkülönböztetésre hivatkozhatnak (2012. október 4-i Bizottság kontra Ausztria ítélet, C-75/11, EU:C:2012:605), és a Bíróság ítélezési gyakorlatában elfogadott járulékos hátrányos megkülönböztetés („discrimination by association”) fogalmát követve (2015. március 12-i indítvány; a Bíróság [nagytanács] 2015. július 16-i ČEZ Razpredelenie Byłgarija ítélete, C-83/14, EU:C:2015:480), úgy tűnik, hogy a felperes közvetlenül hivatkozhatna az EUMSZ 18. cikke, amelyet minden esetben alkalmazni kell, amikor az ügy az EUMSZ tárgyi hatálya alá tartozik, azt állítva, hogy az adóintézkedés hátrányosabb helyzetbe hozta gyermeke uniós jog szerinti különleges jogállása miatt, vagyis közvetlenül a 1288/2013 rendeletet végrehajtó nemzeti jogi aktusok, valamint az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdésének a) pontja, az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdése és a 2004/38 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének c) pontja által a gyermeke részére biztosított jogok gyakorlása miatt.
- 47 A C-75/11. sz. ügy óta azonban a Bíróság a 2016. június 2-i Bizottság kontra Hollandia ítéletében (C-233/14, EU:C:2016:396, 88–94. pont) lényegesen módosított ezen a nézetén, amely ítélet a „mobil” hallgatók utazási kedvezményhez való jogának némileg hasonló kérdésével foglalkozott,

megállapítva, hogy e költségek olyan tág értelemben vett „ösztöndíjakkak” minősülnek, amelyek tekintetében a 2004/38 irányelv 24. cikkének (2) bekezdése kizárja az egyenlő bánásmód elvének alkalmazását.

- 48 Tekintettel azonban arra, hogy a 2004/38 irányelv 24. cikke (2) bekezdésének célja az volt, hogy mentesítse a tagállamokat azon kötelezettség alól, hogy a külföldi hallgatóknak a saját állampolgáraikkal azonos feltételek mellett biztosítsanak szociális segítségnyújtásra való jogosultságot vagy tanulmányi ösztöndíjat, ami kiegészíti ezen irányelv 7. cikke (1) bekezdésének c) pontjában meghatározott azon feltételt, amely előírja, hogy a hallgatónak elegendő forrással kell rendelkeznie ahhoz, hogy tartózkodása időtartama alatt ne jelentsen terhet a fogadó tagállam szociális segítségnyújtási rendszerére, úgy tűnik, hogy az irányelv 24. cikkének (2) bekezdése az uniós költségvetésből folyósított Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatásra vonatkozik, amelynek célja éppen az volt, hogy a hallgatói mobilitás irányelvben említett korlátozásait megszüntesse azáltal, hogy másik tagállamban való tartózkodás megkezdését megelőzően a hallgató részére az Erasmus+ programból bizonyos pénzeszeget folyósítson, és közvetve tehermentesítse az adott állam szociális segítségnyújtási rendszerét.
- 49 Ennek megfelelően az 1288/2013 rendelet nem is használja az „ösztöndíj” fogalmát. A 27. cikk (12) bekezdése megemlíti a „vissza nem térítendő támogatás útján” rendelkezésre bocsátott uniós finanszírozást. A tagállamok nagyon szűk hatáskörrel rendelkeznek az Erasmus+ program keretében nyújtott támogatással kapcsolatban, mivel azt a Bizottság által a nemzeti iroda kezelésére bízott forrásokból folyósítják, amelyet e források kezelése során kötik a Bizottságnak a havi támogatás összegére vagy a visszatérítési kötelezettségre vonatkozó meglévő szabályai. Ez utóbbi kérdést tehát nem a nemzeti jog, hanem közvetlenül a bizottsági rendelet és a nemzeti irodára kötelező szabályok szabályozzák.
- 50 Ennek megfelelően úgy tűnik, hogy a felperes esetében az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk önállóan vagy az EUMSZ 18. cikkel összefüggésben alkalmazható.
2. *Az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk értelmében van-e bármiféle akadálya a szabad mozgáshoz való jognak (a hallgatói mobilitásnak)?*
- 51 A Bíróság úgy véli, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, az utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni. E hatáskör nem teszi lehetővé számukra azt, hogy az EUMSZ-ben biztosított szabad mozgással ellentétes intézkedéseket – köztük a magánszemélyeket az EUMSZ által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásától eltántorító adóintézkedéseket – alkalmazzanak (2019. október 24-i État belge ítélet, C-35/19, EU:C:2019:894, 31. és 34. pont; 2011. december 1-jei Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-253/09, EU:C:2011:795, 42. pont). Ezek az intézkedések még akkor is akadályozhatják a szabad mozgáshoz való jogot, ha azokat látszólag semleges, az érintett személy állampolgárságától függetlenül

