

Sag C-277/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

28. april 2023

Forelæggende ret:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Kroatien)

Afgørelse af:

18. april 2023

Appellant:

E.P.

Den anden part i appelsagen:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Hovedsagens genstand

Forfatningsmæssig klage iværksat af den kroatiske statsborger E.P. bl.a. til prøvelse af afgørelse vedtaget af Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (skatteforvaltningen under Republikken Kroatiens finansministerium), hvorved denne forpligtede hende til at betale indkomstskat og et tillæg til indkomstskatten for 2014, idet hun ikke blev indrømmet det personlige fradrag for barnet A.B. som forsørgelsesberettiget familiemedlem, som gjorde brug af sin ret som studerende til at færdes frit og opholde sig i en anden medlemsstat for at uddanne sig og for studieåret 2014/15 fra det finske universitet Y modtog støtte til studerendes mobilitet fra midler under Erasmus+-programmet til et studieophold i forbindelse med et diplomstudium i en anden EU-medlemsstat henholdsvis i Republikken Finland i en større, som ligger over den tilladte grænse, som i henhold til de kroatiske regler er fastsat for muligheden for at gøre et krav på forhøjelse af det årlige grundfradrag for et forsørgelsesberettiget familiemedlem gældende i forbindelse med indkomstskatten.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF, hvorved der anmodes om fortolkning af artikel 18, 20, 21 og artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF samt artikel 67 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT 2004, L 166, s. 1, herefter »forordning nr. 883/2004«).

Præjudicielle spørgsmål

I. Skal artikel 18, 20, 21 og artikel 165, stk. 2, andet led, i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUT 2016, C 202, s. 1) fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, hvorefter en forælder mister retten til forhøjelse af det årlige grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn i forbindelse med indkomstkatten, fordi dette barn fik udbetalt en støtte til studerendes mobilitet, som er højere end den fastsatte faste indkomstgrænse, i sin egenskab af forsørgelsesberettiget studerende, der har gjort brug af sin frihed til at færdes frit og opholde sig i en anden medlemsstat med henblik på uddannelse, idet han på grundlag af nationale gennemførelsesretsakter har benyttet foranstaltningerne i henhold til artikel 6, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1288/2013 af 11. december 2013 om oprettelse af "Erasmus+": EU-programmet for uddannelse, ungdom og idræt og om ophævelse af afgørelse nr. 1719/2006/EF, 1720/2006/EF og 1298/2008/EF (EUT 2013, L 347, s. 50) til at udøve mobilitet for studerende fra en medlemsstat med lavere eller middelhøje gennemsnitlige leveomkostninger til medlemsstat med højere gennemsnitlige leveomkostninger, således som disse foranstaltninger var fastlagt i henhold til Europa-Kommissionens kriterier som omhandlet i denne forordnings artikel 18, stk. 7?

II. Skal artikel 67 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger (EUT 2004, L 166, s. 1) fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, hvorefter en forælder mister retten til forhøjelse af det årlige grundfradrag i forbindelse med indkomstkatten for en forsørgelsesberettiget studerende, som har benyttet støtten til læringsmobilitet som omhandlet i artikel 6, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1288/2013 af 11. december 2013 om oprettelse af "Erasmus+": EU-programmet for uddannelse, ungdom og idræt og om ophævelse af afgørelse nr. 1719/2006/EF, 1720/2006/EF og 1298/2008/EF (EUT 2013, L 347, s. 50) under sit studieophold i en anden medlemsstat?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 6, litra e), artikel 18, artikel 20, stk. 2, litra a), artikel 21, stk. 1, og artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF

Artikel 6, stk. 1, litra a), artikel 18, stk. 7, artikel 27, stk. 12, artikel 35 og artikel 36, stk. 3, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1288/2013 af 11. december 2013 om oprettelse af »Erasmus+«: EU-programmet for uddannelse, ungdom og idræt og om ophævelse af afgørelse nr. 1719/2006/EF, 1720/2006/EF og 1298/2008/EF (EUT 2013, L 347, s. 50, herefter »forordning nr. 1288/2013«)

Artikel 2, nr. 2), artikel 3, stk. 1, artikel 7, stk. 1, litra c), og artikel 24 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/38/EF af 29. april 2004 om unionsborgeres og deres familiemedlemmers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, om ændring af forordning (EF) nr. 1612/68 og om ophævelse af direktiv 64/221/EØF, 68/360/EØF, 72/194/EØF, 73/148/EØF, 75/34/EØF, 75/35/EØF, 90/364/EØF, 90/365/EØF og 93/96/EØF (EUT 2004, L 158, s. 77, herefter »direktiv 2004/38«)

Artikel 1, litra a) og z), artikel 2, 7 og 67 i forordning nr. 883/2004

Anførte nationale forskrifter

Ustav Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens forfatning)

- 1 I henhold til artikel 14 i Republikken Kroatiens forfatning (Narodne novine (Kroatiens lovtidende) nr. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 og 5/14, herefter »forfatningen«) har enhver i Republikken Kroatien rettigheder og friheder uafhængigt af bl.a. den pågældendes sociale oprindelse, samfundsmæssige position eller andre egenskaber. Alle er lige for loven.
- 2 Forfatningens artikel 48 garanterer ejendomsretten, idet artikel 51 fastsætter, at enhver er forpligtet til at bidrage til de offentlige udgifter i forhold til sine økonomiske muligheder, og at skattevæsenet er baseret på principperne om lighed og retfærdighed.
- 3 I henhold til forfatningens artikel 64 er forældre forpligtet til at opfostre og forsørge deres børn samt sørge for, at de bliver undervist, og har ret og frihed til selvstændigt at bestemme over børnenes opdragelse.
- 4 Forfatningens artikel 141.c regulerer bestemte spørgsmål i forbindelse med EU-retten såsom ækvivalensprincippet og princippet om EU-rettens forrang og direkte anvendelighed, idet artikel 141.d fastlægger kroatiske statsborgeres rettigheder som EU-borgere, bl.a. bevægelsesfriheden og etableringsfriheden på alle medlemsstats områder, samt den måde, disse rettigheder kan udøves på.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (lov om indkomstskat 2004)

- 5 Afsnit I i Zakon o porezu na dohodak (lov om indkomstskat, Narodne novine (Kroatiens lovtidende) nr. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 og 148/13, herefter »lov om indkomstskat 2004«) med

overskriften »Grundlæggende bestemmelser« omfattede i den affattelse, der er relevant for hovedsagen, et kapitel 4 med overskriften »beskatningsgrundlag«, som indeholdt en artikel 6, stk. 1, som fastsatte, at beskatningsgrundlaget for skat på indkomst for skattemæssigt hjemmehørende er den samlede indkomst fra ansættelse, selvstændig virksomhed som omhandlet i denne bestemmelses stk. 3, ejendom og ejendomsrettigheder, kapital, forsikringsydelser og anden indkomst, som skattemæssigt hjemmehørende opnår i ind- og udland (globalindkomstprincippet), med fradrag af det personlige fradrag i henhold til denne lovs artikel 36 og/eller artikel 54.

- 6 Dette afsnits kapitel 8 med overskriften »Indkomster, som er fritaget for indkomstskat« indeholdt en artikel 10, stk. 1, nr. 12, 13, 14, 18 og 20, hvori det var fastsat, at bl.a. følgende er fritaget for indkomstskat: Stipendier til elever og studerende til almindelig undervisning på videregående skoler, fag- og højskoler op til det fastsatte beløb, stipendier til studerende til almindelig undervisning på fag- og højskoler samt til postgraduates og postdocs, for hvilke midlerne er afsat i Kroatiens budget, og stipendier til studerende til almindelig undervisning på højskoler, som ydes eller tildeles af EU-budgettet og er reguleret i særlige internationale aftaler; sportsstipendier op til det fastsatte beløb, som i henhold til særlige bestemmelser ydes til idrætsudøvere til deres sportslige videreuddannelse; stipendier til studerende, som er udvalgt i forbindelse med offentlige konkurrencer, som alle studerende kan deltage i på samme betingelser, til almindelig undervisning på højskoler, såfremt stipendierne ydes henholdsvis tildeles i henhold til særlige bestemmelser af stiftelser, fonde, institutioner og andre institutter, som er registreret i Kroatien med henblik på opdragelse og uddannelse eller videnskab og forskning og er oprettet med det formål at tildele stipendier; samt indkomst op til det fastsatte beløb, der ydes i Kroatien som økonomisk hjælp fra EU-fonde og -programmer via organer til gennemførelse af mobilitet under EU-programmer og -fonde med henblik på uddannelse og erhvervsmæssig videreuddannelse og i overensstemmelse med Kommissionens finansforordning.
- 7 Afsnit IV i lov om indkomstskat 2004 med overskriften »Personligt fradrag eller skattefri del af indkomsten« indeholdt en artikel 36, stk. 1, som bl.a. fastsatte, at det personlige grundfradrag på 2 200,00 HRK for skattemæssigt hjemmehørende for hver måned i skatteperioden fratrækkes fra den opnåede samlede indkomst i henhold til denne lovs artikel 5. Artikel 36, stk. 2, nr. 2, fastsatte bl.a., at det personlige fradrag i henhold til stk. 1 kan forhøjes for skattemæssigt hjemmehørende for forsørgelsesberettigede børn med 0,5 af det personlige grundfradrag for det første barn og med 0,7 for det andet. Artikel 36, stk. 3, fastsatte bl.a., at skattemæssigt hjemmehørende ved fastsættelsen af forskudsskatten af lønindkomst i henhold til denne lovs artikel 45 indrømmes de personlige fradrag som omhandlet i denne bestemmelses stk. 1 og 2 i skatteperioden. Artikel 36, stk. 4, fastsatte bl.a., at som forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og forsørgelsesberettigede børn anses fysiske personer, hvis skattepligtige, skattefri og anden indkomst, som ikke anses for indkomst i henhold til denne lov, på årsbasis højst udgør fem gange det personlige

grundfradrag i henhold til denne bestemmelses stk. 1. Artikel 36, stk. 5, fastsatte, at der uanset stk. 4 ved fastsættelsen af retten til det personlige fradrag for forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og forsørgelsesberettigede børn ikke tages hensyn til indkomst, som opnås i henhold til særlige bestemmelser i form af socialhjælp, børnepenge, barselshjælp, hjælp til udstyr til nyfødte og efterladtepension efter forældrenes død. Endelig fastsatte artikel 36, stk. 7, at som børn som omhandlet i denne bestemmelses stk. 2 betragtes børn, som forsørges af bl.a. forældrene, samt børn efter afslutningen af den almindelige skolegang indtil den første ansættelse, hvis de er anmeldt hos Hrvatski zavod za zapošljavanje (den kroatiske arbejdsformidling).

