

Processo C-277/23**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

28 de abril de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Croácia)

Data da decisão de reenvio:

18 de abril de 2023

Recorrente do recurso constitucional:

E.P.

Outra parte no processo:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Objeto do processo principal

O recurso constitucional que a cidadã croata, E.P., entre outros, interpôs, contra a decisão da Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Autoridade Tributária do Ministério das Finanças da República da Croácia), em que essa entidade estabeleceu a obrigação de pagamento do imposto sobre o rendimento e do suplemento local ao mesmo para 2014, de uma forma que não lhe reconheceu o direito de dedução pessoal pelo seu filho, A.B., como familiar a cargo que, enquanto estudante, beneficiou do direito à livre circulação e residência noutro Estado-Membro para efeitos educativos, tendo recebido no ano académico de 2014/2015 da Universidade finlandesa Y um apoio à mobilidade de estudantes a partir de fundos não reembolsáveis do programa Erasmus+ para os seus estudos pós-graduados noutro Estado-Membro da União Europeia, ou seja, na República da Finlândia, num montante superior ao limite máximo admitido fixado nas disposições croatas para efeitos de exercício do direito de aumentar a dedução pessoal de base anual do imposto sobre o rendimento por familiar a cargo.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Pedido de interpretação do direito da União apresentado nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia no qual se pede a interpretação dos artigos 18.º, 20.º, 21.º e 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, bem como do artigo 67.º do Regulamento (CE) n.º 883/2004, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social (JO 2002, L 166, p. 1) (a seguir «Regulamento n.º 883/2004»).

Questões prejudiciais

1. Devem os artigos 18.º, 20.º, 21.º e 165.º, n.º 2, segundo travessão, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2016, C 202, p. 1) ser interpretados no sentido de que se opõem às disposições de um Estado-Membro por força das quais um progenitor perde o direito de aumentar o montante da dedução de base anual do imposto sobre o rendimento por filho a cargo, pelo facto de a esse filho, enquanto estudante a cargo que exerce o seu direito de livre circulação e permanência noutra Estado-Membro para efeitos educativos, beneficiando, em aplicação de atos de execução nacionais, das medidas adotadas nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 1288/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, que cria o Programa «Erasmus+» o programa da União para o ensino, a formação, a juventude e o desporto e que revoga as Decisões n.º 1719/2006/CE, n.º 1720/2006/CE e n.º 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50), para a mobilidade de estudantes de um Estado-Membro com um custo de vida médio igual ou inferior para um Estado-Membro com um custo de vida médio superior, determinados de acordo com os critérios da Comissão Europeia, na aceção do artigo 18.º, n.º 7, desse regulamento, ter sido pago um apoio à mobilidade de estudantes cujo montante excede o limite fixo estabelecido?

II. Deve o artigo 67.º do Regulamento (CE) n.º 883/2004, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social (JO 2002, L 166, p. 1) ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições de um Estado-Membro nos termos das quais um progenitor perde o direito de aumentar a dedução de base anual do imposto sobre o rendimento por um estudante a cargo que, durante um período de estudos noutra Estado-Membro, beneficiou de um apoio à mobilidade dos estudantes, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento (UE) n.º 1288/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, que cria o Programa «Erasmus+» o programa da União para o ensino, a formação, a juventude e o desporto e que revoga as Decisões n.º 1719/2006/CE, n.º 1720/2006/CE e n.º 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50)?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 6.º, alínea e), 18.º, 20.º, n.º 2, alínea a), 21.º, n.º 1, e 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE;

Artigos 6.º, n.º 1, alínea a), 18.º, n.º 7, 27.º, n.º 12, 35.º e 36.º, n.º 3, do Regulamento (UE) n.º 1288/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, que cria o Programa «Erasmus+» o programa da União para o ensino, a formação, a juventude e o desporto e que revoga as Decisões n.º 1719/2006/CE, n.º 1720/2006/CE e n.º 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50)

Artigos 2.º, ponto 2, 3.º, n.º 1, 7.º, n.º 1, alínea c), e 24.º da Diretiva 2004/38/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativa ao direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União e dos membros das suas famílias no território dos Estados-Membros, que altera o Regulamento (CEE) n.º 1612/68 e que revoga as Diretivas 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE e 93/96/CEE (JO 2004, L 158, p. 77)

Artigos 1.º, alíneas a) e z), 2.º, 7.º e 67.º do Regulamento n.º 883/2004

Disposições de direito nacional invocadas

Ustav Republike Hrvatske (Constituição da República da Croácia)

- 1 Nos termos do artigo 14.º da Ustav Republike Hrvatske (Constituição da República da Croácia) (*Narodne novine*, n.º 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14; a seguir «Constituição»), na República da Croácia, todas as pessoas gozam de direitos e liberdades, independentemente, entre outros, da origem social, posição social ou outras características. Todas as pessoas são iguais perante a lei.
- 2 O artigo 48.º da Constituição garante o direito de propriedade e o artigo 51.º dispõe que todos são obrigados a contribuir para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade económica e que o sistema fiscal se baseia nos princípios da igualdade e da equidade.
- 3 Nos termos do artigo 64.º da Constituição, os pais têm o dever de criar, manter e educar os seus filhos e têm o direito e a liberdade de decidir por si próprios sobre a educação dos seus filhos.
- 4 O artigo 141c.º da Constituição regulamenta determinadas questões relacionadas com o direito da União, tais como os princípios da equivalência, do primado e da aplicação direta desse direito, e o artigo 141d.º estabelece os direitos dos nacionais croatas enquanto cidadãos da União, consagrando, entre outros, o direito de livre circulação e residência no território de todos os Estados-Membros e as modalidades do exercício desses direitos.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento de 2004)

- 5 O título I, intitulado «Disposições fundamentais», da *Zakon o porezu na dohodak* (Lei relativa ao imposto sobre o rendimento) (*Narodne novine*, n.º 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 e 148/13; a seguir «ZPD/04»), na versão aplicável às circunstâncias de facto no processo principal, incluía o Capítulo IV, intitulado «Valor tributável», do qual constava o artigo 6.º, n.º 1 que dispunha que o valor tributável do imposto sobre o rendimento do residente é constituído pelo montante total dos rendimentos do trabalho por conta de outrem ou por conta própria nos termos do n.º 3 do presente artigo, dos bens e direitos patrimoniais, do capital, dos seguros e de outros rendimentos que o residente tenha obtido no país ou no estrangeiro (princípio do rendimento mundial) menos a dedução pessoal referida no artigo 36.º e/ou no artigo 54.º da presente lei.
- 6 O Capítulo VIII desse título, intitulado «Receitas não sujeitas ao imposto sobre o rendimento», continha o artigo 10.º, n.º 1, pontos 12, 13, 14, 18 e 20, que dispunha que o imposto sobre o rendimento não é devido, nomeadamente, em relação a bolsas de estudo para alunos e estudantes que frequentam o ensino formal em escolas secundárias, colégios, instituições de ensino superior e universidades, até um determinado montante; em relação a bolsas de estudo para estudantes que frequentam o ensino formal em colégios, instituições de ensino superior e universidades, estudos de doutoramento e estágios de pós-doutoramento para os quais estão previstos fundos no orçamento de Estado da Croácia; e em relação a bolsas de estudo pagas ou seja, atribuídas, a partir do orçamento da União, regulamentadas por acordos internacionais específicos, a estudantes que frequentam o ensino formal em instituições de ensino superior; em relação a bolsas de estudo desportivas que, ao abrigo de disposições específicas, são pagas a atletas para a sua formação desportiva, até um determinado montante; em relação a bolsas de estudo para estudantes selecionados em concursos públicos, a que todos os estudantes que frequentam o ensino superior podem concorrer em condições idênticas, a título da educação formal em instituições do ensino superior pagas, isto é, atribuídas, por fundações, fundações estabelecidas por um período de tempo limitado, instituições e outras entidades registadas na Croácia que se dedicam a fins pedagógicos e educativos ou científicos e de investigação, agindo em conformidade com disposições específicas, estabelecidas com a intenção de conceder bolsas de estudo, e em relação a rendimentos provenientes de prestações não reembolsáveis de fundos e programas da União recebidos através de organismos acreditados na Croácia em conformidade com as regras da União para a execução de ações de mobilidade no âmbito de programas e fundos da União para efeitos de ensino e formação profissional, em conformidade com o Regulamento Financeiro da Comissão, até um determinado montante.
- 7 O título IV ZPD-a/04, intitulado «Dedução pessoal ou parte não tributada do rendimento», continha o artigo 36.º, n.º 1, que dispunha, nomeadamente, que ao montante total do rendimento auferido por um residente em conformidade com o

artigo 5.º desta lei era abatida a dedução pessoal de base no montante de 2 200,00 HRK por cada mês do período de tributação relativamente ao qual o imposto é liquidado. O n.º 2, ponto 2, deste artigo dispunha, nomeadamente, que os residentes podiam aumentar a dedução pessoal referida no n.º 1 caso tivessem filhos a cargo, num montante de 0,5 da dedução pessoal de base para o primeiro filho e de 0,7 para o segundo. O n.º 3 deste artigo dispunha, nomeadamente, que, durante o período de tributação de referência, ao determinar o pagamento por conta do imposto sobre o rendimento proveniente do trabalho por conta de outrem nos termos do artigo 45.º desta lei, o residente beneficia das deduções pessoais definidas nos n.ºs 1 e 2 deste artigo. O n.º 4 deste artigo dispunha, nomeadamente, que os familiares próximos e os filhos a cargo são pessoas singulares cujas receitas tributáveis, receitas não tributáveis e outras receitas que não sejam consideradas rendimentos na aceção da referida lei não ultrapassem, anualmente, o montante de cinco vezes a dedução pessoal de base referida no n.º 1 deste artigo. O n.º 5 deste artigo dispunha que, por derrogação ao n.º 4, as receitas auferidas, nos termos de disposições específicas, a título da assistência social, do abono por filho a cargo, do subsídio de nascimento, ou seja, as prestações para o enxoval do recém-nascido, e das pensões de sobrevivência após a morte de um progenitor, não são tidas em conta para a determinação do direito à dedução pessoal pelos membros da sua família direta e pelos filhos a cargo. Por último, o n.º 7 deste artigo dispunha que são considerados filhos na aceção do n.º 2 desse artigo os filhos sustentados, nomeadamente, pelos pais, e os filhos após a conclusão do ensino formal, até à entrada no primeiro emprego, se estiverem inscritos no Hrvatski zavod za zapošljavanje (Centro de Emprego croata).