- fogalmazzák meg (2006. november 9-i Turpeinen ítélet, C-520/04, EU:C:2006:703, 15. pont).
- 52 A Bíróság már kimondta, hogy az olyan nemzeti adójogszabályok, amelyek azon az alapon tagadják meg az uniós polgártól az adólevonási jogot, hogy a szabad mozgáshoz való jogát gyakorolta, az EUMSZ 21. cikkben biztosított, szabad mozgáshoz való jogot korlátozó intézkedésnek minősül (2016. május 26-i Kohll és Kohll-Schlesser ítélet, C-300/15, EU:C:2016:361, 44. pont).
- 53 A Bíróság a hallgatók mobilitásával összefüggésben megállapította, hogy amennyiben a tagállam oly módon szabályozza a képzési támogatási rendszert, hogy a másik tagállamban tanuló diákok jogosultak e támogatásra, e tagállamnak gondoskodnia kell arról, hogy e támogatás nyújtásának módja ne képezze a tagállamok területén a szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való, az EUMSZ 21. cikkben kimondott jog indokolatlan korlátozását (2013. július 18-i Prinz és Seeberger ítélet, C-523/11 és C-585/11, EU:C:2013:524, 30. pont; 2013. október 24-i Elrick ítélet, C-275/12, EU:C:2013:684, 25. pont), és a származási ország elhagyásával kapcsolatban további akadályokat és többletköltségeket jelentő szabályozás útján nem tántoríthatja el az uniós polgárokat attól, hogy a származási országot elhagyják azért, hogy egy másik tagállamban folytassanak tanulmányokat (2007. október 23-i Morgan és Bucher ítélet, C-11/06 és C-12/06, EU:C:2007:626, 30. pont). Ez a megállapítás azon a tényen alapul, hogy az oktatás és képzés terén megvalósuló mobilitás szerves részét képezi a személyek szabad mozgásának és az Európai Unió EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdésén alapuló tevékenységének egyik fő célkitűzése (2012. június 14-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-542/09, EU:C:2012:346, 71. pont).
- 54 Ebben az esetben a felperes gyermekét nyilvánvalóan azért nem lehetett eltántorítani attól, hogy az Erasmus+ program hallgatói mobilitási intézkedéseit igénybe vegye, és az EUMSZ 20. cikkben és az EUMSZ 21. cikkben foglalt jogokat gyakorolja, mert a vitatott adójogi bánásmódot sem a felperes, aki gyermekét az Ústav (alkotmány) 64. cikke és a hatályos Obiteljski zakon (családjogi törvény) 290. cikkének (1) bekezdése alapján tartotta el, sem pedig maga a hallgató nem látta előre azt megelőzően, hogy tanulmányok folytatása céljából Finnországba utazott volna.
- 55 Úgy tűnik azonban, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint ez a körülmény irreleváns lehet annak megállapítása szempontjából, hogy megvalósul-e az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk szerinti, más tagállamban való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jog akadályozása. A Bíróság ugyanis a 2015. február 26-i Martens ítéletben (C-359/13, EU:C:2015:118, 26. és 32. pont) megállapította, hogy „e tekintetben nem bír jelentőséggel, hogy jelentős idő telt el azóta, hogy [a] [...] felperes [...] e szabad mozgáshoz való jogait gyakorolta”. Ebben az ügyben is eltelt bizonyos idő a szabad mozgáshoz való jog gyakorlása és e jognak a szabad mozgáshoz való jog gyakorlásának pusztá ténye alapján történő akadályozása között.

3. *Egyenlőtlen (kedvezőtlenebb) bánásmód áll-e fenn hasonló helyzetekben – az egyenlőség elve (a hátrányos megkülönböztetés tilalmának) jelen ügyben való alkalmazásának lehetséges módjai*

- 56 Ami annak feltételét illeti, hogy az adóalany az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk által biztosított jogok gyakorlása miatt kedvezőtlenebb helyzetbe kerüljön, nehézségekbe ütközik olyan összehasonlítható csoport (referenciapont) meghatározása, amellyel a felperes helyzete összehasonlítható lenne.
- 57 A felperes először is azt állítja, hogy „egyéb munkavállalókhöz” képest hátrányos megkülönböztetés érte, majd pedig azt, hogy azokhoz a horvátországi adóalanyokhoz képest érte hátrányos megkülönböztetés, akiknek az eltartott gyermekei az Erasmus+ program keretében az úgynevezett 3. csoportba tartozó, Bizottság által meghatározott, alacsonyabb átlagos megélhetési költségekkel rendelkező országokban tanultak, mivel ebben az esetben nem vésztette volna el a vitatott levonásra való jogosultságát azon az alapon, hogy a hallgatói mobilitási támogatás előlege nem haladta volna meg a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében meghatározott felső határt.
- 58 Úgy tűnik, hogy a tagállamok az ilyen adójogszabályokkal csak az Erasmus+ programban részt vevő, alacsonyabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országokba, azaz az oda irányuló hallgatói mobilitást ösztönözhetnék, ahol az adóügyi bánásmód (a tanulmányok folytatása céljából történő kiutazás teljes költsége) kedvezőbb lenne. Azon hallgatók esetében, akiknek oktatási költségeit az őket eltartó szülők viselik, az ilyen adóügyi rendelkezés nemcsak a hallgatók azon jogát korlátozná, hogy tanulmányok folytatása céljából elhagyják a lakóhelyük szerinti országot, hanem a hallgatók Unión belüli mobilitását is csak bizonyos tagállamokra korlátozná. Ez ellentétes lehet az 1288/2013 rendelet 18. cikkének (7) bekezdésében említett, az Erasmus+ pénzeszközök tagállamok eltérő oktatási rendszerei tekintetében fennálló semlegességére vonatkozó ajánlással.
- 59 Nem tűnik azonban úgy, hogy a felperes összehasonlítható helyzetben lenne azokkal a Horvátországban jövedelemadó-fizetésre kötelezett személyekkel, akiknek gyermekei az Erasmus+ programban részt vevő, alacsonyabb átlagos megélhetési költségekkel rendelkező országokban folytattak tanulmányokat, legalábbis nem a keresetben megfogalmazott módon.
- 60 Ha elfogadnánk azt az álláspontot, hogy annak értékelése céljából, hogy megsértették-e a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét, a felperest olyan adóügyi illetőségű személyekkel kellene összehasonlítani, akiknek a gyermekei az Erasmus+ programban részt vevő, alacsonyabb átlagos megélhetési költségekkel rendelkező országokban folytattak tanulmányokat, akkor figyelmen kívül hagynánk a felperessel szembeni kevésbé kedvező bánásmódnak azt a lényeges elemét, amelyre kifogásként továbbra is kifejezetten hivatkozik, nevezetesen azt a tényt, hogy gyermeke Finnországban tanult, ahol a megélhetési költségek magasabbak, mint Horvátországban, ahol a felperes a gyermeke eltartására