- 8 Afsnit VII i lov om indkomstskat 2004 med overskriften »Særlige lettelser, fritagelser og begunstigelser« indeholdt et kapitel 2 med overskriften »Lettelser for understøttede områder [...]«, som omfattede artikel 54, der i stk. 1 bl.a. fastsatte, at det personlige grundfradrag for skattemæssigt hjemmehørende, som har bopæl i lokalområder, der i henhold til de særlige bestemmelser om Kroatiens regionale udvikling hører til de understøttede områder, og som har sædvanligt opholdssted der, uanset denne lovs artikel 36, stk. 1, fastsættes til 2 700,00 HRK månedligt, såfremt der er tale om skattepligtige, som har deres bopæl i de i gruppe II klassificerede lokalområder og har deres sædvanlige opholdssted der. Artikel 54, stk. 2, fastsatte bl.a., at det personlige fradrag for forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og forsørgelsesberettigede børn for skattemæssigt hjemmehørende beregnes på grundlag af det personlige grundfradrag i henhold til artikel 54, stk. 1, og under anvendelse af den i artikel 36, stk. 2, nr. 2, fastsatte faktor, hvis disse familiemedlemmer og børn har deres bopæl i de understøttede områder som omhandlet i artikel 54, stk. 1, og har deres sædvanlige opholdssted der.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (lov om indkomstskat 2016)

- 9 Artikel 14 i Zakon o porezu na dohodak (lov om indkomstskat, Narodne novine (Kroatiens lovtidende) nr. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 og 151/22, herefter »lov om indkomstskat 2016«) med overskriften »Beregning af det personlige fradrag« fastsætter i stk. 1, at det personlige grundfradrag udgør 331,81 EUR. I henhold til artikel 14, stk. 2, beregnes det personlige grundfradrag og dele af det personlige fradrag for bl.a. forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og forsørgelsesberettigede børn under anvendelse af de foreskrevne koefficienter og grundbeløbet i henhold til denne bestemmelses stk. 1. Artikel 14, stk. 4, fastsætter, at en skattemæssigt hjemmehørende for forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og det første forsørgelsesberettigede barn kan multiplicere det personlige grundfradrag i henhold til denne bestemmelses stk. 2 med en koefficient på bl.a. 0,7, hvilket svarer til et beløb på 232,27 EUR, og for det andet forsørgelsesberettigede barn med en koefficient på 1,0, hvilket svarer til et beløb på 331,38 EUR. I henhold til artikel 14, stk. 8, udgør det personlige grundfradrag med tillæg af de dele og summer af det personlige fradrag, som den skattepligtige har ret til på de i lov om indkomstskat 2016 fastsatte betingelser, den skattepligtiges personlige fradrag.

- 10 Artikel 17 i lov om indkomstskat 2016 med overskriften »Betingelser for indrømmelse af det personlige fradrag« fastsætter, at som forsørgelsesberettigede medlemmer af kernefamilien og forsørgelsesberettigede børn betragtes fysiske personer, hvis skattepligtige, skattefri og anden indkomst, som ikke anses for indkomst i henhold til lov om indkomstskat 2016, på årsbasis højst udgør seks gange det personlige grundfradrag i henhold til denne lovs artikel 14, stk. 3. Artikel 17, stk. 2, nr. 10, fastsætter, at der uanset artikel 17, stk. 1, ved fastsættelsen af retten til det personlige fradrag for forsørgelsesberettigede familiemedlemmer ikke tages hensyn til indkomst, som ydes i henhold til særlige bestemmelser i form af socialhjælp, bl.a. stipendier, præmier for toppræstationer for elever og studerende, som ydes af budgettet og stammer fra finansiel støtte, som ydes af EU's budget, fonde og programmer samt andre internationale fonde og programmer, som er reguleret i særlige bestemmelser og internationale aftaler med henblik på uddannelse og erhvervsmæssig videreuddannelse.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (ligebehandlingslov)

- 11 Artikel 1 i Zakon o suzbijanju diskriminacije (ligebehandlingslov, Narodne novine (Kroatiens lovtidende) nr. 85/08 og 112/12, herefter »ligebehandlingsloven«) med overskriften »Lovens formål« fastsætter, at denne lov har til formål at beskytte og fremme lighed, skabe betingelserne for at realisere lige muligheder og regulere beskyttelsen mod forskelsbehandling på grund af bl.a. national eller social herkomst, formue, uddannelse, samfundsmæssig position, civil- eller familiestand eller alder. Som forskelsbehandling betragtes enhver forskelsbehandling af en person samt en person, der er beslægtet med eller på anden måde knyttet til denne person, af bl.a. disse grunde.
- 12 Ligebehandlingslovens artikel 2 med overskriften »Direkte og indirekte forskelsbehandling« fastsætter, at en direkte forskelsbehandling er en behandling, der beror på en af de i ligebehandlingslovens artikel 1, stk. 1, nævnte grunde, hvorved en person i forhold til en anden person i en sammenlignelig situation sættes, blev sat eller kan sættes i en dårligere situation, og der foreligger en indirekte forskelsbehandling, hvis tilsyneladende neutrale bestemmelser, kriterier eller procedurer af en af de i ligebehandlingslovens artikel 1, stk. 1, nævnte grunde sætter eller kan sætte personer i en dårligere situation i forhold til andre personer i en sammenlignelig situation, med mindre de pågældende bestemmelser, kriterier eller procedurer er sagligt begrundet ved et lovligt mål, og midlerne [til at nå dette mål] er passende og nødvendige.
- 13 I henhold til ligebehandlingslovens artikel 8 med overskriften »Anvendelsesområde« finder denne lov anvendelse på handlinger foretaget af alle statslige organer, lokale og regionale selvstyrende enheders organer, juridiske personer med myndighedsbeføjelser samt alle juridiske og fysiske personer, navnlig bl.a. inden for uddannelse, videnskab og sport.
- 14 Ligebehandlingslovens artikel 9 med overskriften »Forbud mod forskelsbehandling og undtagelser fra forbuddet mod forskelsbehandling«

fastsætter, at enhver form for forskelsbehandling er forbudt, idet en forskelsbehandling bl.a. i tilfælde af gennemførelse af socialpolitiske foranstaltninger, hvorved personer eller husholdninger begunstiges, som befinder sig i en dårligere økonomisk eller social situation, undtagelsesvist ikke udgør forskelsbehandling, såfremt disse foranstaltninger ikke fører til direkte eller indirekte forskelsbehandling på grund af køn, seksuel orientering, race, hudfarve, etnisk tilhørsforhold, religiøs overbevisning eller handicap.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 15 Appellanten er statsborger i Kroatien, hvor hun er pligtig at betale indkomstskat og et tillæg til indkomstskatten. Hun har skattemæssigt hjemsted i et understøttet kroatisk område i gruppe II som omhandlet i Odluka o razvrstavanju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave prema stupnju razvijenosti (afgørelse om klassificering af de lokale og regionale selvstyrende enheder efter deres udviklingsgrad, Narodne novine (Kroatiens lovtidende) nr. 153/13) og er derfor berettiget til bestemte skattefordele, som er reguleret i afsnit VII, kapitel 2, i lov om indkomstskat 2004. Appellanten er gift og mor til to forsørgelsesberettigede børn og har primært lønindkomst. I de tidligere skatteperioder indtil 2014 havde hun ret til forhøjelse af grundfradraget for et forsørgelsesberettiget barn, som i den relevante periode var ordinær studerende ved universitet Y i forbindelse med et diplomstudium.
- 16 Den 8. december 2014 blev der med universitetet Y indgået en aftale om et Erasmus+-studieophold for studieåret 2014/15 (herefter »Erasmus+-aftalen«), hvor det i artikel 3.5 er fastsat, at støtten til læringsmobilitet, som ydes det forsørgelsesberettigede barn til et studieophold på fem måneder i forbindelse med et diplomstudium i en anden EU-medlemsstat, konkret i Republikken Finland, udgjorde 2 300,00 EUR henholdsvis 460,00 EUR for 30 dage eller »en måneds mobilitet i Finland«. Forud for afrejsen med henblik på studieopholdet i Finland udbetalte universitetet Y ultimo 2014 af midlerne under Erasmus+-programmet et forskud på 1 840,00 EUR til det forsørgelsesberettigede barn, idet dette beløb ved omregning i henhold til den relevante valutakurs overstiger den fastsatte indkomstgrænse på 11 000,00 HRK, hvilket er uomtvistet.
- 17 Efter at appellanten havde indleveret sin selvangivelse for 2014, blev der fastsat en efterbetaling på grundlag af indkomstskatten og tillægget til indkomstskatten, ligesom det blev fastsat, at hun ikke var berettiget til den af hende forventede tilbagebetaling af for meget betalt indkomstskat og for meget betalt tillæg til indkomstskatten, alene af den grund, at hendes personlige fradrag for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2014 for det forsørgelsesberettigede familiemedlem, barnet A.B., i henhold til artikel 36, stk. 4 og 5, i lov om indkomstskat 2004 var blevet fjernet som følge af den omstændighed, at A.B. i 2014 havde indkomst over 11 000 HRK.