- 8 O título VII ZPD/04, intitulado «Medidas especiais de redução, isenção e incentivos», continha o capítulo 2, intitulado «Reduções para regiões abrangidas por ajudas [...]», e o artigo 54.º, n.º 1, constante desse capítulo dispunha, nomeadamente, que para os residentes com residência ou paradeiro no território das autarquias locais classificadas como regiões abrangidas pela ajuda em conformidade com disposições específicas relativas ao desenvolvimento regional da Croácia, em derrogação do artigo 36.º, n.º 1, dessa lei, a dedução pessoal de base é fixada em 2 700,00 HRK por mês para os sujeitos passivos com residência ou paradeiro no território das autarquias locais classificadas no grupo II. O n.º 2 deste artigo prevê, entre outros, que no que diz respeito aos residentes, a dedução pessoal para os familiares diretos que estejam a cargo e para os filhos são calculadas segundo a dedução pessoal de base estabelecida no artigo 54.º, n.º 1, pela aplicação do coeficiente estabelecido no artigo 36.º, n.º 2, ponto 2, se esses familiares diretos e filhos tiverem residência ou paradeiro num território abrangido pela ajuda estabelecido no artigo 54.º, n.º 1.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (Lei do Imposto sobre o Rendimento de 2016)

- 9 O artigo 14.º, intitulado «Determinação da dedução pessoal», da *Zakon o porezu na dohodak* (Lei do Imposto sobre o Rendimento) (*Narodne novine*, n.ºs 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 e 151/22; a seguir «ZPD/16») prevê, no n.º 1, que a base para a dedução pessoal é de 331,81 euros. O n.º 2 desse artigo estabelece que

as deduções pessoais de base e as partes da dedução pessoal relativas, nomeadamente, aos familiares diretos que estejam a cargo e aos filhos são calculadas aplicando determinados coeficientes e segundo a base referida no n.º 1 desse artigo. O n.º 4 deste artigo dispõe que um residente pode aumentar a dedução pessoal de base prevista no n.º 2 deste artigo de acordo com um coeficiente igual, designadamente, a 0,7 para os familiares diretos a cargo e para o primeiro filho a cargo, ou seja, um montante de 232,27 euros, e a 1,0 para o segundo filho a cargo, ou seja, um montante de 331,81 euros. O n.º 8 deste artigo dispõe que a dedução pessoal do sujeito passivo constitui uma dedução de base, acrescida das partes e montantes da dedução pessoal, a que o sujeito passivo tem direito segundo as condições fixadas na ZPD/16.

- 10 O artigo 17.º da ZPD/16, intitulado «Condições de concessão da dedução pessoal», prevê que são considerados familiares diretos e filhos a cargo as pessoas singulares cujas receitas tributáveis, receitas não tributáveis e outras receitas que, na aceção da ZPD/16, não sejam consideradas rendimentos, não ultrapassem, anualmente, seis vezes o montante da dedução pessoal de base referida no artigo 14.º, n.º 3, desta lei. O n.º 2, ponto 10, deste artigo dispõe que em derrogação do artigo 17.º, n.º 1, para determinar o direito a uma dedução pessoal por pessoas a cargo, não são tidas em conta as receitas recebidas ao abrigo de disposições específicas a título de assistência social, nomeadamente, bolsas de estudo, prémios de estudo para alunos e estudantes pagos pelo orçamento e fundos não reembolsáveis pagos pelo orçamento, fundos e programas da União Europeia e outros fundos e programas internacionais regulados por disposições distintas específicas e acordos internacionais, para efeitos de ensino e formação profissional.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (Lei relativa à luta contra a discriminação)

- 11 O artigo 1.º, intitulado «Objetivo da lei», da *Zakon o suzbijanju diskriminacije* (Lei relativa à luta contra a discriminação) (*Narodne novine*, n.ºs 85/08 e 112/12, a seguir «ZSD») dispõe que esta lei garante a proteção e a promoção da igualdade de oportunidades, cria condições para a se alcançar a igualdade de oportunidades e regula a proteção contra as discriminações com base, nomeadamente, na origem nacional ou social, na situação financeira, na educação, no estatuto social, no estado civil ou familiar ou na idade. Constitui uma discriminação colocar qualquer pessoa, bem como as pessoas que têm laços familiares ou outros com ela, numa situação menos favorável, em razão, nomeadamente, dos motivos anteriormente enumerados.
- 12 O artigo 2.º da ZSD, intitulado «Discriminação direta e indireta», prevê, em primeiro lugar, que a discriminação direta é um comportamento baseado num dos motivos enumerados no artigo 1.º, n.º 1, da ZSD que coloca, colocou ou pode colocar uma pessoa numa situação menos favorável em relação a outra pessoa numa situação comparável e, em segundo, que a discriminação indireta ocorre quando uma disposição, critério ou prática aparentemente neutra coloca ou pode colocar pessoas numa situação menos favorável por um dos motivos enumerados

no artigo 1.º, n.º 1, da ZSD, em relação a pessoas que se encontrem numa situação comparável, a menos que essa disposição, critério ou prática se justifique objetivamente por um objetivo legítimo e que os meios para o alcançar sejam adequados e necessários.

- 13 O artigo 8.º da ZSD, intitulado «Âmbito de aplicação», dispõe que esta lei se aplica aos procedimentos de todos os organismos estatais, organismos das autarquias locais e distritais (regionais), pessoas coletivas que exercem poderes públicos, bem como ao procedimento de todas as pessoas singulares e coletivas, especialmente nos domínios da educação, da ciência e do desporto.
- 14 O artigo 9.º da ZSD, intitulado «Derrogação das regras de residência e exceções à proibição de discriminação», dispõe que é proibida toda e qualquer forma de discriminação e não constitui, a título excepcional, discriminação colocar numa situação menos favorável, nomeadamente, quando se trate de medidas de política social a favor de pessoas ou agregados familiares que se encontrem numa situação económica ou social mais difícil, desde que essas medidas não impliquem discriminação direta ou indireta em razão do género, orientação sexual, raça, cor da pele, etnia, credo e deficiência.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 15 A recorrente é uma cidadã da Croácia onde está sujeita ao imposto sobre o rendimento e ao suplemento local ao imposto sobre o rendimento. É residente numa área da Croácia abrangida por apoios, classificada no grupo II, nos termos da Decisão relativa à classificação das autarquias locais e distritais (regional) em função do seu nível de desenvolvimento (*Narodne novine*, n.º 158/13), tendo, por conseguinte, direito aos respetivos benefícios fiscais previstos no título VII, do Capítulo II, da ZPD/04. A recorrente é casada, mãe de dois filhos a cargo e os seus rendimentos são provenientes principalmente da atividade profissional por conta de outrem que desenvolve. Nos períodos de tributação anteriores beneficiou, até 2014, do direito de aumentar a dedução de base relativamente a um filho que tinha a cargo que, na altura em apreço, frequentava um curso pós-graduado na Universidade de Y.
- 16 Em 8 de dezembro de 2014, foi celebrado com a Universidade de Y um acordo relativo a um período de estudos no âmbito do Erasmus+ para o ano académico de 2014/15 (a seguir «Acordo Erasmus+»). Decorre do seu artigo 3.5.º, que o apoio à mobilidade de um filho a cargo a título da mobilidade de estudantes, concedido para uma estadia de cinco meses com vista à realização de estudos pós-graduados noutro Estado-Membro da União Europeia, mais concretamente na República da Finlândia, era de 2 300,00 euros, ou seja, 460,00 euros por cada 30 dias ou por «um mês de mobilidade na Finlândia». Antes da partida para estudar na Finlândia no final de 2014, a Universidade de Y pagou ao filho a cargo um adiantamento a este apoio de 1 840,00 euros a partir de fundos do programa Erasmus+, montante

que, utilizando a taxa de conversão pertinente, sem dúvida ultrapassa o limite legal de 11 000,00 HRK.