szolgáltató jövedelmét szerzi. Másodszor, a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében meghatározott felső határ alóli mentesítésre vonatkozó állítás nem lenne helytálló, ha az ügy mellékes körülményei akár csak kismértékben is eltérőek lennének (például ha az előleget és e támogatás fennmaradó részét, még ha részletekben is, egyetlen adóéven belül fizetnék ki). Ezért egy ilyen hivatkozási pont csak az ügy másodlagos vonatkozásait érintené, amelyek nem kapcsolódnak a felhozott kifogások lényegéhez, és nem tartalmazzának objektív, könnyen azonosítható tényezőket (EJEB tanácsadó véleménye, 68–69. §; Bizottság kontra Hollandia ügyre vonatkozó 2016. január 26-i indítvány, C-233/14, EU:C:2016:50, 105. pont).

- 61 Ezt követően el kell fogadni a bíróságok azon következtetését, hogy a felperes nem hasonlítható össze a ZPD/04 36. cikkének (5) bekezdése értelmében vett szociális ellátásban részesülő gyermek szülőjével, amely ellátás miatt az ilyen adóalany nem veszíti el az alapszintű levonás eltartott gyermek tekintetében történő növelésre való jogosultságát. Szociális ellátásban a nemzeti jog keretében a kiszolgáltatott helyzetű személyek részesülnek, például anyagi helyzetük vagy fogyatékoságuk miatt. Az Erasmus+ mobilitási támogatás, amelyből a felperes gyermeke részesült, minden hallgató számára elérhető, függetlenül saját vagy szülei anyagi helyzetétől.
- 62 Mi több, kétségtelen, hogy amennyiben a ZPD/04 10. cikkében meghatározott nem adóköteles juttatások bármelyikének kifizetése meghaladja a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében meghatározott felső határt, az az alapszintű levonás eltartott családtag tekintetében történő növelésére való jogosultság elvesztéséhez vezet. Ez arra utalhat, hogy az uniós jogból eredő jogok alapján összehasonlítható helyzetek eltérő kezelése valójában nem tapasztalható, mivel az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatás adóügyi kezelése ebben az értelemben megegyezik bármely más eltartott családtag bevételének adóügyi kezelésével.
- 63 Ezzel kapcsolatban azonban kétségek merülnek fel, mivel – amint arra a felperes rámutat – a ZPD/04 10. cikkében említett nem adóköteles bevételek egyike sem kifejezetten a hallgatók Unión belüli mobilitásának ösztönzésére irányul, ami az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdése alapján az Unió fellépésének egyik fő célja, és az 1288/2013 rendeletet végrehajtó olyan intézkedésnek sem minősül, amelynek elsődleges célja az EUMSZ 20. cikk (2) bekezdésének a) pontjával, az EUMSZ 21. cikk (1) bekezdésével és a 2004/38 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének c) pontjával összhangban határokon átnyúló helyzet megteremtése és a szabad mozgáshoz való jog gyakorlásának lehetővé tétele tanulmányok folytatása céljából.
- 64 Éppen ezért a hallgatók és tanulók számára nyújtott nemzeti ösztöndíjak vagy más finanszírozási formák, amelyeket a hallgató tanulmányainak helyszínétől függetlenül és különböző célokra nyújtanak, valamint az uniós költségvetésből nyújtott egyéb, vissza nem térítendő (vagy visszafizetendő) támogatások, amelyeket a végső kedvezményezett tagállamában folyósítanak, és amelyek nem az uniós polgárok szabad mozgásához való, az EUMSZ által biztosított alapvető

jog gyakorlására irányulnak, eltérnek az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatástól.