- 18 Konkret fremgår det af skatteafgørelsen fra Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (skatteforvaltningen under Republikken Kroatiens finansministerium) af 27. juli 2015 (herefter »den anfægtede skatteafgørelse«), at appellanten i 2014 havde lønindkomst på 218 409,00 HRK og anden indkomst på 3 674,59 HRK, altså i alt en skattepligtig årsindkomst på 223 083,78 HRK hvorfra der blev trukket et anerkendt årsfradrag på 48 600,00 HRK, således at der blev fastsat et beregningsgrundlag på 174 483,78 HRK. Under anvendelse af de progressive skattesatser på 12%, 25% og 40% for indkomstkatten og en skattesats på 5% for tillægget til indkomstkatten blev der fastsat en samlet indkomstskat på 50 521,51 HRK og et samlet tillæg til indkomstkatten på 2 525,08 HRK. Da der allerede forud for vedtagelsen af den anfægtede skatteafgørelse i forbindelse med udbetalingen af den skattepligtige indkomst for 2014 var blevet indeholdt forudbetalinger til indkomstkatten og tillægget til indkomstkatten på i alt 48 487,25 HRK, blev appellanten med denne afgørelse opfordret til at foretage en efterbetaling på 4 560,34 HRK. Selv om appellanten oplyser, at hun har to børn henholdsvis forsørgelsesberettigede familiemedlemmer, fremgår det ikke af den anfægtede skatteafgørelse, hvordan skatteforvaltningen beregnede det årlige grundfradrag på i alt 48 600,00 HRK.
- 19 Appellanten klagede over den anfægtede skatteafgørelse til Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (selvstændig afdeling for forvaltningssager i anden instans under Republikken Kroatiens finansministerium), som afviste klagen som ugrundet ved afgørelse af 17. juli 2019 (herefter »den anfægtede klageafgørelse«).
- 20 Derefter anlagde appellanten søgsmål til prøvelse af den anfægtede klageafgørelse ved Upravni sud u Osijeku (forvaltningsdomstolen i Osijek) og indledte en forvaltningsretlig sag, hvor søgsmålet blev forkastet som ugrundet ved dom af 30. januar 2020 (herefter »den appellerede dom i første instans«).
- 21 Efterfølgende iværksatte appellanten appel til prøvelse af den appellerede dom i første instans ved Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens appeldomstol i forvaltningsretlige sager), som forkastede appellen ved dom af 20. januar 2021 (herefter »den appellerede appeldom«).
- 22 Til prøvelse af den appellerede appeldom har appellanten iværksat forfatningsmæssig klage ved Ustavni sud Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens forfatningsdomstol), den forelæggende ret.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 23 Appellanten gjorde i sin klage i forvaltningssagen i anden instans som begrundelse for klagen gældende, at der foreligger en overtrædelse af forbuddet mod forskelsbehandling, som er garanteret ved EU-retten, den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder (herefter »EMRK«), og ligebehandlingsloven, idet denne

overtrædelse er baseret på barnets status som modtager i forbindelse med Erasmus+-foranstaltningen om studerendes mobilitet.

- 24 Hun anførte i det væsentlige, at en fortolkning, hvorefter hun ikke har krav på forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn, er uacceptabel, da støttemidlerne fra Erasmus+-programmet til studerendes mobilitet som formålsbestemt finansiel støtte fra et EU-program skal klassificeres som en social ydelse, som i henhold til artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004 ydes i henhold til særlige bestemmelser og derfor i henhold til denne bestemmelse ikke medregnes ved fastsættelsen af retten til det skattemæssige fradrag. Hun gjorde gældende, at disse midlers størrelse fastsættes ud fra kriterier, som er fastlagt af Kommissionen, idet der kun gives delvist tilskud til udgifterne til studerendes mobilitet afhængigt af graden af den økonomiske og sociale udvikling i værtslandet. Hun anførte, at disse midler hverken er skattepligtig indkomst for barnet eller indtægter, hvorved appellantens fritages fra sin forsørgelsespligt eller denne pligt lettes væsentligt, eftersom hun alene for studieboligen i Finland betalte 390,00 EUR om måneden, således at der af støtten til studerendes mobilitet ved månedens udgang kun var 70,00 EUR tilovers til barnet, mens det er almindeligt kendt, at fødevarer-, transport- og andre leveomkostninger i Finland ligger væsentligt over de udgifter, der ville være opstået, hvis barnet havde studeret i Kroatien. Af denne grund gjorde hun gældende, at hun var blevet forskelsbehandlet alene på grund af benyttelsen af foranstaltningen til fremme af studerendes mobilitet i Unionen, og navnlig, at hun blev stillet dårligere i forhold til skattemæssigt hjemmehørende i Kroatien, hvis børn i forbindelse med Erasmus+-programmet modtog støtte til at studere i andre EU-medlemsstater, eksempelvis Bulgarien eller Ungarn, da støtte til studerendes mobilitet for disse to stater udgjorde 360,00 EUR månedligt, således at det udbetalte forskud på 80% af støttemidlerne ikke lå over de nævnte 11 000 HRK, hvorfor forældrene til disse studerende i modsætning til appellantens ikke mistede deres ret til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn.
- 25 Med hensyn til den uforholdsmæssigt store finansielle belastning, som appellantens må bære som følge af en sådan skattemæssig foranstaltning, gjorde hun gældende, at den beskrevne skattemæssige behandling af støtte til studerendes mobilitet havde til følge, at hun foruden efterbetalingen af skat på 4 560,34 HRK også mistede sin ret til refusion af for meget betalt skat, som hun tidligere havde haft på grund af sin bopæl i en understøttet kroatisk område i gruppe II på 4 500,00 HRK, hvorfor hendes samlede tab som følge af den anfægtede skattemæssige foranstaltning overstiger 9 000,00 HRK, uden medregning af de andre udgifter, som hun måtte afholde i forbindelse med hendes barns studium i Finland.
- 26 Ministarstvo financija (finansministeriet) gjorde i forvaltningssagen i anden instans gældende, at der ikke kan være tale om, at forældre med børn, der modtager et »stipendium«, stilles dårligere, da betalingerne under Erasmus+programmet ikke anses for indkomst, som der ikke tages hensyn til ved skatteansættelsen for de forsørgelsesberettigede familiemedlemmer i henhold til artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004.

- 27 I den forvaltningsretlige sag anførte appellanten desuden, at lovgiver i 2008 ændrede den omhandlede artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004 således, at artikel 17, stk. 2, i lov om indkomstskat 2016 fastsætter, at der ved fastsættelsen af retten til forhøjet grundfradrag for forsørgelsesberettigede familiemedlemmer ikke tages hensyn til stipendier og finansiel støtte, som ydes af EU-budgettet, -fonde og -programmer med henblik på uddannelse. Hun påberåbte sig 40. betragtning til forordning nr. 1288/2013, som indeholder en anbefaling om at fritage disse tilskud fra eventuelle skatter og »sociale afgifter«. Desuden gjorde hun en overtrædelse af den i forfatningens artikel 141.c forankrede pligt gældende.
- 28 Ministarstvo financija (finansministeriet) fremhævede i den forvaltningsretlige sag, at det anser søgsmålet for ugrundet af de i den anfægtede klageafgørelse anførte grunde.
- 29 Upravni sud u Osijeku (forvaltningsdomstolen i Osijek) forkastede søgsmålet med den appellerede dom i første instans, da den klassificerede Erasmus+støtten til studerendes mobilitet som »stipendium« og fastslog, at stipendier ikke er nævnt i artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004 som indkomst, som der ikke tages hensyn til ved fastsættelsen af retten til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn. Med hensyn til argumentet om forskelsbehandling anførte den efter prøvelse af ligebehandlingslovens artikel 2 og 9, at den i artikel 36, stk. 4, i lov om indkomstskat 2004 fastsatte indkomstgrænse (på 11 000,00 HRK) er en socialpolitisk foranstaltning, som ikke udgør forskelsbehandling, da den forfølger et lovligt mål, og midlerne til at nå dette mål er passende og nødvendige. Med hensyn til anbringendet om de senere ændringer af loven for så vidt angår den skattemæssige behandling af forældre med børn, som modtager denne støtte, anførte retten, at denne bestemmelse ikke var i kraft på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede skatteafgørelse, og vedrørende den 40. betragtning til forordning nr. 1288/2013 blev det fastslået, at denne ikke er retligt bindende.
- 30 Appellanten fremførte i forbindelse med appelsagen til prøvelse af den appellerede dom i første instans på ny sine argumenter fra den tidligere instans og fremhævede særligt, at der i denne dom ikke blev foretaget en prøvelse af forskelsbehandlingen under hensyntagen til omstændighederne i den konkrete situation, ligesom det ikke blev fastslået, at den skattemæssige foranstaltning havde et lovligt mål.
- 31 Visoki upravni sud (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) forkastede appellen, i det væsentlige under gentagelse af betragtningerne fra den appellerede dom i første instans vedrørende fortolkningen af artikel 36, stk. 4 og 5, i lov om indkomstskat 2004, og tilføjede, at appellanten med hensyn til argumentet om en overtrædelse af forbuddet mod forskelsbehandling under sagen ikke nævnte den konkrete grund til forskelsbehandling, som er reguleret i ligebehandlingsloven, at der med hensyn til EU-rettens direkte anvendelighed ikke ved 40. betragtning til forordning nr. 1288/2013 blev pålagt lovgiver forpligtelser i forbindelse med den skattemæssige behandling af Erasmus+-støtten til studerendes mobilitet, og

endelig, at EU-direktivet om rettigheder for studerende fra tredjelande, der opholder sig i Unionen med henblik på uddannelse, ikke finder anvendelse i appellanternes sag.