- 17 Depois de a recorrente ter apresentado a sua declaração de rendimentos para 2014, estabeleceu-se que devia pagar a diferença do imposto sobre o rendimento e do suplemento local ao imposto sobre o rendimento – e não, como esperava, que lhe fosse reembolsado o imposto sobre o rendimento e o suplemento local ao imposto sobre o rendimento pagos em excesso – com o único fundamento de que, para o período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2014, nos termos do artigo 36.º, n.ºs 4 e 5, da ZPD/04, não tinha direito a uma dedução pessoal por um familiar a cargo – o filho A.B. – por ter recebido, em 2014, receitas superiores a 11 000,00 HRK.
- 18 Em especial, resulta da Decisão fiscal da Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Autoridade Tributária do Ministério das Finanças da República da Croácia) de 27 de julho de 2015 (a seguir «decisão fiscal controvertida») que, em 2014, a recorrente auferiu rendimentos provenientes de salários por uma atividade profissional realizada por conta de outrem no valor de 218 409,00 HRK e outros rendimentos no valor de 3 674,59 HRK, ou seja, um rendimento anual tributável total de 223 083,78 HRK, o qual foi reduzido em razão de lhe ter sido conferido o direito a uma dedução anual no montante de 48 600,00 HRK, pelo que a valor tributável foi fixado em 174 483,78 HRK. Mediante a aplicação de taxas progressivas do imposto sobre o rendimento de 12 %, 25 % e 40 %, com o suplemento local ao imposto sobre o rendimento calculado à taxa de 5 %, a dívida total apurada para o imposto sobre o rendimento perfazia 50 521,51 HRK e o suplemento local ao imposto sobre o rendimento um total de 2 525,08 HRK. Uma vez que, ainda antes da adoção da decisão fiscal controvertida, já tinha sido retido um adiantamento ao imposto sobre o rendimento e ao suplemento local do imposto sobre o rendimento no montante total de 48 487,25 HRK, aquando do pagamento dos salários tributáveis de 2014, a decisão em causa obrigava a recorrente a pagar a diferença de 4 560,34 HRK. Embora a recorrente afirme ter dois filhos, ou seja, dois familiares a cargo, não é possível determinar, com base na decisão fiscal controvertida, como é que a Porezna uprava (Autoridade Tributária) calculou a dedução anual de base num total de 48 600,00 HRK.
- 19 A recorrente interpôs recurso da decisão fiscal no Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (Direção autónoma de recurso administrativo do Ministério das Finanças da República da Croácia) que, por Decisão de 17 de julho de 2019 (a seguir «decisão controvertida de segunda instância»), negou provimento ao recurso por falta de fundamento.
- 20 Em seguida, a recorrente interpôs recurso contencioso administrativo da decisão controvertida de segunda instância no Upravni sud u Osijeku (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Osijek) o qual, por Decisão de 30 de

janeiro de 2020 (a seguir «decisão de primeira instância»), negou provimento ao recurso por falta de fundamento.

- 21 Em seguida, a recorrente interpôs recurso da decisão de primeira instância no Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Tribunal Administrativo de Recurso da República da Croácia), que lhe negou provimento por Decisão de 20 de janeiro de 2021 (a seguir «decisão do Tribunal Administrativo de Recurso»).
- 22 A recorrente interpôs recurso constitucional da decisão do Tribunal Administrativo de Recurso no Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional da República da Croácia) o qual submeteu o presente pedido de decisão prejudicial.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 23 No recurso contencioso administrativo em segunda instância, a recorrente invocou um fundamento relativo à violação do princípio da não discriminação consagrado no direito da União, na Convenção para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e na ZSD, com base no estatuto do filho enquanto beneficiário da medida de mobilidade de estudantes do programa Erasmus+.
- 24 Alegou, essencialmente, que a interpretação segundo a qual perde o direito de aumentar a dedução de base relativamente a um filho a cargo não é razoável, uma vez que o apoio à mobilidade de estudantes do programa Erasmus+, enquanto fundos específicos e não reembolsáveis de um programa da União, deve ser classificado a título de assistência social paga com base em disposições específicas na aceção do artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04 e, por conseguinte, em conformidade com essa disposição, não deve ser tido em conta na determinação do direito à dedução fiscal. Explicou que o montante destas medidas é determinado segundo os critérios da Comissão, pelo que os custos de mobilidade dos estudantes são apenas parcialmente subsidiados em função do nível de desenvolvimento económico e social do Estado-Membro de acolhimento. Afirmou que este apoio não constituía nem receitas tributáveis auferidas pelo filho nem um rendimento que dispensasse a recorrente da sua obrigação de contribuir para o seu sustento ou que a dispensasse significativamente dessa obrigação, uma vez que só pelo alojamento na Finlândia pagava 390,00 euros por mês, pelo que só restavam 70,00 euros do montante do apoio à mobilidade de estudantes no final do mês para o filho e, como é sabido, as despesas de alimentação, transporte e restante custo de vida na Finlândia são bastante superiores às que teria de suportar se o seu filho estudasse na Croácia. Por esse motivo, a recorrente declarou que pelo simples facto de ter beneficiado de medidas de apoio à mobilidade dos estudantes na União foi colocada numa posição menos favorável e, em especial, que está numa posição menos favorável em relação aos residentes fiscais na Croácia cujos filhos receberam apoios para estudar noutros Estados-Membros da União, como, por exemplo, na Bulgária ou na Hungria, no âmbito do programa Erasmus+, para os quais o respetivo apoio à mobilidade dos estudantes perfazia 360,00 euros por

mês, ou seja, o adiantamento pago correspondente a 80 % do apoio era inferior aos referidos 11 000,00 HRK, pelo que os pais destes estudantes, ao contrário da recorrente, não perderam o direito de aumentar a dedução de base por filho a cargo.

- 25 No que respeita ao carácter desproporcionado do encargo material que suporta devido a tal medida fiscal, a recorrente explicou que o tratamento do ponto de vista fiscal descrito para o apoio à mobilidade dos estudantes fez com que, para além da diferença de imposto de 4 560,34 HRK que tem de pagar, perdesse também o direito ao reembolso do imposto pago em excesso que tinha recebido anteriormente no montante de 4 500,00 HRK como residente numa zona abrangida pelo apoio na Croácia, classificada no grupo II, pelo que o prejuízo total que sofreu devido à medida fiscal contestada é superior a 9 000,00 HRK, para além das restantes despesas que suportou com os estudos do seu filho na Finlândia.
- 26 No âmbito do procedimento contencioso administrativo de segunda instância, o Ministarstvo financija (Ministério das Finanças) indicou que não estava em causa colocar os pais das pessoas que recebem uma «bolsa» numa situação desfavorável, uma vez que o pagamento dos fundos no âmbito do programa Erasmus+ não figura entre as receitas que não são tidas em conta para determinar o estatuto do familiar a cargo em conformidade com o artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04.
- 27 No processo judicial administrativo, a recorrente indicou ainda que, em 2018, o legislador tinha alterado o artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04 em apreço, precisando no artigo 17.º, n.º 2, da ZPD/16 que, para determinar o direito ao aumento da dedução de base em relação a familiares a cargo, não são tidas em conta as bolsas e montantes não reembolsáveis pagos a partir do orçamento, os fundos e os programas da União Europeia para fins educativos. Referiu-se também ao considerando 40 do Regulamento n.º 1288/2013, que contém uma recomendação relativa à isenção fiscal dos fundos não reembolsáveis e do apoio financeiro pagos ao abrigo do programa Erasmus+ e dos «custos sociais». Sublinhou igualmente a violação da obrigação prevista no artigo 141c.º da Ustav (Constituição).
- 28 O Ministarstvo financija (Ministério das Finanças) sublinhou, no processo judicial administrativo, que considerava o recurso sem fundamento pelos motivos enunciados na decisão de segunda instância controvertida.
- 29 O Upravni sud u Osijeku (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Osijek), na sua decisão adotada em primeira instância, negou provimento ao recurso porque classificou o apoio à mobilidade de estudantes do programa Erasmus+ como uma «bolsa» e declarou que as bolsas não constam do artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04 como receitas que não são tidas em conta ao determinar o direito de aumentar a dedução de base para filhos a cargo. No que diz respeito à alegação de discriminação declarou, após ter examinado os artigos 2.º e 9.º da ZSD, que o limite referido no artigo 36.º, n.º 4, da ZPD/04 (no montante de 11 000,00 HRK) constitui uma medida de política social que não é

discriminatória porque prossegue um objetivo legítimo e os meios para realizar esse objetivo são adequados e necessários. No que diz respeito às declarações sobre as posteriores alterações da lei quanto ao tratamento fiscal dos pais de pessoas que recebem este apoio, o órgão jurisdicional declarou que esta disposição não estava em vigor no momento da adoção da decisão fiscal controvertida e, no que diz respeito ao considerando 40 do Regulamento n.º 1288/2013, declarou que este não tinha força jurídica vinculativa.