- 65 Úgy tűnik tehát, hogy a felperes egyetlen Horvátországban jövedelemadó-fizetésre kötelezett személlyel sincs összehasonlítható helyzetben, hanem valóban mindenki mástól eltérő helyzetben van.
- 66 Úgy tűnik, hogy ebben az esetben a diszkriminációs teszt nem arra a kérdésre vonatkozik, hogy sérült-e a felperes azon joga, hogy vele szemben a hasonló helyzetben lévő más személyekkel azonos módon járjanak el, hanem arra, hogy megsértették-e azt a követelményt, hogy az állam a lényegesen különböző helyzetben lévő személyeket eltérő bánásmódban részesítsen.
- 67 Más szóval, az alapvető kérdés, amelyre a diszkriminációs tesztnek ebben az esetben választ kell adnia, az, hogy az adórendeletnek a felperes eltartott gyermekének az uniós jog által biztosított különleges jogállása miatt eltérően kell-e kezelnie a felperest a Horvátországban jövedelemadó-fizetésre kötelezett azon személyekhez képest, akiknek az eltartott gyermekei nem gyakorolták az Unión belüli hallgatói mobilitáshoz való jogot.
- 68 Annak értékeléséhez, hogy a felperes az említett összehasonlítható csoporthoz képest kedvezőtlenebb helyzetbe került-e, a Horvátországból a Bizottság által az Erasmus+ programban részt vevő, magasabb átlagos megélhetési költségekkel rendelkező 1. csoportba tartozó országok közé sorolt Finnországba irányuló mobilitás irányára vonatkozó állításaira kell hivatkozni. Az Erasmus+ program 2014-es, 2015-ös és 2017-es bizottsági útmutatója szerint Horvátországot a mobilitásnak a felperes gyermeke által Finnországban történő igénybevételének időpontjában, és már 2017-ben is a programban részt vevő, közepes átlagos megélhetési költséggel rendelkező országok csoportjába sorolták. Az Európai Bizottság Horvátországot a programban részt vevő, alacsonyabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országok csoportjába sorolta.
- 69 És noha úgy tűnhet, hogy a felperes tényleges eltérés alapján hivatkozik kedvezőtlenebb bánásmódra, az Ustavni sud (alkotmánybíróság) megjegyzi, hogy ezt a „tényleges eltérést” jogi normaként kodifikálták az 1288/2013 rendelet 18. cikkének (7) bekezdésében. E rendelkezés végrehajtása során a Bizottság e rendelet 36. cikkének (3) bekezdése alapján képleteket dolgozott ki, amelyek a diákok mobilitási támogatásának havi összegét a megélhetési átlagköltségek és a három csoportba sorolt országok közötti mobilitás irányának függvényében határozzák meg. Az e csoportok tekintetében bevezetett sávok, amelyek alapján a felperes gyermeke számára nyújtott támogatás összegét megállapították, a Bizottság által a szociálisan hátrányos helyzetű csoportok esetében megállapított sávokhoz képest nyilvánvalóan nem tükrözik a hallgatói mobilitás tényleges költségeit.
- 70 Ezért talán abból kellene kiindulni, hogy a mobilitásban részt vevő, alacsonyabb vagy közepes átlagos megélhetési költségekkel rendelkező tagállamból magasabb

átlagos megélhetési költségekkel rendelkező tagállamba utazó eltartott hallgatók szülei – ahogy az a felperes esetében is történt – gyermekük megélhetési költségei tekintetében különösen hátrányos helyzetbe kerülnek nemcsak azokhoz a szülőkhöz képest, akiknek gyermekei nem részesültek Erasmus+ támogatásban, és saját országukban maradtak tanulmányokat folytatni, így nem merültek fel mobilitással kapcsolatos költségeik, hanem azokhoz a szülőkhöz képest is, akiknek eltartott gyermekei a hasonló megélhetési költségekkel rendelkező országoknak a program céljaira meghatározott ugyanazon csoportja keretében részesültek Erasmus+ támogatásban, különösen pedig azokhoz a szülőkhöz képest, akiknek gyermekei magasabb vagy közepes átlagos megélhetési költséggel rendelkező országból alacsonyabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országba utazva vettek részt a mobilitásban.

- 71 A fenti okok miatt úgy tűnik, hogy a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében foglalt, látszólag semleges rendelkezések a felperest hátrányosabb helyzetbe hozzák azon horvátországi adóalanyokhoz képest, akiknek eltartott gyermekei a ZPD/04 10. cikkében említett, nem adóköteles, a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében meghatározott felső határt meghaladó más bevételre tettek szert, és nem részesültek az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatásban a Bizottság által az 1288/2013 rendelet 18. cikkének (7) bekezdésével összhangban meghatározott magasabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező tagállamokban.

4. Igazolható-e a felperes kedvezőtlenebb helyzetbe hozása konkrét jogszerű céllal?

- 72 Az adófizetésre kötelező hatósági határozatok a javak használatának ellenőrzésére irányuló intézkedéseknek minősülnek, amelyek jogszerű célja az adófizetés biztosítása az (Ustav [alkotmány] 51. cikkének (1) bekezdése, az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyve 1. cikkének második bekezdése), és az e cél elérését szolgáló intézkedések megválasztásában a tagállam széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik.
- 73 A vitatott adómegállapító határozat nem olyan szociálpolitikai intézkedést hajt végre, amely a felperes javát szolgálja, hanem megfosztja őt a levonásnak a ZPD/04 36. cikkének (2) bekezdésében foglalt, gyermeket eltartó valamennyi adóalany számára biztosított jogától, amely jog az adórendszer egyenlőségének és méltányosságának alkotmányos elvét tükrözi, és amelynek jogszerű célja a gyermeket eltartó adóalanyok és a gyermektartási költségeket nem viselő adóalanyok közötti, átlagos jövedelmek és kiadások terén fennálló társadalmi és anyagi egyenlőtlenségek korrigálása (2012. június 14-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-542/09, EU:C:2012:346, 57. pont).
- 74 Ezért az Ustavni sudnak (alkotmánybíróság) el kell ismernie, hogy a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében foglalt rendelkezések azt az általánosan jogszerű célt szolgálják, amely szerint a jogalkotó a szűkösen rendelkezésre álló állami forrásokkal való hatékony gazdálkodás elvével összhangban nem biztosítja

az alapszintű levonás eltartott gyermek tekintetében történő növelésének jogát azon adóalanyok számára, akiknek eltartott gyermekei az adóévben bizonyos összegű bevételekre tesznek szert, ami a jogalkotó véleménye szerint azt eredményezi, hogy a gyermek jövedelméből hozzájárulhat a saját eltartásához, és csökkentheti a szülők kiadásait, ellentétben azokkal az adóalanyokkal, akiknek a gyermeke nem vagy elhanyagolható bevételekre tesz szert, így kizárólag a szülők jövedelméből tartható el.