- 32 Appellanten har i tilslutning til den appellerede appeldom iværksat forfatningsmæssig klage til Ustavni sud (forfatningsdomstolen), hvormed hun gør gældende, at der ved de respektive appellerede afgørelser er sket en tilsidesættelse af hendes ret til en retfærdig rettergang som omhandlet i forfatningens artikel 29, stk. 1, og EMRK's artikel 6, stk. 1, og af hendes ret til fredeligt at udøve sin ejendomsret som omhandlet i forfatningens artikel 48, stk. 1, og artikel 1 i første tillægsprotokol til EMRK, begge dele sammenholdt med den ved forfatningens artikel 14 og EMRK's artikel 14 forfatningsretligt garanterede lighed for loven (forbud mod forskelsbehandling) og legalitetsprincippet, som er garanteret ved forfatningens artikel 19, stk. 1.
- 33 Derudover gør appellanten gældende, at der er sket en forkert henholdsvis uacceptabel anvendelse af artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004, hvorved hun mistede sin ret til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn, fordi dette barn fik udbetalt en Erasmus+-støtte til studerendes mobilitet, som lå over den fastsatte indkomstgrænse. Appellanten er af den opfattelse, at domstolene burde have anvendt artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004 på hendes situation og ikke burde have begrænset sig til at anføre bestemte grunde til, at denne bestemmelse ikke gælder for hendes situation og i denne forbindelse fastslå, at »stipendier« ikke er omfattet af kategorien af indkomster som omhandlet i artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004, som der ikke skal tages hensyn til ved beregningen af indkomstgrænsen som omhandlet i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 34 Da der ikke foreligger relevant praksis fra Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) med hensyn til argumentet om en overtrædelse af forbuddet mod forskelsbehandling henholdsvis skattemæssige foranstaltningers manglende proportionalitet i forbindelse med studerendes mobilitet, navnlig i forbindelse med retten til mobilitet for studerende, der benytter fordelene ved Erasmus+-programmet inden for Unionen (i henhold til Cilfit-kriterierne), kan Ustavni sud (forfatningsdomstolen) ikke fastslå, om EU-retten finder anvendelse, og hvilke EU-retlige bestemmelser, der finder anvendelse på appellanternes faktiske omstændigheder. Derfor kan Ustavni sud (forfatningsdomstolen), som i sin retspraksis allerede har lagt til grund, at der foreligger en overtrædelse af forfatningens artikel 141.c, hvis domstole har undladt at anvende den relevante EU-ret ved en afgørelse om appellanternes rettigheder i henhold til forfatningen eller loven, ikke træffe afgørelse om hverken argumentet om en overtrædelse af forfatningens artikel 141.c eller de overtrædelser af forfatningens artikel 48, stk. 1, og artikel 1 i første tillægsprotokol til EMRK (eventuelt sammenholdt med forfatningens artikel 14 og EMRK's artikel 14), der er gjort gældende.

A) OMTVISTEDE SPØRGSMÅL VEDRØRENDE ANVENDELSEN AF ARTIKEL 18 TEUF, 20 TEUF OG 21 TEUF

1. Finder artikel 18 TEUF, 20 TEUF og 21 TEUF og den afledte EU-ret i forbindelse med disse anvendelse på appellantens faktiske omstændigheder?

- 35 Appellantens barn udøvede i den foreliggende situation utvivlsomt subjektive rettigheder, som tilkom den pågældende direkte i henhold til EU-retten, nemlig
- retten til på grundlag af nationale foranstaltninger, som tjener til gennemførelse af forordning nr. 1288/2013, at udøve mobiliteten for studerende gennem et studieophold i Finland og modtage støtte fra midlerne under Erasmus+-programmet i den størrelse, der er fastsat i Erasmus+-aftalen, som blev tildelt i overensstemmelse med det nationale gennemførelsesagenturs kriterier, som forudgående blev fastlagt af Kommissionen i henhold til denne forordnings artikel 18, stk. 7
 - men også EU-borgernes ret som fastsat i artikel 20, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 1, TEUF samt artikel 7, stk. 1, litra c), i direktiv 2004/38 til at færdes og opholde sig frit på en anden medlemsstats område med henblik på uddannelse.
- 36 I sag C-523/11, C-585/11, C-275/12 og C-359/13 fastslog Domstolen, at elever og studerende i forbindelse med hindringer for adgangen til uddannelse i en anden medlemsstat, som er indført ved national ret, også kan påberåbe sig artikel 20 og 21 TEUF over for den medlemsstat, som de er statsborgere i, og hvor de har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted. Desuden blev det fastslået i sag C-75/11, som omhandlede studerendes adgang til nedsatte befordringstakster i Østrig, at studerende i forbindelse med udøvelsen af rettigheder, som garanteres ved artikel 21 TEUF, kan påberåbe sig forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i artikel 18 TEUF (jf. dom af 4.10.2012, Kommissionen mod Østrig, C-75/11, EU:C:2012:605, præmis 36-41).
- 37 Imidlertid udøvede appellanten, som har gjort gældende, at domstolene tilsidesatte deres forfatningsmæssige pligt, som er fastsat i forfatningens artikel 141.c, til at anvende EU-retten direkte og til at beskytte de subjektive rettigheder, som hun udleder deraf, ikke personligt de anførte grundlæggende friheder for studerende, og den anfægtede skattemæssige foranstaltning, hvorved betalingen af den skyldige skat blev anordnet, blev heller ikke vedtaget »i forbindelse med gennemførelsen« af EU-retlige bestemmelser, eksempelvis forordning nr. 1288/2013. Appellanten er heller ikke omfattet af direktiv 2004/38 som omhandlet i dette direktivs artikel 2, nr. 2), og artikel 3, stk. 1, idet hun ikke er et familiemedlem, som ledsagede den studerende under uddannelsen i en anden medlemsstat (dom af 5.5.2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, præmis 30-43).
- 38 Appellanten påstår imidlertid heller ikke andet. Hun gør gældende, at hun blev »straffet« på grund af den omstændighed, at hendes barn udøvede retten til

mobilitet for studerende, som tilkommer det i henhold til Erasmus+-aftalen, som gennemfører forordning nr. 1288/2013 henholdsvis den i artikel 20, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 1, TEUF samt artikel 7, stk. 1, litra c), i direktiv 2004/38 forankrede grundlæggende ret til at færdes og opholde sig frit i en anden medlemsstat med henblik på uddannelse, hvorfor hun på grund af den anførte status, som hendes barn fik som følge af EU-retten, blev forskelsbehandlet som omhandlet i artikel 18 TEUF.

- 39 Derfor er det omtvistet, om appellanten direkte kan påberåbe sig de nævnte EU-retlige bestemmelser, idet også de faktiske omstændigheder i sagen synes at tale for, at der foreligger en rent intern situation, som ikke er omfattet af TEUF's anvendelsesområde.
- 40 Imidlertid kan denne fortolkning i en situation som den foreliggende føre til et åbenbart uacceptabelt resultat, da den kan indebære, at en række nationale foranstaltninger, som kan udgøre en hindring for udøvelsen af de ved TEUF garanterede grundlæggende frihedsrettigheder eller hindre gennemførelsen af EU-forordninger, kommer til at ligge uden for Domstolens kompetence (henholdsvis at Domstolens kompetence vil blive omgået), alene af den grund, at den pågældende hindring i national ret er udformet således, at den borger, som kan påberåbe sig den primære og afledte EU-rets direkte virkning, formelt ikke er direkte berørt af den, men derimod den pågældendes familiemedlem, hvis retsstilling er berørt af de faktiske og retlige virkninger af de subjektive rettigheder, der er garanteret ved EU-retten (generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punkt 15).
- 41 Dette viser sig netop på bedste måde i appellants situation, for hvis det med den konkrete skattemæssige foranstaltning var blevet fastsat over for hendes forsørgelsesberettigede barn, at dette barn skulle betale skat af Erasmus+-støtten til mobilitet for studerende, eller hvis barnet havde mistet sin ret til et bestemt skattefradrag på grund af indkomsten fra denne støtte, ville det pågældende barn have kunnet påberåbe sig den direkte virkning af artikel 20, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 1, TEUF i skattesagen og i den forvaltningsretlige sag. Hvis det imidlertid ikke er den studerende, der berøres direkte af en sådan foranstaltning, men en af forældrene, som over for barnet har forsørgelsespligt og pligt til at afholde udgifterne til studieopholdet i en anden medlemsstat, kan den pågældende ikke påberåbe sig disse bestemmelsers direkte virkning, eftersom de rettigheder og friheder, der garanteres ved disse bestemmelser, ikke gælder den pågældende personligt (den pågældende har ikke udøvet dem selv, og de er heller ikke tillagt den pågældende personligt ved EU-retten).
- 42 Da den studerende i den foreliggende sag desuden ikke er part i skattesagen (han blev ikke opfordret til at betale den skyldige skat), har han processuelt ikke kompetence til at anlægge sag ved Upravni sud (forvaltningsdomstolen), som i så fald under anvendelse af artikel 267 TEUF ville kunne anmode Domstolen om et hensigtsmæssigt svar på spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede skatteregel

udgør en hindring for retten til fri bevægelighed, som er uforenelig med artikel 20 og 21 TEUF.