- 30 No seu recurso da decisão de primeira instância, a recorrente formulou os fundamentos já invocados em fases anteriores do processo, sublinhando, especialmente, que nessa decisão não foi feita uma análise da discriminação com base nas circunstâncias do caso concreto e não foi demonstrado o objetivo legítimo da medida fiscal.
- 31 O Visoki upravni sud (Tribunal Administrativo de Recurso) negou provimento ao recurso, repetindo essencialmente as declarações da decisão de primeira instância relativas à interpretação do artigo 36.º, n.ºs 4 e 5, da ZPD/04, e, além disso, no que diz respeito à alegação de violação da proibição de discriminação, referiu que a recorrente não invocou, no decurso do processo judicial administrativo, um fundamento específico de discriminação previsto na ZSD, que – no que diz respeito à aplicabilidade direta do direito da União – o considerando 40 do Regulamento n.º 1288/2013 não impõe quaisquer obrigações ao legislador no que diz respeito ao tratamento fiscal do apoio à mobilidade de estudantes do programa Erasmus+ e, por último, que, no caso da recorrente não é aplicável a diretiva da União que rege os direitos dos estudantes que residem na União para efeitos dos seus estudos e que são provenientes de países terceiros.
- 32 A recorrente interpôs recurso constitucional da decisão de segunda instância no Ustavni sud (Tribunal Constitucional), no qual sustenta que os atos individuais contestados violam o seu direito a um processo equitativo consagrado no artigo 29.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) e no artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, e o direito ao respeito pela propriedade garantido pelo artigo 48.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) e pelo artigo 1.º do Protocolo n.º 1 da CEDH, à luz da garantia constitucional da igualdade perante a lei (proibição da discriminação), contida no artigo 14.º da Ustav (Constituição) e no artigo 14.º da CEDH, e da garantia constitucional da legalidade dos atos individuais dos órgãos administrativos do Estado, contida no artigo 19.º, n.º 1, da Ustav (Constituição).
- 33 Além disso, a recorrente alega a aplicação incorreta e/ou irrazoável do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04, segundo o qual perde o direito a aumentar a dedução de base para um filho a cargo, por lhe ter sido pago um apoio à mobilidade de estudantes do programa Erasmus+ que ultrapassa determinado limite. A recorrente sustenta que, no seu caso, os órgãos jurisdicionais devem aplicar o artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04, em relação ao qual os órgãos jurisdicionais expuseram as razões pelas quais consideram que não é aplicável ao seu caso, depois de ter constatado que as «bolsas» não pertencem às categorias de prestações referidas no

artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04, que não devem ser tidos em conta para o cálculo do limite referido no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

34 Na falta de jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça (na aceção dos critérios CILFIT) sobre a alegada violação da proibição de discriminação ou a natureza das medidas fiscais relacionadas com a mobilidade dos estudantes que beneficiam das vantagens do programa Erasmus+ em toda a União, o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) não está em condições de determinar se o direito da União e concretamente que disposições deste são aplicáveis à recorrente. Foi por isso que o Ustavni sud (Tribunal Constitucional), que na sua jurisprudência declarou a violação do artigo 141c.º da Ustav (Constituição) quando os órgãos jurisdicionais não aplicavam o direito da União ao decidir sobre os direitos constitucionais e legais de um recorrente, sem uma decisão prejudicial do Tribunal de Justiça não pode decidir quanto à violação do artigo 141c.º da Ustav (Constituição), nem decidir quanto às violações suscitadas do artigo 48.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) e do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 da CEDH [apreciados independentemente ou em conjugação com o artigo 14.º da Ustav (Constituição) e o artigo 14.º da CEDH].

A) QUESTÕES LITIGIOSAS RELATIVAS À APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 18.º, 20.º e 21.º TFUE

1. Os artigos 18.º, 20.º e 21.º TFUE e o direito derivado com eles relacionado, são aplicáveis ao caso da recorrente?

35 No caso em apreço, o filho da recorrente beneficiava incontestavelmente de direitos subjetivos que lhe eram conferidos diretamente pelo direito da União, a saber:

- o direito, ao abrigo das medidas nacionais de execução do Regulamento (UE) n.º 1288/2013, de beneficiar da mobilidade de estudantes indo estudar para a Finlândia e de receber o apoio no âmbito do programa Erasmus+ no montante estabelecido no Acordo Erasmus+, segundo os critérios da Agência Nacional previamente estabelecidos pela Comissão em aplicação do artigo 18.º, n.º 7, do referido regulamento;
- mas também o direito do cidadão da União de circular e permanecer livremente noutro Estado-Membro para efeitos educativos, em conformidade com os artigos 20.º, n.º 2, alínea a), e 21.º, n.º 1, TFUE e o artigo 7.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2004/38.

36 Nos processos C-523/11, C-585/11, C-275/12 e C-359/13, o Tribunal de Justiça aceitou que no que respeita aos obstáculos impostos pelo direito nacional ao acesso à educação noutro Estado-Membro alunos e estudantes podem invocar também os artigos 20.º e 21.º TFUE contra o Estado de que são nacionais, no qual

têm o seu domicílio ou a sua residência habitual. Adicionalmente, no processo C-75/11 que dizia respeito ao acesso dos estudantes à cobertura dos custos dos transportes na Áustria, ao exercer os direitos consagrados no artigo 21.º TFUE os estudantes podem invocar o princípio da proibição da discriminação contido no artigo 18.º TFUE (v. Acórdão de 4 de outubro de 2012, Comissão/Áustria, C-75/11, EU:C:2012:605, n.ºs 36 a 41).

- 37 Por outro lado, a recorrente, que alega que os órgãos jurisdicionais violaram a obrigação constitucional decorrente do artigo 141c.º da Ustav (Constituição) de aplicar diretamente o direito da União e de proteger os direitos subjetivos daí decorrentes, não beneficiou pessoalmente dos referidos direitos fundamentais dos estudantes, e a medida fiscal em causa que a obriga a pagar o montante da dívida fiscal também não foi adotada «em execução» das disposições do direito da União, como o Regulamento n.º 1288/2013. Também não está abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2004/38, em conformidade com os seus artigos 2.º, n.º 2, e 3.º, n.º 1, uma vez que não é um familiar que acompanhou o estudante durante os seus estudos noutro Estado-Membro (Acórdão de 5 de maio de 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, n.ºs 30 a 43).
- 38 No entanto, a recorrente não se opõe de todo a isso. Sustenta que «foi vítima de uma penalização» pelo facto de o seu filho ter exercido o direito à mobilidade dos estudantes que lhe é concedido ao abrigo do Acordo Erasmus+ que dá execução ao Regulamento n.º 1288/2013, ou seja, o direito fundamental de circular e residir noutro Estado-Membro para efeitos educativos ao abrigo dos artigos 20.º, n.º 2, alínea a), e 21.º, n.º 1, TFUE e do artigo 7.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2004/38. Considera, portanto, que na aceção do artigo 18.º TFUE foi objeto de discriminação em razão do estatuto invocado que o direito da União concedeu ao seu filho.
- 39 Por conseguinte, a questão de saber se a recorrente pode invocar diretamente as referidas disposições do direito da União é controversa e as circunstâncias do caso em apreço podem indicar a existência de uma situação puramente interna não abrangida pelo âmbito de aplicação do TFUE.
- 40 No entanto, afigura-se que, numa situação como a presente, esta última interpretação poderia conduzir a um resultado manifestamente irrazoável, uma vez que é suscetível de excluir (contornar) a competência do Tribunal de Justiça relativamente a um certo número de medidas nacionais que podem constituir obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE ou dificultar a aplicação das regras da União pelo simples facto de que o obstáculo em causa é regulado pelo direito nacional, de tal modo que, formalmente, não diz diretamente respeito ao indivíduo, que pode invocar o efeito direto das disposições do direito primário e derivado da União, mas a um membro da sua família, a cuja situação jurídica são atribuídos os efeitos de facto e de direito do exercício dos direitos subjetivos garantidos pelo direito da União (Conclusões de 27 de janeiro de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, n.º 15).

- 41 O que precede é visível precisamente no caso da recorrente, uma vez que, se uma medida fiscal concreta obrigasse um filho seu a cargo a pagar o imposto sobre o apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ ou se tivesse perdido o seu direito à dedução fiscal devido à obtenção desse apoio, esse estudante poderia invocar o efeito direto dos artigos 20.º, n.º 2, alínea a), e 21.º, n.º 1, TFUE no âmbito dos processos fiscais e administrativos. No entanto, se essa medida não afetasse diretamente o estudante, mas sim o seu progenitor, que é obrigado a sustentá-lo e a suportar o custo dos seus estudos noutra Estado-Membro, esse progenitor não poderia invocar o efeito direto das referidas disposições, uma vez que os direitos e liberdades garantidos por esses artigos não lhe dizem pessoalmente respeito (não os exerceu pessoalmente nem lhe foram concedidos pessoalmente pelo direito da União).
- 42 Em seguida, uma vez que, no caso em apreço, o estudante não é parte no processo fiscal (não é obrigado a pagar o montante da dívida fiscal), não tem legitimidade processual para intentar uma ação no órgão jurisdicional administrativo que poderia então, em aplicação do mecanismo previsto no artigo 267.º TFUE, pedir ao Tribunal de Justiça que lhe desse uma resposta útil à questão de saber se a disposição fiscal em causa constitui um obstáculo ao direito à livre circulação contrário aos artigos 20.º e 21.º TFUE.
- 43 O tratamento fiscal da recorrente é indissociável do tratamento fiscal do seu filho a cargo e do apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+. O artigo 10.º, ponto 20, da ZPD/04 dispunha que os fundos não reembolsáveis dos programas da União para a promoção da mobilidade constituíam receitas não tributáveis do estudante e que o seu pagamento não implicava a sujeição ao imposto do estudante. No entanto, uma vez que estas receitas não tributáveis do estudante não estão abrangidas pela isenção fiscal expressa prevista no artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04 são, por força do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04, tidas em consideração para a determinação do direito de um progenitor de aumentar a dedução de base pelo estudante a cargo e levam à perda desse direito se ultrapassarem um determinado limite fixo (no caso em apreço, 11 000,00 HRK).
- 44 O direito à ajuda financeira à mobilidade dos estudantes adquirido através da medida de execução do programa Erasmus+ não é autónomo em relação ao direito de mobilidade do estudante e ao exercício do direito fundamental à livre circulação de pessoas para efeitos educativos, uma vez que os artigos 3.11.º e 9.º do Acordo Erasmus+ e os documentos da universidade anexados preveem uma obrigação de reembolso do auxílio se o estudante renunciar à sua mobilidade (v., neste sentido, Conclusões de 26 de janeiro de 2016, Comissão/Reino dos Países Baixos, C-233/14, EU:C:2016:50, n.º 14).
- 45 Por conseguinte, a disposição nacional em que se baseia a medida fiscal controvertida já estabelece uma ligação direta com a origem das medidas não reembolsáveis dos programas da União e com os objetivos do TFUE, tais como a mobilidade dos estudantes (artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão), e o pagamento da ajuda à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ tinha por objetivo

criar uma situação transfronteiriça que consistia na saída de um estudante para prosseguir os seus estudos noutro Estado-Membro da União, pelo que essa ajuda é real e juridicamente indissociável do seu direito à livre circulação para efeitos educativos dos cidadãos da União e, logo, não deve ser objeto de restrições às liberdades fundamentais (Conclusões de 27 de janeiro de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, n.ºs 18 e 20).