5. *Szükséges volt-e a szóban forgó adóintézkedés e jogszerű cél eléréséhez, és az uniós jog szempontjából indokolt (arányos)-e?*

- 75 Az olyan nemzeti szabályozás, amely korlátozza az EUMSZ 21. cikkben meghatározott, tanulmányok folytatása céljából történő szabad mozgáshoz való jogot, azáltal, hogy megnehezíti a diákok mobilitásának előmozdítására irányuló, az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdésében említett célkitűzés megvalósítását, vagy „megbünteti” az uniós polgárt azért, mert gyakorolta e jogait, kizárólag abban az esetben igazolható, ha az az érintett személyek állampolgárságától független, közérdekű objektív megfontolásokon alapul, és a nemzeti jog által jogszerűen megállapított célkitűzéssel arányos, tehát alkalmasnak kell lennie a jogszerű cél megvalósítására, és nem lépheti túl az eléréséhez szükséges mértéket.
- 76 Az adóilletőség helye szerinti országban az adólevonást szabályozó nemzeti jogszabályok tekintetében azt az elvet fogadták el, hogy az adóalany személyes és vagyoni érdekeinek központjaként a lakóhely szerinti tagállamnak kell az adóalany személyes vagy családi körülményeihez kapcsolódó adókedvezményeket, mentességeket vagy levonásokat biztosítania, mivel ezen állam képes a leginkább értékelni az adóalany teljes jövedelmét, valamint személyes és családi körülményeit figyelembe vevő teherviselő képességét. Ettől függetlenül azonban a szabad mozgáshoz való jogot korlátozó adórendelkezések csak a fentebb már jelzett arányossági feltételek mellett igazolhatók (2021. július 15-i Ítát belge [Adókedvezményre vonatkozó igény elvesztése a lakóhely szerinti államban] ítélet, C-241/20, EU:C:2021:605, 25–27., 33. pont).
- 77 Már megállapítást nyert, hogy a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdése akadályozta az Erasmus+ program mobilitási intézkedéseinek igénybevételét, azaz a lakóhely szerinti tagállam annak érdekében történő elhagyását, hogy tanulmányok folytatása céljából másik tagállamban éljen, és csupán emiatt fosztotta meg a felperest az eltartott hallgató tekintetében az adólevonás jogától, és kötelezte adófizetésre, függetlenül attól, hogy a hallgató tanulmányok folytatása céljából olyan tagállamban lakott, amely az 1288/2013 rendelet 18. cikkének (7) bekezdése alapján a programban részt vevő, magasabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országnak minősült. Ebből következik, hogy e rendelkezések adózási szempontból a hallgatók Unión belüli mobilitásának (mozgásának) az Erasmus+ programban részt vevő országok Bizottság által meghatározott különböző csoportjai közötti irányára figyelemmel sem az eltartott hallgató azon joga tekintetében, hogy a lakóhelye szerinti országnak a

tanulmányok másik tagállamban történő folytatása céljából történő elhagyása mellett döntsön, sem pedig a lakóhely szerinti ország (fogadó ország) tanulmányok folytatása céljából történő szabad megválasztása tekintetében nem semlegesek. Ezért úgy tűnik, hogy az első feltétel – az állampolgárság alapján történő kedvezőtlenebb elbánás hiánya – nem teljesült (2007. október 23-i Morgan és Bucher ítélet, C-11/06 és C-12/06, EU:C:2007:626, 38. és 41. pont).