- 43 Den skattemæssige behandling af appellanten er uadskilleligt forbundet med den skattemæssige behandling af hendes forsørgelsesberettigede barn og Erasmus+-støtten til mobilitet for studerende. Artikel 10, nr. 20, i lov om indkomstskat 2004 bestemmer, at finansiel støtte fra EU-programmer til fremme af mobilitet udgør skattefri indkomst for den studerende, og at udbetalingen af denne støtte ikke fører til, at der opstår skyldig skat for den studerende. Da denne skattefrie indkomst for den studerende imidlertid ikke udtrykkeligt er omfattet af lovens undtagelsesbestemmelse i artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004, tages der i kraft af artikel 36, stk.1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 hensyn til dem ved fastsættelsen af forældrenes ret til forhøjet grundfradrag for forsørgelsesberettigede studerende og fører til, at de mister denne ret, hvis indkomsten overstiger den fastsatte faste indkomstgrænse (i den foreliggende sag 11 000,00 HRK).
- 44 Retten til finansiel støtte til studerendes mobilitet, som er opnået gennem en Erasmus+-gennemførelsesforanstaltning, består ikke uafhængigt af den studerendes ret til mobilitet og udøvelsen af den grundlæggende ret til at bevæge sig frit med henblik på uddannelse, idet Erasmus+-aftalens artikel 3.11 og 9 og dokumenterne fra universitetet, som findes i sagens akter, fastsætter en pligt til at tilbagebetale støtten, hvis den studerende ikke gør brug af mobiliteten (jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse Kommissionen mod Nederlandene, C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 14).
- 45 I overensstemmelse hermed etablerer allerede den nationale lov, som den anfægtede skattemæssige foranstaltninger beror på, en direkte forbindelse mellem den finansielle støttes oprindelse i EU-programmet og TEUF's mål såsom studerendes mobilitet (artikel 165, stk. 2, andet led), idet målet med at yde Erasmus+-støtten til mobilitet bestod i at skabe en grænseoverskridende situation, hvor den studerende rejser til en anden medlemsstat med henblik på et studieophold, således at denne støtte i faktisk og retlig henseende er uadskilleligt forbundet med den pågældendes ret som EU-borger til at bevæge sig frit med henblik på uddannelse, hvorfor den ikke må underkastes nogen begrænsninger med hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder (generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punkt 18 og 20).
- 46 Appellantens argument på grundlag af artikel 18 TEUF taler også til fordel for det resultat, at appellanten kan påberåbe sig artikel 20 og 21 TEUF. Da Domstolen allerede har anerkendt, at studerende i forbindelse med udøvelsen af de ved artikel 20 og 21 TEUF og direktiv 2004/38 garanterede rettigheder kan påberåbe sig en forskelsbehandling som omhandlet i artikel 18 TEUF (dom af 4.10.2012, Kommissionen mod Østrig, C-75/11, EU:C:2012:605), og under hensyntagen til det i Domstolens praksis anerkendte begreb »forskelsbehandling ved tilknytning« (»discrimination by association«) (generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse CHEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:170, og dom af 16.7.2015,

CHEZ Razpredelenie Bulgaria, C-83/14, EU:C:2015:480), ser det ud til, at appellanten direkte kan påberåbe sig artikel 18 TEUF – som altid finder anvendelse, hvis de faktiske omstændigheder er omfattet af TEUF's materielle anvendelsesområde – med sit anbringende om, at hun bliver stillet ringere med den skattemæssige foranstaltning på grund af den særlige status for hendes barn, som er fastsat i EU-retten, dvs. på grund af udøvelsen af rettigheder, som er tillagt barnet direkte ved nationale foranstaltninger til gennemførelse af forordning nr. 1288/2013 samt ved artikel 20, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 1, TEUF og artikel 7, stk. 1, litra c), i direktiv 2004/38.

- 47 Domstolen ændrede imidlertid efter dommen i sag C-75/11 sin opfattelse en smule i sin dom af 2. juni 2016 (Kommissionen mod Nederlandene (C-233/14, EU:C:2016:396, præmis 88-94), som vedrørte et på en vis måde lignende spørgsmål om »mobile« studerendes ret til nedsatte befordringstakster, og anførte, at denne [fordel] i bredere forstand er et »stipendium«, som ligebehandlingsprincippet som omhandlet i artikel 24, stk. 2, i direktiv 2004/38 ikke finder anvendelse på.
- 48 Da målet med artikel 24, stk. 2, i direktiv 2004/38 imidlertid er at fritage medlemsstaterne fra pligten til at give udenlandske studerende ret til socialhjælp eller stipendier på samme betingelser som deres egne statsborgere, hvilket supplerer betingelsen i dette direktivs artikel 7, stk. 1, litra c), hvorefter den studerende skal råde over tilstrækkelige midler, således at opholdet ikke bliver en byrde for værtsmedlemsstatens sociale system, referer artikel 24, stk. 2, i direktiv 2004/38 tilsyneladende ikke til Erasmus+-støtten til mobilitet for studerende, som ydes af EU-budgettet, og hvis mål netop er at fjerne de hindringer for mobiliteten for studerende, som opstilles ved dette direktiv, idet studerende får udbetalt bestemte midler fra Erasmus+-programmet, før opholdet i den anden medlemsstat etableres, og denne medlemsstat system for sociale ydelser derved indirekte aflastes.
- 49 Således anvender forordning nr. 1288/2013 heller ikke begrebet »stipendium«. I denne forordnings artikel 27, stk. 12, nævnes midler »i form af tildeling af tilskud«. Medlemsstaterne har meget snævre beføjelser med hensyn til Erasmus+-tilskud, da de betales af midler, som Kommissionen med henblik på administrationen overfører til det nationale agentur, som i forbindelse med administrationen af disse midler er bundet af Kommissionens regler om den månedlige støttes størrelse og tilbagebetalingspligten. Disse er derfor ikke reguleret i national ret, men direkte i forordning nr. 1288/2013 og Kommissionens bindende regler for det nationale agentur.
- 50 På denne baggrund er det muligt, at artikel 20 TEUF og 21 TEUF, eventuelt sammenholdt med artikel 18 TEUF, finder anvendelse på appellants faktiske omstændigheder.

2. Foreligger der en hindring for den frie bevægelighed (henholdsvis mobiliteten for studerende) som omhandlet i artikel 20 TEUF og 21 TEUF?

- 51 Domstolen har fastslået, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten. Denne frihed giver imidlertid ikke medlemsstaterne ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed, hvilket også gælder for skattemæssige foranstaltninger, der kan have en afskrækkende virkning i forhold til borgernes udøvelse af de ved traktaten sikrede friheder (dom af 24.10.2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, præmis 31 og 34, og af 1.12.2011, *Kommissionen mod Ungarn*, C-253/09, EU:C:2011:795, præmis 42). De kan udgøre en hindring for den frie bevægelighed, selv om de tilsyneladende er neutralt formuleret og finder anvendelse uafhængigt af de berørtes nationalitet (dom af 9.11.2006, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, præmis 15).
- 52 Domstolen har allerede fastslået, at nationale skatteregler, som nægter en EU-borger retten til et skattefradrag, fordi den pågældende har gjort brug af sin ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat, udgør en restriktion for de friheder, som anerkendes i henhold til artikel 21 TEUF (dom af 26.5.2016, *Kohll og Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 44).
- 53 I forbindelse med mobilitet for studerende har Domstolen fastslået, at når en medlemsstat fastsætter en ordning for uddannelsesstøtte, der gør det muligt for studerende at modtage sådan støtte, når de studerer i en anden medlemsstat, skal medlemsstaten drage omsorg for, at de nærmere bestemmelser om tildeling af støtten ikke skaber en ubegrundet restriktion for den i artikel 21 TEUF fastsatte ret til at færdes og opholde sig på medlemsstaternes område (dom af 18.7.2013, *Prinz og Seeberger*, C-523/11 og C-585/11, EU:C:2013:524, præmis 30, og af 24.10.2013, *Elrick*, C-275/12, EU:C:2013:681, præmis 25), og den ikke på grund af bestemmelser, der medfører ekstra ulemper og udgifter i forbindelse med at forlade oprindelsesstaten, kan afskrække unionsborgere fra at forlade denne stat for at studere i en anden medlemsstat (dom af 23.10.2007, *Morgan og Bucher*, C-11/06 og C-12/06, EU:C:2007:626, præmis 30). Grunden til denne retsopfattelse er, at mobilitet i forbindelse med uddannelse og erhvervsuddannelse er en integreret del af den frie bevægelighed for personer og i henhold til artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF udgør ét af de vigtigste mål for Unionens indsats (dom af 14.6.2012, *Kommissionen mod Nederlandene* (C-542/09, EU:C:2012:346, præmis 71).
- 54 I den foreliggende sag blev appellants barn ikke afskrækket fra at benytte Erasmus+-mobilitetsforanstaltningen og udøve sine rettigheder i henhold til artikel 20 og 21 TEUF, af den åbenlyse grund, at det hverken for appellanten, som i henhold til forfatningens artikel 64 og artikel 290, stk. 1, i den relevante *Obiteljski zakon* (familielov) skal sørge for barnets forsørgelse, eller for den studerende var muligt at forudse den omhandlede skattemæssige behandling, før studieopholdet i Finland blev indledt.
- 55 Det er imidlertid muligt, at disse omstændigheder ifølge Domstolens praksis er uden betydning for konstateringen af, om den i artikel 20 og 21 TEUF forankrede

ret til at færdes frit og opholde sig i en anden medlemsstat bliver begrænset. Domstolen fastslog således i sin dom af 26. februar 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, præmis 26 og 32), at det er »uden betydning, at der er gået betydelig tid, siden sagsøgeren [...] gjorde brug af sin ret til fri bevægelighed«. I den pågældende sag var der en tidsmæssig afstand mellem udøvelsen af retten til fri bevægelighed og indførelsen af begrænsningen af friheden på grundlag af dens blotte udøvelse.