- 46 A conclusão de que a recorrente pode invocar os artigos 20.º e 21.º do TFUE é igualmente apoiada pela alegação por ela invocada com base no artigo 18.º TFUE. Tendo em conta que, no âmbito dos direitos garantidos pelos artigos 20.º e 21.º do TFUE e pela Diretiva 2004/38, o Tribunal de Justiça já concedeu aos estudantes o direito de invocar a discriminação no exercício desses direitos nos termos do artigo 18.º TFUE (Acórdão de 4 de outubro de 2012, Comissão/Áustria, C-75/11, EU:C:2012:605), orientando-se pelo conceito da discriminação por associação («*discrimination by association*») adotado na jurisprudência do Tribunal de Justiça [Conclusões de 12 de março de 2015; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 16 de julho de 2015, ČEZ Razpredelenie Bylgarija, C-83/14, EU:C:2015:480], afigura-se que a recorrente poderia invocar diretamente o artigo 18.º TFUE, que é aplicável sempre que o processo se enquadra *ratione materiae* no âmbito do TFUE, alegando que uma medida fiscal a colocou numa situação menos favorável devido ao estatuto especial do seu filho ao abrigo do direito da União, ou seja, devido ao exercício de direitos que lhe são conferidos diretamente por atos nacionais que aplicam o Regulamento n.º 1288/2013 e os seus artigos 20.º, n.º 2, alínea a), e 21.º, n.º 1, TFUE, e o artigo 7.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2004/38.
- 47 No entanto, desde o processo C-75/11, o Tribunal de Justiça alterou ligeiramente esta abordagem no Acórdão de 2 de junho de 2016, Comissão/Reino dos Países Baixos (C-233/14, EU:C:2016:396, n.ºs 88 a 94), que dizia respeito à questão um pouco semelhante do direito dos estudantes «móveis» à cobertura das despesas de transporte, tendo constatado que esses custos eram «bolsas de estudo» na aceção lata, relativamente às quais a aplicação do princípio da igualdade de tratamento estava excluída por força do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2004/38.
- 48 No entanto, uma vez que o objetivo do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2004/38 era isentar os Estados-Membros da obrigação de conceder aos estudantes estrangeiros o direito à assistência social e às bolsas em condições idênticas às dos seus cidadãos, para além da condição estabelecida no artigo 7.º, n.º 1, alínea c), dessa diretiva, que exige que o estudante disponha de recursos suficientes para não se tornar um encargo para o sistema de assistência social do Estado-Membro de acolhimento durante a sua estadia, afigura-se que o artigo 24.º, n.º 2, da diretiva diz respeito ao apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ pago pelo orçamento da União, cujo objetivo era precisamente suprimir as restrições à mobilidade dos estudantes referidas na diretiva, pagando ao estudante do programa Erasmus+ um determinado montante antes do início da sua estadia noutro Estado-Membro e aliviando indiretamente o encargo para o sistema de assistência social desse Estado.

- 49 Por conseguinte, o Regulamento n.º 1288/2013 nem sequer aplica o conceito de «bolsa de estudo». O artigo 27.º, n.º 12 refere os fundos «com vista a disponibilizar apoio às subvenções concedidas». Os Estados-Membros dispõem de habilitações muito restritas para o apoio no âmbito do programa Erasmus+, uma vez que este é pago a partir de fundos transferidos pela Comissão para serem geridos pela agência nacional, que, ao gerir esses fundos, está vinculada às regras em vigor da Comissão relativas ao montante do apoio mensal ou à obrigação de o reembolsar. Esta última questão não é, portanto, regulada pelo direito nacional, mas diretamente pelo regulamento e pelos princípios da Comissão que vinculam a agência nacional.
- 50 Por conseguinte, afigura-se que os artigos 20.º e 21.º TFUE, isoladamente ou em conjugação com o artigo 18.º TFUE, poderiam aplicar-se no caso da recorrente.
2. *Há um entrave ao direito de livre circulação (mobilidade dos estudantes) na aceção dos artigos 20.º e 21.º TFUE?*
- 51 O Tribunal de Justiça declarou que embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito da União. Esta competência não lhes permite adotar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo TFUE, incluindo medidas fiscais que dissuadem os particulares de exercer as liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE (Acórdãos de 24 de outubro de 2019, État belge, C-35/19, EU:C:2019:894, n.ºs 31 e 34 e de 1 de dezembro de 2011, Comissão/Hungria, C-253/09, EU:C:2011:795, n.º 42). Tais medidas podem constituir entraves ao direito de livre circulação mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade das pessoas (Acórdão de 9 de novembro de 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, n.º 15).
- 52 O Tribunal de Justiça já declarou que as disposições fiscais nacionais que negam a um cidadão da União o direito à dedução do imposto pelo facto de ter exercido o seu direito à livre circulação constitui uma restrição do direito à livre circulação nos termos do artigo 21.º TFUE (Acórdão de 26 de maio de 2016, Kohll e Kohll-Schlessler, C-300/15, EU:C:2016:361, n.º 44).
- 53 No contexto da mobilidade de estudantes ficou estabelecido que quando um Estado-Membro preveja um sistema de subsídios à formação que permite aos estudantes beneficiarem desses subsídios quando prossigam estudos noutro Estado-Membro, deve assegurar-se de que as modalidades de concessão desses subsídios não criam entraves injustificados ao direito de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros previsto no artigo 21.º TFUE (Acórdãos de 18 de julho de 2013, Prinz e Seeberger, C-523/11 e C-585/11, EU:C:2013:524, n.º 30 e de 24 de outubro de 2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, n.º 25) e não pode, com as disposições que causam inconvenientes de natureza pessoal e os custos suplementares relacionados com a saída do seu país de origem, dissuadir os cidadãos de o abandonarem para efetuarem estudos noutro Estado-Membro (Acórdão de 23 de outubro de 2007,

Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, EU:C:2007:626, n.º 30). Esta constatação baseia-se no facto de que a mobilidade na educação e na formação é um elemento integrante da liberdade de circulação das pessoas e um dos principais objetivos da ação da União com base no artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE (Acórdão de 14 de junho de 2012, Comissão/Países Baixos, C-542/09, EU:C:2012:346, n.º 71).

54 Nesse caso, o filho da recorrente não foi desencorajado de tirar partido das medidas de mobilidade de estudantes do programa Erasmus+ e dos direitos consagrados nos artigos 20.º e 21.º do TFUE, evidentemente porque nem para a recorrente, que o sustentava nos termos do artigo 64.º do Ustav (Constituição) e do artigo 290.º, n.º 1, do Obiteljski zakon (Lei sobre o direito da família) aplicável, nem para o próprio estudante, o tratamento fiscal contestado era possível de prever antes de viajar para a Finlândia para estudar.

55 No entanto, afigura-se que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta circunstância pode não ser pertinente para demonstrar a existência de um entrave ao direito à livre circulação e permanência noutro Estado-Membro, em conformidade com os artigos 20.º e 21.º TFUE. Isto porque no seu Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, n.ºs 26 e 32) o Tribunal de Justiça declarou que «não é relevante o facto de já ter decorrido um período de tempo considerável desde o momento em que a recorrente [...] exerceu o seu direito de livre circulação». Nesse processo, também decorreu um lapso de tempo entre o exercício do direito à livre circulação e o entrave a esse direito com base no simples facto de o exercer.

3. Há um tratamento desigual (menos favorável) em situações comparáveis – possíveis formas de aplicação do princípio da igualdade (proibição de discriminação) no caso em apreço?

56 Quanto à condição de o sujeito passivo se encontrar numa situação menos favorável devido ao exercício dos direitos garantidos pelos artigos 20.º e 21.º TFUE, surgem dificuldades em encontrar um grupo comparável (ponto de referência) ao qual a situação da recorrente poderia ser comparada.