- 78 A ZPD/04 36. cikke (1) és (4) bekezdésének alkalmazása alkalmas a fent megjelölt jogszerű cél elérésére, azonban kérdés tárgyát képezi, hogy e konkrét esetben szükséges-e e cél eléréséhez.
- 79 A ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdése meghatározza azt a felső határt, amelyet a nem adóköteles bevételek nem haladhatnak meg annak érdekében, hogy a szülő ne veszítse el a levonási jogot az eltartott gyermek tekintetében, és nem teszi lehetővé a személyes és családi körülményeinek ellenőrzését. Ezenfelül e rendelkezések kizárják annak lehetőségét, hogy e felső határt a ZPD/04 54. cikkében említett magasabb összegű, Horvátország támogatás hatálya eső, II. csoportba sorolt területeinek lakosai tekintetében figyelembe vett alapszintű levonásnak a felperes részére már biztosított jogával összhangban állapítsák meg. E felső határ tehát olyan állandó kritériumon alapul, amely nem veszi figyelembe az adóalanyok különböző kategóriái közötti különbségeket, ami ellentétes a ZPD/04 36. cikke (2) bekezdésének azon jogszerű céljával, amely alapján az adóalanyok közötti társadalmi és vagyoni különbségek korrigálása céljából az eltartott gyermek tekintetében gyakorolható a levonási jog.
- 80 A ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében foglalt rögzített felső határ azt is lehetetlenné teszi, hogy figyelembe vegyék az eltartott hallgató mobilitásának irányát, vagyis azt a tényt, hogy a felperes gyermeke olyan Erasmus+ programban részt vevő országban részesült mobilitási támogatásban, ahol a megélhetés átlagos költsége magasabb, mint Horvátországban, ahol a gyermek szokásos tartózkodási helye található és ahol tanulmányait folytatja.
- 81 Függetlenül attól, hogy az Erasmus+ program szabályai szerint meghatározott Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatás nem fedezheti a horvát hallgató Finnországba tanulmányok folytatása céljából történő kiutazásának tényleges költségeit, azok a horvátországi adóalanyok, akiknek a gyermekei úgy döntöttek, hogy magasabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országban veszik igénybe a mobilitási támogatást, annak ellenére elveszítik a levonási jogot az eltartott gyermek tekintetében, hogy a gyermek eltartásával kapcsolatban egyértelműen magasabb költségeket kellett viselniük, mintha a gyermek Horvátországban maradt volna tanulni. Ez a kivetett adóteher aránytalanságára utalhat.
- 82 Kétséges tehát, hogy a szóban forgó adóintézkedés szükséges lenne a nemzeti jog által követett azon jogszerű cél eléréséhez, hogy ne illesse meg ez a levonás az olyan eltartott gyermekek szüleit, akik saját, nem adóköteles jövedelmet szereztek,

amely jövedelem csökkentette a szülők gyermek eltartásával kapcsolatos kiadásait (tehermentesítette őket).

- 83 E jogszerű cél fontosságát és az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdésében említett, a hallgatói mobilitás előmozdítására irányuló célt mérlegelve meg kell jegyezni, hogy az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatásnak a ZPD/04 10. cikkének 20. pontjában foglalt külön minősítése ellenére, amely rendelkezés az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdése alapján hivatkozik az oktatási célú mobilitás jogszerű céljára, a ZPD/04 36. cikk (1) és (4) bekezdése nem teszi lehetővé, hogy ezt a támogatást az eltartott hallgató utáni levonás tekintetében más bevételektől eltérően kezeljék.
- 84 Úgy tűnik, hogy az EUMSZ 165. cikk (2) bekezdésének második francia bekezdése szempontjából is kétségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy szükséges lenne-e ez az adóintézkedés, ha az adóhatóság, mielőtt megtagadta volna az Erasmus+ program mobilitási támogatásában magasabb átlagos megélhetési költséggel rendelkező országban részesülő eltartott hallgatóra vonatkozó, szóban forgó levonási jogot, a korábbi adóévekhez hasonlóan jövedelemadó-előleget vont volna le, feltételezve, hogy a felperes ugyanúgy gyakorolja az alapszintű levonás gyermek tekintetében történő növelésének jogát, mintha a gyermek Horvátországban tanult volna, ahol a tanulmányi költségek és az átlagos megélhetési költségek alacsonyabbak, mint Finnországban.
- 85 Úgy tűnik, hogy a felperesnek a szóban forgó adóintézkedés aránytalanságára vonatkozó érvelését alátámasztják a Vlada (kormány) és a Hrvatski sabor (horvát parlament) azon döntései, amelyek a ZPD/16-ban kizárják az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatást az eltartott gyermek bevételeire vonatkozó felső határ hatálya alól. A Vlada (a kormány) ezt a mobilitás kiszolgáltató csoportokhoz tartozó hallgatókat különösen aránytalanul érintő akadályaiával, valamint a mobilitási programoknak az Unión belül oktatás céljából történő jobb kihasználására irányuló célkitűzés megvalósításával indokolta.
- 86 A felperes esetében azonban vitatott a bíróságok által jogosan hivatkozott azon tény, hogy nem alkalmazhatják visszamenőlegesen a ZPD/16-ot a 2014. évről vonatkozó jövedelemadó és helyi jövedelemadó-kiegészítés megfizetésének kötelezettségére.
- 87 Noha az Ustavni sud (alkotmánybíróság) joggyakorlatában egyes konkrét ügyek tekintetében úgy értelmezte, hogy a bíróságok visszamenőleges hatállyal alkalmazhatják és alkalmazniuk kell az új törvényt, ha az indítványozó számára kedvezőbb törvény alkalmazásával az alkotmányos jogok és szabadságok megsértése orvosolható, a jelen ügy azonban nem hasonlít ezekhez az ügyekhez.
- 88 Az új rendelkezés visszamenőleges hatályú alkalmazásának kötelezettsége ugyanis veszélyeztetné a nemzeti adórendszer azon alapvető elveit, amelyek kétségtelenül más tagállamok adórendszereiben is alkalmazandók, nevezetesen azt az elvet, hogy az adókötelezettség megállapítására az adó szempontjából releváns

körülmények felmerülésének időpontjában hatályos adószabályokat kell alkalmazni, valamint azt az elvet, hogy az adókötelezettség megállapítására és az adótartozás kiszámítására egy naptári évet jelentő adómegállapítási időszakban kerül sor.