3. Foreligger der forskelsbehandling med hensyn til sammenlignelige situationer – mulige måder at anvende lighedsprincippet (henholdsvis forbuddet mod forskelsbehandling) på de foreliggende faktiske omstændigheder

- 56 Med hensyn til betingelsen om, at den skattepligtige bliver stillet dårligere på grund af udøvelsen af de ved artikel 20 TEUF og 21 TEUF garanterede friheder, optræder der vanskeligheder i forbindelse med at finde den sammenligningsgruppe, som appellants situation kan sammenlignes med.
- 57 Appellanten gør for det første gældende, at hun bliver stillet dårligere i forhold til »andre lønmodtagere«, og efterfølgende, at hun bliver forskelsbehandlet i forhold til skattepligtige i Kroatien, hvis forsørgelsesberettigede børn studerede inden for rammerne af Erasmus+-programmet i den såkaldte tredje gruppe af stater med lavere gennemsnitlige leveomkostninger, som Kommissionen har fastlagt, eftersom hun i så fald ikke ville have mistet sin ret til det omhandlede fradrag, da forskuddet på støtten til mobilitet for studerende ikke ville have ligget over indkomstgrænsen som omhandlet i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004.
- 58 Det ser ud til, at medlemsstaterne med sådanne skatteregler muligvis kun fremmer mobiliteten for studerende med hensyn til Erasmus+-programlande med lavere gennemsnitlige leveomkostninger, altså i de tilfælde, hvor den skattemæssige behandling (studieopholdets samlede udgifter) falder mere fordelagtigt ud. For studerende, hvis studieudgifter afholdes af forældrene, som betaler deres forsørgelse, kan en sådan skatteregel ikke kun begrænse deres ret til at forlade bopælsstaten med henblik på uddannelse, men også begrænse studerendes mobilitet inden for Unionen til bestemte medlemsstater. Det kan være i strid med det i artikel 18, stk. 7, i forordning nr. 1288/2013 fastsatte krav om, at Erasmus+-programforanstaltninger skal være neutrale med hensyn til medlemsstaternes forskellige uddannelsessystemer.
- 59 Appellanten synes imidlertid ikke at befinde sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for personer, der er indkomstskattepligtige i Kroatien, og hvis børn har studeret i programlande med lavere gennemsnitlige leveomkostninger, i det mindste ikke på den måde, hun har gjort gældende.
- 60 Følger man nemlig den opfattelse, at appellanten ved vurderingen af overtrædelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling skal sammenlignes med skattemæssigt hjemmehørende, hvis børn har studeret i Erasmus+-

programlande med lavere gennemsnitlige leveomkostninger, overser man nemlig et vigtigt element i forskelsbehandlingen af appellant, som hun fortsat eftertrykkeligt gør gældende, nemlig den omstændighed, at hendes barn studerede i Finland, hvor leveomkostningerne er højere end i Kroatien, hvor hun opnår indkomsten til barnets forsørgelse. Desuden ville bemærkningerne vedrørende undtagelsen fra indkomstgrænsen i henhold til artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 ikke være rigtige, hvis rammebetingelserne for de faktiske omstændigheder kun var ubetydeligt anderledes (f.eks. hvis forskuddet og resten af støtten, om end i rater, blev udbetalt i ét skatteår). Derfor ville en sådan sammenligningsgruppe vedrøre rammeaspekter ved de faktiske omstændigheder, som ikke hænger sammen med kernen i de fremførte argumenter, og ikke være støttet på objektive faktorer, der let kan identificeres (Menneskerettighedsdomstolens responsum, §§ 68 og 69, generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse Kommissionen mod Nederlandene, C-233/14, EU:C:2016:50, punkt 105).

- 61 Desuden må domstolene gives ret i, at appellant ikke kan sammenlignes med en forælder til et barn, som modtager socialhjælp som omhandlet i artikel 36, stk. 5, i lov om indkomstskat 2004, hvilket hos en sådan skattepligtig ikke fører til, at den pågældende mister retten til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn. I henhold til national ret udbetales socialhjælp til enkeltpersoner, som eksempelvis på grund af deres materielle situation eller på grund af et handicap hører til en sårbar socialgruppe. Erasmus+-støtten til mobilitet, som appellants barn modtog, står åben for alle studerende uafhængigt af deres økonomiske situation eller deres forældres økonomiske situation.
- 62 Derudover er det sådan, at enhver form for skattefri indkomst som omhandlet i artikel 10 i lov om indkomstskat 2004 fører til, at den pågældende mister retten til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget familiemedlem, hvis denne indkomst ligger over indkomstgrænsen i henhold til artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004. Dette kan tyde på, at der egentlig ikke foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer på grundlag af rettigheder i henhold til EU-retten, da den skattemæssige behandling af Erasmus+-støtten til mobilitet for studerende i denne forstand er den samme som for al øvrig indkomst hos det forsørgelsesberettigede barn.
- 63 Der hersker imidlertid tvivl herom, for som appellant gør gældende, har ingen af de skattefrie indkomstarter som omhandlet i artikel 10 i lov om indkomstskat 2004 som fastsat mål at fremme mobiliteten for studerende i Unionen som et af de grundlæggende mål for Unionens indsats i henhold til artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF, og de udgør heller ikke en foranstaltning til gennemførelse af forordning nr. 1288/2013, hvis afgørende mål består i at skabe en grænseoverskridende situation og muliggøre udøvelsen af den i artikel 20, stk. 2, litra a), og artikel 21, stk. 1, TEUF samt artikel 7, stk. 1, litra c), i direktiv 2004/38 forankrede ret til fri bevægelighed med henblik på uddannelse.

- 64 Netop på dette punkt adskiller indenlandske stipendier og andre former for finansiering af studerende og elever, som ydes uafhængigt af studiestedet og til andre formål, samt anden finansiel støtte fra EU-budgettet (eller midler, som skal betales tilbage), som anvendes i den endelige modtagers medlemsstat og ikke tjener til udøvelsen af EU-borgeres grundlæggende ret til fri bevægelighed, som er garanteret ved TEUF, sig fra Erasmus+-støtten til mobilitet for studerende.
- 65 Derfor synes appellanten ikke at befinde sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre personer, som er indkomstskattepligtige i Kroatien, men snarere i en situation, der adskiller sig fra alle andres situation.
- 66 Det ser ud til, at prøvelsen af forskelsbehandlingen i den foreliggende sag ikke vedrører spørgsmålet om, hvorvidt appellants ret til at blive behandlet på samme måde som andre borgere, der befinder sig i en sammenlignelig situation, er blevet overtrådt, men derimod spørgsmålet om, om der er sket en tilsidesættelse af kravet om, at staten skal behandle personer, hvis situation er væsentligt anderledes, på en anden måde.
- 67 Med andre ord er det grundlæggende spørgsmål, som i den foreliggende sag skal besvares ved hjælp af prøvelsen af forskelsbehandlingen, om skattereglen skal behandle appellanten anderledes i forhold til personer, som er indkomstskattepligtige i Kroatien, og hvis forsørgelsesberettigede børn ikke har gjort brug af studerendes ret til mobilitet inden for Unionen, på grundlag af den specifikke status, som hendes forsørgelsesberettigede barn tillægges ved EU-retten.
- 68 Ved prøvelsen af, om appellanten bliver stillet dårligere i forhold til den nævnte sammenligningsgruppe, skal der tages hensyn til appellants anbringende vedrørende mobilitetsretningen fra Kroatien til Finland, som Kommissionen har klassificeret i den første gruppe af Erasmus+-programlande med højere gennemsnitlige leveomkostninger. Ifølge Kommissionens vejledning vedrørende Erasmus+-programmet fra 2014, 2015 og 2017 var Kroatien nemlig i den periode, hvor appellants barn udøvede sin mobilitet i Finland, klassificeret i gruppen af programlande med middelhøje gennemsnitlige leveomkostninger, idet Kroatien allerede i 2017 af Kommissionen blev klassificeret i gruppen af programlande med lavere gennemsnitlige leveomkostninger.
- 69 Selv om der kan opstå det indtryk, at appellanten protesterer mod en forskelsbehandling på grundlag af faktiske uligheder, konstaterer Ustavni sud (forfatningsdomstolen), at denne »faktiske ulighed« er forankret som retsregel i artikel 18, stk. 7, i forordning nr. 1288/2013. I forbindelse med gennemførelsen af denne bestemmelse i henhold til denne forordnings artikel 36, stk. 3, udviklede Kommissionen formler for beregningen af den månedlige støtte til mobilitet for studerende i henhold de gennemsnitlige leveomkostninger og mobilitetsretningen mellem medlemsstaterne, som blev inddelt i tre grupper. Intervallerne mellem disse grupper, inden for hvilke størrelse af støtten til appellants barn blev beregnet, afspejler åbenbart ikke de faktiske mobilitetsudgifter for de studerende,

når disse sammenlignes med de intervaller, som Kommissionen har fastlagt for socialt svage grupper.

- 70 Derfor er det muligvis nødvendigt at lægge til grund, at forældre til forsørgelsesberettigede studerende, som i forbindelse med mobiliteten rejser fra en medlemsstat med lavere eller middelhøje gennemsnitlige leveomkostninger til en medlemsstat med højere gennemsnitlige leveomkostninger, som i appellants tilfælde, befinder sig i en særligt ugunstig situation med hensyn til udgifterne til barnets forsørgelse, ikke kun i forhold til de forældre, hvis børn ikke har benyttet Erasmus+-foranstaltninger og har gennemført deres studium i indlandet og således ikke havde udgifter til mobilitet, men også i forhold til de forældre, hvis forsørgelsesberettigede børn har benyttet Erasmus+-foranstaltningerne inden for den samme gruppe af programlande med sammenlignelige leveomkostninger, navnlig i forhold til de forældre, hvis børn i forbindelse med mobiliteten er rejst fra et land med høje eller middelhøje gennemsnitlige leveomkostninger til et land med lave gennemsnitlige leveomkostninger.
- 71 I lyset af ovenstående ser det ud til, at den tilsyneladende neutrale bestemmelse i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 stiller appellanten dårligere i forhold til skattepligtige i Kroatien, hvis forsørgelsesberettigede børn har opnået anden skattefri indkomst som omhandlet i artikel 10 i lov om indkomstskat 2004, som ligger over den i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 omhandlede grænse, men som ikke har benyttet Erasmus+-foranstaltningerne til mobilitet for studerende i retning af en medlemsstat med højere gennemsnitlige leveomkostninger som fastlagt af Kommissionen i henhold til artikel 18, stk. 7, i forordning nr. 1288/2013.

4. Kan forskelsbehandlingen af appellanten begrundes ved et lovligt mål?

- 72 Myndighedsafgørelser, hvorved der anordnes betaling af skatter, udgør en foranstaltning til regulering af udøvelsen af ejendomsretten, hvis lovlige mål består i at sikre betalingen af skatter (forfatningens artikel 51, stk. 1, artikel 1, stk. 2, i første tillægsprotokol til EMRK), idet staten råder over et betydeligt skøn ved valget af foranstaltninger til at nå dette mål.
- 73 Med den anfægtede skatteafgørelse gennemføres der ikke en socialpolitisk foranstaltning til fordel for appellanten; derimod fratages hun den ret til skattefradrag i henhold til artikel 36, stk. 2, i lov om indkomstskat 2004, som tilkommer alle skattepligtige med forsørgelsesberettigede børn, idet dette fradrag er en udløber af forfatningens princip om skattesystemets lighed og retfærdighed og har som lovligt mål at overvinde sociale og økonomiske uligheder mellem skattepligtige med forsørgelsesberettigede børn og skattepligtige uden udgifter til børns forsørgelse inden for området af gennemsnitlige indkomster og udgifter (dom af 14.6.2012, Kommissionen mod Nederlandene (C-542/09, EU:C:2012:346, præmis 57).