57 Em primeiro lugar, a recorrente alega que foi objeto de discriminação em relação aos «outros trabalhadores por conta de outrem» e, em seguida, que foi objeto de discriminação em relação aos sujeitos passivos na Croácia cujos filhos a cargo estudavam, no âmbito do programa Erasmus+, no chamado grupo 3 de países com um custo de vida médio inferior, definidos pela Comissão, uma vez que, nesse caso, não perderia o direito à dedução controvertida pelo facto de o adiantamento do apoio à mobilidade dos estudantes não ultrapassar o limite previsto no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04.

58 Afigura-se que os Estados-Membros poderiam, através de tais disposições fiscais, promover a mobilidade dos estudantes apenas para países que participam no programa Erasmus+ com um custo de vida médio inferior, ou seja, onde o

tratamento fiscal (custo total dos estudos) seria mais favorável. No caso dos estudantes cujas despesas de educação são suportadas pelos pais, tal medida fiscal poderia não só limitar o direito dos estudantes de abandonarem o seu país de residência para efeitos de ensino, mas também limitar a mobilidade dos estudantes no interior da União a apenas alguns Estados-Membros. Tal pode ser contrário à recomendação relativa à neutralidade dos recursos do programa Erasmus+ no que respeita aos diferentes sistemas de educação dos Estados-Membros, tal como referido no artigo 18.º, n.º 7, do Regulamento n.º 1288/2013.

- 59 Ora, não se afigura que a recorrente esteja numa situação comparável à dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento na Croácia, cujos filhos estudaram em países que participam no programa Erasmus+ com um custo de vida médio inferior ou, pelo menos, não da forma referida na alegação.
- 60 Isto porque admitir a tese segundo a qual, para apreciar a violação do princípio da não discriminação, a recorrente devia ser comparada com os residentes fiscais cujos filhos estudavam em países que participam no programa Erasmus+ com um custo de vida médio inferior, o elemento essencial do tratamento menos favorável da recorrente, que continua a alegar expressamente, seria ignorado, a saber, o facto de o seu filho ter estudado na Finlândia, onde o custo de vida é mais elevado do que na Croácia, onde a recorrente auferia rendimentos para sustentar o seu filho. Em segundo lugar, a alegação de exclusão do limite previsto no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 não seria correta se as circunstâncias acessórias do processo diferissem ainda que minimamente (por exemplo, se os adiantamentos e restante apoio, ainda que em prestações, fossem pagos num único exercício fiscal). Por conseguinte, esse ponto de referência só diria respeito a aspetos acessórios do processo não relacionados com a substância das alegações apresentadas e não abrangeria elementos objetivos e facilmente identificáveis (Parecer consultivo do TEDH, n.ºs 68 e 69; Conclusões de 26 de janeiro de 2016, Comissão/Países Baixos, C-233/14, EU:C:2016:50, n.º 105).
- 61 Em seguida, deve ser aceite a conclusão dos órgãos jurisdicionais segundo a qual a recorrente não pode ser comparada ao progenitor de uma criança que beneficia de assistência social na aceção do artigo 36.º, n.º 5, da ZPD/04, que não causa a perda do direito de esse sujeito passivo aumentar a dedução de base por filho a cargo. A assistência social é paga, ao abrigo do direito nacional, às pessoas pertencentes a grupos vulneráveis, por exemplo devido à sua situação material ou a uma deficiência. O apoio à mobilidade ao abrigo do programa Erasmus+, de que beneficiou o filho da recorrente, é acessível a todos os estudantes, independentemente da sua situação material ou da situação material dos seus pais.
- 62 Além disso, é um facto que, quando o pagamento de qualquer uma das prestações não tributáveis previstas no artigo 10.º da ZPD/04 excede o limite previsto no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04, isso implica a perda do direito de aumentar a dedução de base por familiar a cargo. Isto pode indicar que, na realidade, não existe desigualdade de tratamento em situações comparáveis com base nos direitos decorrentes do direito da União, uma vez que o tratamento fiscal do apoio à

mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ nessa aceção é o mesmo dado a qualquer outra receita do familiar a cargo.

- 63 No entanto, há uma dúvida a este respeito, uma vez que, como salienta a recorrente, nenhuma das receitas não tributáveis referidas no artigo 10.º da ZPD/04 tem por objetivo específico incentivar a mobilidade dos estudantes na União, que constitui um dos principais objetivos da ação da União nos termos do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, nem constitui uma medida de execução do Regulamento n.º 1288/2013, cujo principal objetivo é criar uma situação transfronteiriça e permitir o exercício do direito de livre circulação para efeitos educativos, nos termos dos artigos 20.º, n.º 2, alínea a), e 21.º, n.º 1, TFUE, e do artigo 7.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2004/38.
- 64 É precisamente por esta razão que as bolsas nacionais ou outras formas de financiamento de estudantes e alunos que são concedidas independentemente do local para onde o estudante vai estudar e para diversos fins, bem como outros fundos não reembolsáveis (ou reembolsáveis) concedidos a partir do orçamento da União que são desembolsados no Estado-Membro do beneficiário final e que não se destinam a exercer o direito fundamental de livre circulação dos cidadãos da União garantido pelo TFUE, são diferentes do apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+.
- 65 Afigura-se, assim, que a recorrente não se encontra numa situação comparável à de nenhum sujeito passivo de imposto sobre o rendimento na Croácia, encontrando-se de facto numa situação diferente da de todos os outros.
- 66 Afigura-se que, no caso em apreço, o teste de discriminação não incide sobre a questão de saber se foi violado o direito da recorrente de ser tratada da mesma maneira que outras pessoas que se encontram numa situação comparável, mas sobre a questão de saber se foi violada a exigência de que o Estado trate de modo diferente pessoas cuja situação é substancialmente diferente.
- 67 Por outras palavras, a questão principal a que a análise da discriminação deve dar resposta neste caso é a de saber se uma disposição fiscal, em virtude do estatuto específico do filho a cargo da recorrente conferido pelo direito da União, deve tratar a recorrente de forma diferente dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento na Croácia cujos filhos a cargo não exerceram o direito à mobilidade dos estudantes na União.
- 68 A fim de apreciar se a recorrente foi colocada numa situação menos favorável em relação ao grupo comparável indicado, há que fazer referência às suas alegações relativas à direção da mobilidade da Croácia para a Finlândia, que a Comissão classificou no grupo 1 dos países que participam no programa Erasmus+, com um custo de vida médio mais elevado. Segundo os guias do programa Erasmus+ da Comissão de 2014, 2015 e 2017, a Croácia estava classificada, na altura em que o filho da recorrente beneficiou da mobilidade na Finlândia, no grupo de países que participavam no programa com um custo de vida médio sendo que, já em 2017, a

Comissão Europeia a classificou num grupo de países que participavam no programa com um custo de vida médio inferior.

- 69 E, embora possa parecer que a recorrente alega um tratamento menos favorável com base na diferença de facto, o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) observa que esta «diferença de facto» está codificada como norma jurídica no artigo 18.º, n.º 7, do Regulamento n.º 1288/2013. Ao aplicar esta disposição, nos termos do artigo 36.º, n.º 3, deste regulamento, a Comissão elaborou fórmulas que estabelecem o montante do apoio mensal à mobilidade dos estudantes em função do custo médio de vida e da direção da mobilidade entre os países classificados em cada um dos três grupos. Os escalões estabelecidos para estes grupos, com base nos quais foi determinado o apoio ao filho da recorrente, em comparação com os escalões que a Comissão estabeleceu para grupos socialmente desfavorecidos, evidentemente não refletem os custos reais de mobilidade dos estudantes.
- 70 É por isso que talvez se deva partir do princípio de que os pais de estudantes a cargo que beneficiam da mobilidade e que se deslocam de um Estado-Membro com um custo de vida médio ou mais baixo para um Estado-Membro com um custo de vida médio mais alto, como é o caso da recorrente, se encontram numa situação particularmente desfavorável em termos de custo de sustento dos seus filhos, não só em comparação com os pais cujos filhos não beneficiaram do financiamento Erasmus+ e ficaram a estudar no seu país, pelo que não tiveram custos de mobilidade, mas também em comparação com os pais cujos filhos a cargo beneficiaram do financiamento do programa Erasmus+ no mesmo grupo de países, definidos para efeitos do programa, com um custo de vida comparável e, em especial, em comparação com os pais cujos filhos beneficiaram da mobilidade, viajando de um país com um custo de vida médio ou superior para um país com um custo de vida médio inferior.
- 71 Pelos motivos *supra*, afigura-se que as disposições aparentemente neutras do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 colocam a recorrente numa posição menos favorável em comparação com os sujeitos passivos na Croácia cujos filhos a cargo receberam outras receitas não tributáveis, referidas no artigo 10.º da ZPD/04, que ultrapassam o limite estabelecido no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04, e não beneficiaram das medidas de mobilidade de estudantes do programa Erasmus+ em Estados-Membros com um custo de vida médio superior, conforme estabelecido pela Comissão nos termos do artigo 18.º, n.º 7, do Regulamento (UE) n.º 1288/2013.

4. *Colocar a recorrente numa situação menos favorável pode justificar-se por um objetivo específico legítimo?*

- 72 As decisões dos órgãos do poder público que impõem o pagamento do imposto constituem medidas de controlo da utilização do património, cujo objetivo legítimo é garantir o pagamento do imposto [artigo 51.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) e artigo 1.º, n.º 2, do Protocolo n.º 1 da CEDH] e os

Estados-Membros dispõem de uma ampla margem de apreciação na escolha dos meios para atingir esse objetivo.