- 89) Tekintettel arra, hogy a felperes részére az Ustav (alkotmány) 48. cikkének (1) bekezdésében és az EJEE 1. kiegészítő jegyzőkönyvének 1. cikkében biztosított jog nem részesíthető védelemben adórendelkezés visszamenőleges hatályú alkalmazásával, erre az eredményre – mivel a felperesnek a szóban forgó adóintézkedés aránytalanságára vonatkozó valamennyi kifogása minden esetben az uniós jog értelmezésén, rendeltetésén és célkitűzésein alapul – kizárólag a Bíróság előzetes döntéshozatala révén lehetne eljutni, amely alapján a nemzeti bíróságnak mellőznie kellene a szóban forgó adóintézkedés alapjául szolgáló, a ZPD/04 36. cikkének (1) és (4) bekezdésében foglalt rendelkezések alkalmazását.
- 90) A fenti okokból az Ustavni sud (alkotmánybíróság) előterjeszti az előzetes döntéshozatalra irányuló első kérdést, amelyre a Bíróság hasznost választ adhat az Ustav (alkotmány) 14. cikkének és 48. cikke (1) bekezdésének az uniós jog alkalmazásával kapcsolatos megsértésére vonatkozó felperesi kifogások lényegét illetően.

B) A 883/2004 RENDELET ESETLEGES ALKALMAZÁSÁVAL KAPCSOLATOS VITÁS KÉRDÉSEK

- 91) Mivel a felperes a más tagállamban lakóhellyel rendelkező eltartott gyermek utáni adólevonás jogának elvesztését kérdőjelezi meg, ügye főszabály szerint a 883/2004 rendelet tárgyi hatálya alá tartozik.
- 92) A 2022. június 16-i Bizottság kontra Ausztria (Családi ellátások indexálása) ítélet (C-328/20, EU:C:2022:468) azonban az Ausztriában foglalkoztatott azon migráns munkavállalók eltartott gyermekei után járó adókedvezményekre vonatkozott, akiknek a gyermekei más tagállamokban rendelkeznek lakóhellyel. Jelen ügyben fordított a helyzet, mivel az eltartott gyermek a valamely másik tagállamban való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogot gyakorolta, a felperes pedig nem olyan személy, aki az EUMSZ 21. cikk vagy az EUMSZ 45. cikk alapján a szabad mozgáshoz való jogát gyakorolja.
- 93) Ezenfelül úgy tűnik, hogy a 2022. október 13-i DN (Családi ellátások visszatérítése) ítéletben (C-199/21, EU:C:2022:789, 33–38. pont), amely másik tagállamban tanulmányokat folytató gyermek után járó adókedvezményre vonatkozott, a Bíróság úgy vélte, hogy a 883/2004 rendelet 67. cikkének alkalmazása szempontjából nem az a meghatározó, hogy az arra hivatkozó személy korábban gyakorolta-e a szabad mozgáshoz való jogát, hanem csak az, hogy a családi ellátásra való jogosultság, ha azt korábban nem vették igénybe, a kifizetésére illetékes tagállam jogszabályaival összhangban biztosítható. A jelen ügyben a felperes a korábbi adómegállapítási időszakokban gyakorolta e jogát, és

az a 2014. adóév tekintetében is biztosítható, amennyiben az uniós jog megköveteli a ZPD/04 36. cikke (1) és (4) bekezdése alkalmazásának mellőzését.

- 94 Ugyanakkor úgy tűnik, hogy a jelen kérelem előző bekezdésében hivatkozott ítéletben említett családi ellátáshoz való jog gyakorlásának lehetősége attól függ, hogy a 883/2004 rendelet alkalmazására hivatkozó személy két illetékes tagállamban részesül-e nyugdíjban. Noha jelen ügyben – az Erasmus+ hallgatói mobilitási támogatás nyújtására hivatkozva – ezt a támogatást a tanulmányok helye szerinti tagállamban folyósítják, a Bizottság kritériumainak megfelelően kizárólag az eltartott hallgató származása szerinti országban fizetik ki, amelyben a szülője is lakik. Hasonlóképpen, a felperes saját adóköteles bevételeire kizárólag Horvátországban tesz szert.
- 95 Meg kell továbbá jegyezni, hogy a 883/2004 rendelet 2. cikke, amely a rendelet „személyi hatályát” szabályozza, nem tartalmaz a származási országtól eltérő másik tagállamban való tartózkodásra vagy a szabad mozgás jogának korábbi gyakorlására vonatkozó feltételt. E rendelkezés csupán annyit állapít meg, hogy „a tagállamok állampolgáira [...] [helyesen: a tagállamok valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező állampolgáira {...}] – akik egy vagy több tagállam jogszabályainak hatálya alá tartoznak vagy tartoztak –, valamint ezek családtagjaira [...] kell alkalmazni”. E rendelet 1. cikkének a) pontja a „munkavállalói tevékenység” fogalmának szabályozásakor szintén nem támaszt feltételeket a munkavállalói tevékenység helyére vonatkozóan, és csak azt állapítja meg, hogy a „munkavállalói tevékenység” „bármely tevékenység vagy azzal egyenértékű helyzet, amelyet az ilyen tevékenység vagy azzal egyenértékű helyzet fennállásának helye szerinti tagállam szociális biztonsági jogszabályai ilyenként kezelnek”.
- 96 A felperes tehát olyan személy, aki a 883/2004 rendelet 1. cikkének a) pontjában említett munkavállalói tevékenységet folytat, aki ezen rendelet 1. cikkének z) pontja értelmében vett családi ellátásnak minősülő, eltartott gyermek után járó adólevonásra való jogosultságát gyakorolta, aki ezen rendelet 2. cikke értelmében legalább egy tagállam jogszabályainak hatálya alá tartozik, és aki az eltartott családtag tekintetében az adólevonás jogának elismerését kéri, amelyet amiatt tagadtak meg tőle, hogy ezen rendelet 67. cikke értelmében támogatásban részesült, mivel másik tagállamban rendelkezik lakóhellyel.
- 97 Lehetséges tehát, hogy e rendelkezéseket kellően nyitott módon fogalmazták meg ahhoz, hogy a felperes esete a 883/2004 rendelet hatálya alá tartozzon, és hogy annak 67. cikkét úgy lehessen értelmezni, hogy a felperes részére az Erasmus+ mobilitási támogatásban részesülő és tanulmányok folytatása céljából más tagállamban lakóhellyel rendelkező gyermeke tekintetében is úgy kell adólevonást biztosítani, mintha nem részesült volna az említett támogatásban.
- 98 Ha ezen értelmezés elfogadható lenne, – amint az korábban említésre került – az EUMSZ 18. cikk, az EUMSZ 20. cikk és az EUMSZ 21. cikk alapján semlegesítené az Erasmus+ hallgatók szabad mozgáshoz való joga