74 Derfor må Ustavni sud (forfatningsdomstolen) konstatere, at det lovlige mål for bestemmelserne i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004, som er anvendt i den foreliggende sag, består i, at lovgiver i overensstemmelse med princippet om god forvaltning af de begrænsede offentlige midler ikke giver ret til forhøjet grundfradrag for et forsørgelsesberettiget barn til skattepligtige, hvis forsørgelsesberettigede børn i de pågældende skatteår har skattefri indkomst i en bestemt størrelse, som efter lovgivers skøn fører til, at barnet kan afholde sine leveomkostninger med egne indtægter og reducere forældrenes udgifter, i modsætning til skattepligtige, hvis børn ikke har indkomst eller kun har ubetydelig indkomst og derfor kun kan afholde deres leveomkostninger ved hjælp af forældrenes indtægter.

5. Var den anfægtede skattemæssige foranstaltning nødvendig for at nå det lovlige mål, og er den begrundet (forholdsmæssig) i henhold til EU-retten?

75 Nationale bestemmelser, som begrænser den frie bevægelighed med henblik på uddannelse, som er forankret i artikel 21 TEUF, på en sådan måde, at de hindrer realiseringen af målet om at fremme studerendes mobilitet som omhandlet i artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF eller »straffer« EU-borgere for at udøve disse friheder, kan kun begrundes, hvis de beror på almene hensyn uafhængigt af de berørtes statsborgerskab og står i et rimeligt forhold til det lovlige mål, som forfølges med den nationale ret; de skal derfor være egnede til at nå det lovlige mål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.

76 Med hensyn til nationale bestemmelser, som regulerer skattefradrag i bopælsstaten, er det principielt blevet anerkendt, at det er bopælsmedlemsstaten, der skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, som er knyttet til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold, idet det er denne medlemsstat, der bedst kan bedømme den skattepligtiges personlige skatteevne, som afhænger af dennes samlede indkomst og vedkommendes personlige og familiemæssige forhold, eftersom den skattepligtige her har midtpunktet for sine livsinteresser. Dog kan skatteregler, som begrænser retten til fri bevægelighed, uafhængigt heraf kun begrundes under de samme, førnævnte proportionalitetsbetingelser (dom af 15.7.2021, État belge (Tab af skattefordele i bopælsmedlemsstaten), C-241/20, EU:C:2021:605, præmis 25-27 og 33).

77 Det blev allerede konstateret, at artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 har hindret benyttelsen af Erasmus+-mobilitetsforanstaltningerne, dvs. at forlade bopælsstaten for at etablere et ophold i en anden medlemsstat med henblik på uddannelse, idet appellanten ved denne bestemmelse kun af denne grund blev nægtet skattefradraget for den forsørgelsesberettigede studerende og pålagt at betale skat, uafhængigt af, at den studerende etablerede et ophold med henblik på uddannelse i en medlemsstat, som i henhold til artikel 18, stk. 7, i forordning nr. 1288/2013 er klassificeret som et programland med højere gennemsnitlige leveomkostninger. Denne bestemmelse er således ikke skattemæssigt neutral, hverken med hensyn til den forsørgelsesberettigede studerendes ret til at beslutte at forlade bopælsstaten med henblik på uddannelse i en anden medlemsstat, eller

med hensyn til muligheden for under hensyntagen til retningen for studerendes mobilitet (henholdsvis bevægelighed) inden for Unionen frit at vælge opholdsstaten (henholdsvis værtslandet) med henblik på uddannelse blandt forskellige grupper af Erasmus+-programlande, som fastlægges af Kommissionen. Derfor synes den første betingelse – at der ikke foreligger forskelsbehandling på grund af statsborgerskab – ikke at være opfyldt (dom af 23.10.2007, Morgan og Bucher, C-11/06 og C-12/06, EU:C:2007:626, præmis 38 og 41).

- 78 Anvendelsen af artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 er egnet til at nå det ovenfor anførte lovlige mål, mens det er tvivlsomt, om den i det foreliggende tilfælde er nødvendig for dette.
- 79 Artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 giver ikke mulighed for at bedømme den personlige og familiemæssige situation i forbindelse med den deri fastsatte grænse, som den skattefrie indkomst ikke må overstige, for at den pågældende forældre ikke skal miste sin ret til fradraget for et forsørgelsesberettiget barn. Den udelukker sågar muligheden for, at denne indkomstgrænse fastsættes i henhold til appellanternes allerede anerkendte ret til det højere fradrag som omhandlet i artikel 54 i lov om indkomstskat 2004, som gælder for personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i de støttede kroatiske områder i gruppe II. Bestemmelsen hviler derfor på et stift kriterium uden hensyntagen til forskellene mellem forskellige kategorier af skattepligtige og i strid med det lovlige mål, som søges opnået med artikel 36, stk. 2, i lov om indkomstskat 2004, som indrømmer ret til et fradrag for et forsørgelsesberettiget barn med henblik på at overvinde sociale og økonomiske uligheder mellem skattepligtige.
- 80 Den faste indkomstgrænse i artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 gør det også umuligt at tage hensyn til den forsørgelsesberettigede studerendes mobilitetsretning, dvs. den omstændighed, at appellanternes barn benyttede mobilitetsforanstaltningen i et Erasmus+-programland med højere gennemsnitlige leveomkostninger end Kroatien, hvor barnet har sit sædvanlige opholdssted og studerer.
- 81 Uafhængigt af, at Erasmus+-mobilitetsstøtten, som er fastsat i henhold til reglerne for Erasmus+-programmet, ikke kan udligne de faktiske udgifter til den kroatiske studerendes studieophold i Finland, mister de skattepligtige i Kroatien, hvis børn har besluttet at benytte mobilitetsforanstaltningerne i et land med højere gennemsnitlige leveomkostninger, deres ret til fradraget for et forsørgelsesberettiget barn, selv om deres udgifter til barnets forsørgelse åbenlyst har været højere, end hvis barnet var blevet i Kroatien og havde gennemført sit studium dér. Det kunne tyde på, at den pålagte skattebyrde er uforholdsmæssig.
- 82 Derfor er det tvivlsomt, om den anfægtede skattemæssige foranstaltning er nødvendig for at nå det lovlige mål, som er fastsat i national ret, og som består i, at det pågældende fradrag ikke gives til forældre til forsørgelsesberettigede børn, der har haft egen skattefri indkomst, som har ført til en reduktion af forældrenes

udgifter (henholdsvis til en lettelse af pligten) i forbindelse med barnets forsørgelse.

- 83 I forbindelse med afvejningen af dette lovlige mål i forhold til målet om at fremme studerendes mobilitet i henhold til artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF, er det påfaldende, at trods den særlige klassificering af Erasmus+-støtte til studerendes mobilitet i artikel 10, nr. 20, i lov om indkomstskat 2004, som forfølger det lovlige mål mobilitet med henblik på uddannelse i overensstemmelse med artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF, giver artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 ikke mulighed for at behandle denne støtte anderledes end anden indkomst i forbindelse med fradraget for en forsørgelsesberettiget studerende.
- 84 Det ser ud til, at det også på baggrund af artikel 165, stk. 2, andet led, TEUF er tvivlsomt, om den foreliggende skattemæssige foranstaltning ville have været nødvendig, hvis skattemyndighederne før nægtelsen af den omhandlede ret til fradrag for den forsørgelsesberettigede studerende, som benyttede Erasmus+-mobilitetsforanstaltningerne i et land med højere gennemsnitlige leveomkostninger, havde opkrævet forudbetalinger af indkomstskat som i de tidligere skatteår under antagelse af, at appellanten har ret til forhøjet grundfradrag for dette barn, som hvis det studerede i Kroatien, hvor studieudgifterne og de gennemsnitlige leveomkostninger er lavere end i Finland.
- 85 Det ser ud til, at appellants argumenter vedrørende den anfægte skattemæssige foranstaltnings uforholdsmæssighed også støttes af regeringens og det kroatiske parlaments beslutninger om, at Erasmus+-støtte til studerende mobilitet ved lov om indkomstskat 2016 undtages fra anvendelsen af grænsen for et forsørgelsesberettiget barns indkomst. Regeringen begrundede dette med hindringer for mobiliteten, som især berørte studerende fra socialt svage grupper særligt uforholdsmæssigt, samt realiseringen af målet om en bedre udnyttelse af mobilitetsprogrammet med henblik på uddannelse i Unionen.
- 86 I appellants tilfælde drejer tvisten sig imidlertid om, at domstolene med rette anfører, at de ikke kan anvende lov om indkomstskat 2016 på hendes pligt til at betale indkomstskat og tillægget til indkomstskatten for 2014 med tilbagevirkende kraft.
- 87 Selv om også Ustavni sud (forfatningsdomstolen) i sin retspraksis i bestemte specifikke tilfælde har fastslået, at domstolene kan og skal anvende en ny lov med tilbagevirkende kraft, hvis anvendelsen af den for appellanten gunstigere lov kan overvinde den overtrædelse af grundlæggende rettigheder og friheder, som den pågældende påberåber sig, er situationen en anden i den foreliggende sag end i disse tilfælde.
- 88 Anordning af anvendelse med tilbagevirkende kraft af en ny skatteregel ville nemlig skade grundprincipper i det nationale skattesystem, som med sikkerhed også er væsentlige elementer i andre medlemsstaters skattesystemer, nemlig at

skattepligten fastsættes i henhold til de skatteregler, som gjaldt på det tidspunkt, hvor det skattepligtige forhold opstod, samt anvendelsen af den regel, at skattepligten og den skyldige skat fastsættes henholdsvis beregnes på grundlag af skatteperioder, som svarer til et kalenderår.