- 73 A decisão fiscal controvertida não aplica uma medida de política social favorável à recorrente, antes a priva do direito à dedução fixado no artigo 36.º, n.º 2, da ZPD/04, garantido a todos os sujeitos passivos com filhos a cargo, que reflete o princípio constitucional da igualdade e da equidade do sistema fiscal e tem o objetivo legítimo de corrigir as desigualdades sociais e materiais no rendimento médio e nas despesas entre os sujeitos passivos com filhos a cargo e os que não suportam os custos relacionados com o sustento de filhos (Acórdão de 14 de junho de 2012, Comissão/Reino dos Países Baixos, C-542/09, EU:C:2012:346, n.º 57).
- 74 É por isso que o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) tem de admitir que as disposições aplicadas neste caso do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 têm o objetivo geralmente legítimo de garantir que o legislador, em conformidade com o princípio da boa gestão de recursos públicos limitados, não concede o direito de aumentar a dedução de base por filho a cargo aos sujeitos passivos cujos filhos a cargo auferem, no ano fiscal, receitas num determinado montante que, na opinião do legislador, tem por efeito que o filho contribua para o seu sustento com os seus próprios rendimentos e reduza as despesas dos pais, ao contrário dos sujeitos passivos cujos filhos não auferem quaisquer receitas ou auferem receitas insignificantes, pelo que só podem ser sustentados pelos rendimentos dos pais.
- 5. A medida fiscal em causa era necessária para alcançar esse objetivo legítimo e é justificada (proporcional) à luz do direito da União?*
- 75 As disposições nacionais que restrinjam o direito à livre circulação para efeitos educativos previsto no artigo 21.º TFUE, dificultando a realização do objetivo de promoção da mobilidade dos estudantes referido no artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, ou que «penalizam» um cidadão da União por ter exercido esses direitos, só podem ser justificadas se se basearem em considerações objetivas de interesse geral não relacionadas com a nacionalidade das pessoas, e se forem proporcionais ao objetivo legal prosseguido pela legislação nacional, devendo, por conseguinte, ser adequadas para atingir esse objetivo, e não podem ir além do necessário para o atingir.
- 76 No que diz respeito às disposições nacionais que regulamentam a dedução fiscal no Estado da morada fiscal, foi aceite o princípio de que cabe ao Estado-Membro de residência, enquanto centro dos interesses pessoais e patrimoniais do contribuinte, conceder todos os benefícios, isenções e deduções fiscais inerentes à sua situação pessoal e familiar, uma vez que esse Estado é quem melhor pode apreciar a capacidade contributiva pessoal do referido contribuinte, resultante da tomada em conta do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar. No entanto, independentemente dessa disposição fiscal, uma regulamentação fiscal que constitui uma restrição ao direito à livre circulação só pode ser justificada nas mesmas condições de proporcionalidade já indicadas

supra [Acórdão de 15 de julho de 2021, État belge (Perda da redução fiscal no Estado de residência), C-241/20, EU:C:2021:605, n.ºs 25 a 27 e 33].

- 77 Já foi declarado que as disposições do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 constituíam um entrave à utilização das medidas de mobilidade do programa Erasmus+, ou seja, à saída do Estado-Membro de residência para viver noutro Estado-Membro para efeitos de educativos, e só por isso privavam a recorrente da dedução fiscal relativa a um estudante a cargo e a sujeitavam ao pagamento do imposto, independentemente do facto de o estudante ter passado a residir para efeitos educativos num Estado-Membro que, com base no artigo 18.º, n.º 7, do Regulamento n.º 1288/2013, era classificado como um país participante com um custo de vida médio mais elevado. Daqui resulta que estas disposições não são neutras do ponto de vista fiscal no que diz respeito ao direito do estudante a cargo decidir deixar o seu país de residência para estudar noutro Estado-Membro, nem no que diz respeito à livre escolha do país de residência (país de acolhimento) para efeitos educativos, tendo em conta a direção da mobilidade (circulação) dos estudantes na União entre os diferentes grupos de países que participam no programa Erasmus+, que a Comissão identificou. Por conseguinte, afigura-se que a primeira condição, a saber, a inexistência de tratamento menos favorável em razão da nacionalidade, não parece estar preenchida (Acórdão de 23 de outubro de 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, EU:C:2007:626, n.ºs 38 e 41).
- 78 A aplicação do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 é adequada para alcançar o objetivo legítimo acima referido, mas a questão é a de saber se é necessária para atingir esse objetivo neste caso em particular.
- 79 O artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 estabelece um limite que as receitas não tributáveis não podem ultrapassar, para que os pais não percam o direito à dedução por filho a cargo, não permitindo verificar a sua situação pessoal e familiar. Além disso, exclui a possibilidade de este limite ser fixado em conformidade com o direito, já concedido à recorrente, à dedução de base mais elevada a que se refere o artigo 54.º da ZPD/04, aplicável aos residentes das zonas da Croácia abrangidas pelo apoio classificadas no grupo II. Assenta, portanto, num critério fixo que não tem em conta as diferenças entre as várias categorias de sujeitos passivos, o que é contrário ao objetivo legítimo prosseguido pelo artigo 36.º, n.º 2, da ZPD/04, nos termos do qual o direito à dedução por filho a cargo é concedido com vista a corrigir as desigualdades sociais e materiais entre os sujeitos passivos.
- 80 O limite fixo estabelecido no artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 impedem igualmente a tomada em consideração da direção da mobilidade do estudante a cargo, ou seja, o facto de o filho da recorrente ter beneficiado de uma medida de mobilidade num país participante no programa Erasmus+ com um custo de vida mais elevados do que a Croácia, onde reside e estuda habitualmente.
- 81 Não obstante o facto de o apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+, determinado em conformidade com as regras do mesmo, não

poder cobrir o custo real da viagem de um estudante croata para estudar na Finlândia, os contribuintes croatas cujos filhos tenham optado por beneficiar de uma medida de mobilidade num país com um custo de vida médio mais elevado perdem o direito à dedução por filho a cargo, apesar de terem evidentemente de suportar despesas de subsistência mais elevadas com o sustento do filho do que se tivesse ficado a estudar na Croácia. Este facto pode indicar que a carga fiscal imposta é desproporcionada.

- 82 Por conseguinte surgem dúvidas quanto a saber se a medida fiscal em causa poderia ser necessária para atingir o objetivo legítimo prosseguido pelo direito nacional, que consiste em não conceder essa dedução aos pais de filhos a cargo que tenham auferido os seus próprios rendimentos não tributáveis, rendimentos esses que diminuíram as despesas (aliviaram as obrigações) dos pais para o sustento do filho.
- 83 Ponderando a importância desse objetivo legítimo e do objetivo de promover a mobilidade dos estudantes nos termos do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, há que observar que, apesar da qualificação específica do apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ no artigo 10.º, ponto 20, da ZPD/04, que remete para o objetivo legítimo da mobilidade para fins de educação nos termos do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, o artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 não permite que este apoio seja tratado de forma diferente de quaisquer outras receitas no que respeita às deduções por estudante a cargo.
- 84 Afigura-se que também do ponto de vista do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, surge uma dúvida quanto a saber se esta medida fiscal teria sido necessária se as autoridades fiscais, antes de recusarem o direito à dedução em causa por um estudante a cargo que beneficiou da medida de mobilidade do programa Erasmus+ num país com um custo de vida médio superior, tivessem cobrado imposto sobre o rendimento por conta como nos anos fiscais anteriores, partindo do princípio de que a recorrente gozava do direito de aumentar a dedução de base por esse filho como se este tivesse estudado na Croácia, onde os custos de estudar e o custo de vida médio são inferiores aos da Finlândia.
- 85 Afigura-se que os argumentos da recorrente relativos à desproporcionalidade da medida fiscal controvertida se tenham fundamentado na decisão do Vlada (Governo) e do Hrvatski sabor (Parlamento croata) de que a ZPD/16 excluísse o apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+ do âmbito de aplicação do limite relativo às receitas do filho a cargo. O Vlada (governo) justificou esta situação com os obstáculos à mobilidade que afetaram particularmente e de forma desproporcionada os estudantes de grupos vulneráveis e pela realização do objetivo de uma melhor utilização dos programas de mobilidade para a educação na União.
- 86 No entanto, a questão controvertida em causa no caso da recorrente é o facto de os órgãos jurisdicionais alegarem com razão que não podem aplicar a ZPD/16

retroativamente à sua obrigação de pagar o imposto sobre o rendimento e o suplemento local do imposto sobre o rendimento relativo a 2014.