akadályozásának egész arányossági tesztjét (és diszkriminatív eredményét), mivel lehetővé tenné, hogy a családi ellátások realizálása tekintetében „senkit ne érjen hátrány pusztán azért, mert ő vagy családtagja gyakorolta [...] [az EUMSZ által biztosított] szabad mozgáshoz való jogát”. Ezáltal a 883/2004 rendelet hatálya megegyezne az EUMSZ hatályával és célkitűzéseivel.

- 99 Meg kell jegyezni, hogy a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló rendeletek a legalább egy tagállamban biztosított hallgatókra is vonatkoznak. Amennyiben elfogadjuk, hogy a 883/2004 rendelet 2. cikke értelmében e rendelet csak azokra a személyekre vonatkozik, akik korábban gyakorolták az EUMSZ által biztosított mozgási szabadságok valamelyikét, akkor a felperes gyermeke az említett cikk értelmében a rendelet hatálya alá tartozó személynek minősül, a felperes pedig a szabad mozgáshoz való jogát gyakorló személy családtagjaként a rendelet hatálya alá tartozhat.
- 100 E tekintetben meg lehet jegyezni, hogy a Bíróság már az 1992. július 16-i Hughes ítéletben (C-78/91, EU:C:1992:331, 25–28. pont) megállapította, hogy a szabad mozgáshoz való jogát gyakorló személy családtagja a szociális biztonsági rendszereknek a Közösségen belül mozgó munkavállalókra, önálló vállalkozókra és családtagjaikra történő alkalmazásáról szóló, 1971. június 14-i 1408/71/EGK tanácsi rendelet (HL 1971. L 149., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás 5. fejezet, 3. kötet, 3. o.) (a 883/2004 rendelet elődje) szerint a lakóhelye szerinti országban annak ellenére hivatkozhat a családi ellátások védelmére, hogy a családtag személyesen nem gyakorolta a szabad mozgáshoz való jogát, és állandó jelleggel a saját állampolgársága szerinti tagállamban lakott.
- 101 A jelen ügyben azonban a szóban forgó kérdés az, hogy a felperes ilyen családtagként a fent említett 1992. július 16-i Hughes ítéletben foglaltak szerint a szabad mozgáshoz való jogát gyakorló eltartott hallgató családi ellátásra való jogosultságából nem vezethet-e le „származtatott jogot” a családi ellátások tekintetében. Az ilyen „származtatott jog” megállapításának egyedüli módja, ha figyelembe vesszük, hogy a ZPD/04 10. cikkének 20. pontja szerint az Erasmus+ mobilitási támogatás nem volt adóköteles a szabad mozgáshoz való jogát gyakorló eltartott hallgató esetében, és ezért adózási szempontból az eltartott hallgató szülője tekintetében is semlegesnek kell maradnia, így pedig az eltartott hallgatóra vonatkozó levonás tekintetében mellőzni kell a ZPD/04 36. cikke (1) és (4) bekezdésének felperessel szembeni alkalmazását.
- 102 Márpedig úgy tűnik, hogy a 883/2004 rendelet 67. cikkében foglalt rendelkezés értelme nem azt követeli meg, hogy bizonyos családi ellátásokhoz való jogokat a magánszemély részére mint olyan jogokat biztosítsanak, amelyek az ő vagy családtagja részére valamelyik mozgási szabadság gyakorlása során biztosított más jogokból „származnak”, hanem hogy e rendelkezés valójában a megszerzett jogainak tiszteletben tartásához való „negatív” jogot tartalmazzon, mintha sem ő, sem családtagjai nem gyakorolták volna az EUMSZ által biztosított szabad mozgáshoz való jogot.

- 103 Következésképpen, arra az esetre, ha a Bíróság azt állapítaná meg, hogy a 883/2004 rendelet a jelen ügyben alkalmazandó, az Ustavni sud (alkotmánybíróság), noha kételyei vannak ezzel kapcsolatban, benyújtja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést.
- 104 Az előzetes döntéshozatali kérelemről való határozathozatal céljából a kérelem mellékleteként benyújtották az Upravni sud u Osijeku (eszéki közigazgatási bíróság) és az Ustavni sud (alkotmánybíróság) ügyiratainak másolatát.

MUNKADOKUMENTUM