- 89 Selv om de rettigheder, som appellanten er garanteret ved forfatningens artikel 48, stk. 1, og artikel 1 i første tillægsprotokol til EMRK, ikke kan overholdes ved at anvende skattereglen med tilbagevirkende kraft, vil denne virkning i betragtning af den omstændighed, at alle hendes argumenter vedrørende den anfægtede skatteforanstaltningens uforholdsmæssighed i forvejen beror på EU-rettens fortolkning, formål og mål, kun kunne opnås ved hjælp af en præjudiciel afgørelse fra Domstolen, på grundlag af hvilken den nationale domstol forpligtes til at undlade at anvende artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004, som denne skattemæssige foranstaltning er støttet på.
- 90 På baggrund af ovenstående betragtninger stiller Ustavni sud (forfatningsdomstolen) det første præjudicielle spørgsmål, som Domstolen kan give et hensigtsmæssigt svar på med hensyn til kernen i de overtrædelser af forfatningens artikel 14 og artikel 48, stk. 1, sammenholdt med EU-retten, som appellantens gør gældende.

B) OMTVISTEDE SPØRGSMÅL VEDRØRENDE DEN EVENTUELLE ANVENDELSE AF FORORDNING NR. 883/2004

- 91 Da appellantens gør gældende, at hun mistede sin ret til skattefradrag for hendes forsørgelsesberettigede barn, som opholdt sig i en anden medlemsstat, er hendes sag principielt omfattet af det materielle anvendelsesområde for forordning nr. 883/2004.
- 92 Imidlertid omhandlede dommen af 16. juni 2022, Kommissionen mod Østrig (Indeksering af familieydelse) (C-328/20, EU:C:2022:468), skattefradrag for forsørgelsesberettigede børn af vandrende arbejdstagere, som arbejder i Østrig, men hvis børn har bopæl i andre medlemsstater. I den foreliggende sag drejer det sig om den omvendte situation, da det forsørgelsesberettigede barn har gjort brug af sin ret til at færdes frit og opholde sig i en anden medlemsstat, idet appellantens ikke er den person, som udøver sin ret til fri bevægelighed i henhold til artikel 21 eller 45 TEUF.
- 93 Desuden synes dom af 13. oktober 2022, DN (C-199/21, EU:C:2022:789, præmis 33-38), som vedrørte skattefradrag for et barn, der studerede i en anden medlemsstat, at give udtryk for den opfattelse, at det ikke er afgørende for anvendelsen af artikel 67 i forordning nr. 883/2004, om den borger, der påberåber sig dens anvendelse, tidligere har udøvet sin ret til fri bevægelighed, men kun, at der kan tilkendes en ret til familieydelse, hvis den ikke forelå tidligere, i henhold til reglerne i den medlemsstat, som er ansvarlig for at yde dem. I den foreliggende sag blev appellantens tilkendt denne ret for de tidligere skatteperioder, og den kan

stadig tilkendes for skatteåret 2014, hvis EU-retten kræver, at artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004 skal lades uanvendt.

- 94 Imidlertid synes tildelingen af familieydelse, som var genstand for den i punkt 93 i denne anmodning nævnte dom, også at have været afhængig af, at borgeren, som påberåbte sig anvendelsen af forordning nr. 883/2004, modtog pension fra to ansvarlige medlemsstater. I den foreliggende sag bliver støtten til studerendes mobilitet fra Erasmus+-programmet i henhold til Kommissionens regler – selv om den bliver brugt i den medlemsstat, hvor studieopholdet finder sted – kun udbetalt i den forsørgelsesberettigede studerendes medlemsstat, hvor også dennes forælder bor. Desuden opnår appellanten udelukkende sin egen skattepligtige indkomst i Kroatien.
- 95 Desuden konstaterer Ustavni sud (forfatningsdomstolen), at artikel 2 i forordning nr. 883/2004 i forbindelse med bestemmelsen om »personkredsen« hverken kræver en bopæl i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten eller forudgående udøvelse af retten til fri bevægelighed. I stedet fastsætter den blot, at denne forordning »finder anvendelse på personer, der er statsborgere i en medlemsstat, [...] og som er eller har været omfattet af lovgivningen i en eller flere medlemsstater, samt på disses familiemedlemmer [...]«. I forbindelse med definitionen af begrebet lønnet beskæftigelse opstiller denne forordnings artikel 1, litra a), heller ingen krav med hensyn til stedet for udøvelsen af den lønnede beskæftigelse, men fastsætter kun, at begrebet lønnet beskæftigelse betegner »en beskæftigelse eller dermed ligestillet aktivitet, der betragtes som sådan ved anvendelse af lovgivningen om social sikring i den medlemsstat, hvor den pågældende beskæftigelse eller dermed ligestillede aktivitet udøves«.
- 96 Appellanten er følgelig en person, som udøver en beskæftigelse i henhold til artikel 1, litra a), i forordning nr. 883/2004, som tidligere er blevet tilkendt en ret til skattefradraget for et forsørgelsesberettiget barn, der udgør en familieydelse som omhandlet i denne forordnings artikel 1, litra z), som er omfattet af lovgivningen i mindst en medlemsstat som omhandlet i artikel 2 i forordning nr. 883/2004, og som har en ret til skattefradrag for et familiemedlem, som hun er blevet nægtet, fordi der blev ydet støtte til et ophold i en anden medlemsstat som omhandlet i denne forordnings artikel 67.
- 97 Derfor er det muligt, at disse bestemmelser er formuleret tilstrækkeligt åbent til, at appellants faktiske omstændigheder er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 883/2004, og at dennes artikel 67 kan fortolkes således, at appellanten skal tilkendes en ret til skattefradraget også for hendes barn, som benyttede Erasmus+-programmets mobilitetsforanstaltninger og opholdt sig i en anden medlemsstat med henblik på uddannelse, på samme måde som hvis barnet ikke havde benyttet disse foranstaltninger.
- 98 Hvis en sådan fortolkning kan accepteres, ville hele prøvelsen af proportionaliteten (og den forskelsbehandlende virkning) af hindringen af Erasmus+-studerendes frie bevægelighed i henhold til artikel 18, 20 og 21 TEUF

som omhandlet ovenfor blive overflødig, idet denne fortolkning i forbindelse med betaling af familieydelse ville gøre det muligt, at »ingen bliver straffet alene af den grund, at den pågældende eller dennes familiemedlem har udøvet sin ret til fri bevægelighed«, som er garanteret ved TEUF. På denne måde ville anvendelsesområdet for forordning nr. 883/2004 stemme overens med anvendelsesområdet for TEUF og dennes mål.

- 99 Det bemærkes også, at forordningen om koordinering af de sociale sikringsordninger også finder anvendelse på studerende i deres egenskab af forsikrede i mindst en medlemsstat. Hvis det lægges til grund, at forordning nr. 883/2004 i overensstemmelse med forordningens artikel 2 kun omfatter borgere, som tidligere har udøvet deres ret til fri bevægelighed, som er garanteret ved TEUF, er appellants barn omfattet af den personkreds, der reguleres i denne bestemmelse, idet også appellanten som familiemedlem til en person, der har udøvet sit ret til fri bevægelighed, kan være omfattet.
- 100 I denne forbindelse blev det konstateret, at det blev fastslået allerede i dom af 16. juli 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, præmis 25-28), at familiemedlemmer til en person, der har udøvet sin ret til fri bevægelighed, i henhold til Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971, L 149, s. 2), forgængerer til forordning nr. 883/2004, kan påberåbe sig tilkendelse af familieydelse i bopælsstaten, selv om den pågældende aldrig selv har udøvet sin ret til fri bevægelighed og hele tiden har haft bopæl i den medlemsstat, den pågældende er statsborger i.
- 101 I den foreliggende sag er det imidlertid problematisk, at appellanten som sådant familiemedlem ikke kan gøre en – som det hedder i Hughes-dommen – »afledt ret« til familieydelse gældende, som afledes af den forsørgelsesberettigede studerendes ret til familieydelse, idet denne anses for den person, der har udøvet sin ret til fri bevægelighed. En sådan »afledt ret« kan kun tildeles på den måde, at der tages hensyn til den omstændighed, at Erasmus+-mobilitetsstøtten til den forsørgelsesberettigede studerende, som har udøvet sin ret til fri bevægelighed, var skattefri i henhold til artikel 10, nr. 20, i lov om indkomstskat 2004, hvorfor den også bør forblive skattemæssigt neutral for den pågældende forælder til denne studerende, således at appellanten med hensyn til fradraget for den forsørgelsesberettigede studerende bør være undtaget fra anvendelsen af artikel 36, stk. 1 og 4, i lov om indkomstskat 2004.
- 102 Imidlertid synes heller ikke hensigten med artikel 67 i forordning nr. 883/2004 at forlange, at bestemte rettigheder til familieydelse tilkendes borgeren som rettigheder, der er »afledt« af visse andre rettigheder, som er tilkendt den pågældende eller dennes familiemedlemmer i forbindelse med udøvelsen af retten til fri bevægelighed, men i stedet indeholder denne bestemmelse en »negativ« ret til, at den pågældendes erhvervede rettigheder bliver overholdt, som om hverken

den pågældende eller dennes familiemedlemmer havde udøvet den ved TEUF garanterede ret til fri bevægelighed.

- 103 I lyset af ovenstående betragtninger stilles det andet spørgsmål for det tilfælde, at Domstolen lægger til grund, at forordning (EF) nr. 883/2004 finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, hvilket Ustavni sud (forfatningsdomstolen) dog tvivler på.
- 104 Til brug for den præjudicielle afgørelse i forbindelse med denne anmodning vedlægges kopier af sagsakterne fra Upravni sud u Osijeku (forvaltningsdomstolen i Osijek), og Ustavni sud (forfatningsdomstolen).

ARBEJDSDOKUMENT