- 87 Embora o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) tenha interpretado, na sua jurisprudência, em determinados processos específicos, que os órgãos jurisdicionais podem e devem aplicar a nova lei retroativamente se a aplicação de uma lei mais favorável à recorrente permitir sanar a violação dos direitos e liberdades constitucionais, o presente processo não é semelhante a estes.
- 88 Isto porque a obrigação de aplicar retroativamente a nova disposição poria em causa os princípios fundamentais do sistema fiscal nacional, sem dúvida também inerentes aos sistemas fiscais dos outros Estados-Membros, nomeadamente, o princípio da aplicação das regras fiscais em vigor no momento em que as circunstâncias relevantes do ponto de vista fiscal surgiram para determinar a dívida fiscal e o princípio segundo o qual é determinada a dívida fiscal e a mesma é calculada para os períodos de tributação que representam um ano civil.
- 89 Como o direito da recorrente garantido pelo artigo 48.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) e pelo artigo 1.º do Protocolo n.º 1 da CEDH não pode ser protegido pela aplicação retroativa de uma disposição fiscal, este resultado, atendendo a que todas as suas alegações relativas à desproporcionalidade da medida fiscal em causa se baseiam, em todo o caso, na interpretação, na intenção e nos objetivos do direito da União, só poderia ser alcançado através de uma decisão prejudicial do Tribunal de Justiça, com base na qual o órgão jurisdicional nacional seria obrigado a não aplicar as disposições do artigo 36.º, n.os 1 e 4, da ZPD/04 em que se baseia a medida fiscal controvertida.
- 90 Tendo em conta as considerações precedentes, o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) submete a primeira questão prejudicial à qual o Tribunal de Justiça pode dar uma resposta útil quanto ao mérito das alegações da recorrente relativas à violação dos artigos 14.º e 48.º, n.º 1, da Ustav (Constituição) no âmbito da aplicação do direito da União.

B) QUESTÕES CONTROVERTIDAS RELATIVAS À EVENTUAL APLICAÇÃO DO Regulamento n.º 883/2004

- 91 Uma vez que a recorrente contesta a perda do direito à dedução fiscal pelo filho a cargo que residia noutro Estado-Membro, o seu processo é abrangido, em princípio, *ratione materiae*, pelo âmbito do Regulamento n.º 883/2004.
- 92 No entanto, o Acórdão de 16 de junho de 2022, Comissão/Áustria (Indexação das prestações familiares) (C-328/20, EU:C:2022:468) dizia respeito aos créditos de imposto por filhos a cargo para os trabalhadores migrantes cujos filhos residem de forma permanente noutro Estado-Membro. No caso em apreço, a situação é inversa, uma vez que o filho a cargo beneficiou do direito de residir e de permanecer livremente noutro Estado-Membro e que a recorrente não é uma

pessoa que exerce o seu direito à livre circulação ao abrigo dos artigos 21.º ou 45.º TFUE.

- 93 Além disso, afigura-se que no Acórdão de 13 de outubro de 2022, DN (Reembolso das prestações familiares) (C-199/21, EU:C:2022:789, n.ºs 33 a 38), que dizia respeito a um crédito fiscal por filho a cargo que estudou noutro Estado-Membro, foi adotada a posição de que, para efeitos da aplicação do artigo 67.º do Regulamento n.º 883/2004, não é a questão de saber se o indivíduo que o invoca tinha ou não exercido o seu direito à livre circulação que é determinante, mas apenas o facto de o direito a uma prestação familiar, por não ter sido exercido anteriormente, poder ser concedido nos termos da legislação do Estado-Membro que é competente para o pagar. No caso em apreço, a recorrente fez uso desse direito nos exercícios fiscais anteriores e este pode sempre ser concedido para o exercício fiscal de 2014 se o direito da União exigir que o artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 não seja aplicado.
- 94 No entanto, afigura-se também que o exercício do direito às prestações familiares referido no acórdão citado no número anterior do presente pedido depende do facto de a pessoa que invoca a aplicação do Regulamento n.º 883/2004 receber uma pensão dos dois Estados-Membros competentes. No caso em apreço, no que respeita ao pagamento do apoio à mobilidade dos estudantes do programa Erasmus+, embora esse apoio seja gasto no Estado-Membro onde são realizados os estudos, só é pago, segundo os critérios da Comissão, no país de origem do estudante a cargo, onde também reside o seu pai. Do mesmo modo, a recorrente só auferes as suas receitas tributáveis na Croácia.
- 95 Há que observar também que o artigo 2.º do Regulamento n.º 883/2004, que regulamenta o «Âmbito de aplicação pessoal», não inclui a condição de residência noutro Estado-Membro que não o país de origem ou de exercício anterior do direito de livre circulação. Prevê apenas que «[se] aplica[...] aos nacionais de um Estado-Membro [...] que estejam ou tenham estado sujeitos à legislação de um ou mais Estados-Membros, bem como aos seus familiares [...]» Ao regular o conceito de «atividade por conta de outrem», o artigo 1.º, alínea a), deste regulamento também não impõe condições quanto ao local de exercício da atividade por conta de outrem e enuncia apenas que a expressão «atividade por conta de outrem» significa «a atividade ou situação equiparada, considerada como tal para efeitos da legislação de segurança social do Estado-Membro em que essa atividade seja exercida ou em que a situação equiparada se verifique.»
- 96 A recorrente é, por conseguinte, uma pessoa que exerce uma atividade por conta de outrem referida no artigo 1.º, alínea a), do Regulamento n.º 883/2004, que exerceu o direito a uma dedução por filho a cargo, que constitui uma prestação familiar na aceção do artigo 1.º, alínea z), deste regulamento, está sujeita à legislação de, pelo menos, um Estado-Membro, na aceção do artigo 2.º do referido regulamento, e reclama a concessão do direito a uma dedução fiscal relativamente a um familiar a cargo que lhe foi recusado devido ao pagamento de

um apoio à residência noutro Estado-Membro, na aceção do artigo 67.º do mesmo regulamento.

- 97 Assim, é possível que estas disposições estejam redigidas de forma suficientemente aberta para que o caso da recorrente possa ser abrangido pelo âmbito de aplicação do Regulamento n.º 883/2004 e que o seu artigo 67.º possa ser interpretado no sentido de que deve ser concedido à recorrente o direito a uma dedução fiscal também por um filho que beneficiou de medidas de mobilidade no âmbito do programa Erasmus+ e que residiu noutro Estado-Membro para efeitos educativos, como se não tivesse beneficiado dessas medidas.
- 98 Se tal interpretação pudesse ser acolhida, neutralizaria toda a análise de proporcionalidade (e o resultado discriminatório) dos obstáculos ao direito de livre circulação dos estudantes Erasmus+ ao abrigo dos artigos 18.º, 20.º e 21.º TFUE, como foi anteriormente referido, uma vez que permitiria que «ninguém fosse penalizado» no que respeita à aplicação das prestações familiares «pelo simples facto de ele ou um familiar seu ter exercido o seu direito à livre circulação» garantido pelo TFUE. Deste modo, o âmbito de aplicação do Regulamento n.º 883/2004 coincidiria com o do TFUE e com os seus objetivos.
- 99 Há que observar que os regulamentos relativos à coordenação dos regimes de segurança social também são aplicáveis aos estudantes do ensino superior inscritos em, pelo menos, um Estado-Membro. Se se considerasse que, nos termos do artigo 2.º do Regulamento n.º 883/2004, apenas diz respeito às pessoas que exerceram previamente a sua liberdade de circulação garantida pelo TFUE, então o filho da recorrente é uma pessoa abrangida pelo regulamento na aceção deste artigo e a recorrente poderia ser abrangida por este regulamento enquanto familiar de uma pessoa que exerceu a sua liberdade de circulação.
- 100 A este respeito pode observar-se que já no Acórdão de 16 de julho de 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, n.ºs 25 a 28), declarou-se que um familiar de uma pessoa que exerceu o seu direito à livre circulação podia invocar a proteção das prestações familiares no seu Estado de residência em conformidade com o Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho, de 14 de junho de 1971, relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade (JO 1971, L 149, p. 1), antecessor do Regulamento n.º 883/2004, apesar de o familiar não ter exercido pessoalmente o seu direito à livre circulação e ter a sua residência habitual no Estado-Membro da sua nacionalidade.
- 101 No entanto, no processo em apreço, a questão que se coloca é a de saber se a recorrente, enquanto tal familiar, não pode retirar, como foi salientado no Acórdão de 16 de julho de 1992, Hughes, acima referido, um «direito derivado» às prestações familiares do direito a uma prestação familiar do estudante a cargo enquanto pessoa que exerceu o seu direito à livre circulação. A única forma de estabelecer esse «direito derivado» é considerar que, nos termos do artigo 10.º, n.º 20, da ZPD/04, o apoio à mobilidade do programa Erasmus+ não era tributável

no caso de um estudante a cargo que exercesse o seu direito de livre circulação e, por conseguinte, deveria continuar a ser neutro do ponto de vista fiscal também para o progenitor do estudante a cargo, pelo que, em relação à recorrente, a aplicação do artigo 36.º, n.ºs 1 e 4, da ZPD/04 deve ser afastada no que respeita à dedução pelo estudante a cargo.

- 102 Ora, afigura-se igualmente que o sentido da disposição do artigo 67.º do Regulamento n.º 883/2004 não exige que certos direitos a prestações familiares sejam concedidos a um particular enquanto direitos «derivados» de um dos outros direitos que lhe foram reconhecidos ou a um familiar seu quando do exercício de uma liberdade de circulação, mas essa disposição inclui, na realidade, um direito «negativo» ao respeito dos seus direitos adquiridos, como se nem ele nem os seus familiares tivessem exercido o seu direito à livre circulação garantido pelo TFUE.
- 103 Por conseguinte, para o caso de o Tribunal de Justiça considerar que o Regulamento n.º 883/2004 é aplicável no caso em apreço, embora o Ustavni sud (Tribunal Constitucional) tenha dúvidas a esse respeito, submete-se a segunda questão prejudicial.
- 104 Para efeitos de decisão sobre o pedido de decisão prejudicial, foram anexadas ao pedido cópias dos processos do Upravni sud u Osijeku (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Osijek) e do Ustavni sud (Tribunal Constitucional).