

Υπόθεση C-277/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

28 Απριλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Κροατία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Απριλίου 2023

Προσφεύγουσα στο πλαίσιο συνταγματικής προσφυγής:

E.P.

Καθού

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Συνταγματική προσφυγή την οποία άσκησε υπήκοος Κροατίας, η E.P., προσβάλλοντας, μεταξύ άλλων, την απόφαση της Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας), με την οποία η εν λόγω αρχή προσδιόρισε την υποχρέωση της προσφεύγουσας να καταβάλει φόρο εισοδήματος και τοπικό πρόσθετο φόρο εισοδήματος για το έτος 2014 κατά τρόπον ώστε να μην αναγνωρίζεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα προσωπικής έκπτωσης ως προς το τέκνο της, A.B, εξαρτώμενο μέλος της οικογένειάς της, το οποίο, ως σπουδαστής, έκανε χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών και, κατά το ακαδημαϊκό έτος 2014/2015, έλαβε από το φινλανδικό Πανεπιστήμιο Υ οικονομική στήριξη για με την κινητικότητα των σπουδαστών από μη επιστρεπτέα κονδύλια του προγράμματος Erasmus+ για διαμονή λόγω μεταπτυχιακών σπουδών σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι στη Δημοκρατία της Φινλανδίας, καθ' υπέρβαση του ανώτατου ορίου που προβλέπεται στην κροατική νομοθεσία,

για τους σκοπούς της άσκησης του δικαιώματος αύξησης της ετήσιας βασικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ανά εξαρτώμενο μέλος της οικογένειάς της.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με αίτημα την ερμηνεία των άρθρων 18, 20 και 21 και του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 67 του κανονισμού (ΕΚ) 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ 2004, L 166, σ. 1) (στο εξής: κανονισμός 883/2004).

Προδικαστικά ερωτήματα

I. Έχουν τα άρθρα 18, 20, 21 και 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2016, C 202, σ. 1) την έννοια ότι αντιτίθενται σε διατάξεις κράτους μέλους βάσει των οποίων γονέας στερείται του δικαιώματος αύξησης της ετήσιας βασικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ως προς εξαρτώμενο τέκνο το οποίο έλαβε, ως οικονομική υποστήριξη για την κινητικότητα σπουδαστών, ποσό υψηλότερο του προβλεπόμενου ανώτατου ορίου, υπό την ιδιότητά του ως εξαρτώμενου σπουδαστή που άσκησε το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών, και το οποίο, ως εκ τούτου, επωφελήθηκε, βάσει εθνικών εκτελεστικών πράξεων, από τα μέτρα του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΕ) 1288/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Δεκεμβρίου 2013, για τη θέσπιση του προγράμματος «Erasmus+»: το πρόγραμμα της Ένωσης για την εκπαίδευση, την κατάρτιση, τη νεολαία και τον αθλητισμό και για την κατάργηση των αποφάσεων αριθ. 1719/2006/ΕΚ, αριθ. 1720/2006/ΕΚ και αριθ. 1298/2008/ΕΚ (ΕΕ 2013, L 347, σ. 50) για την κινητικότητα των σπουδαστών από κράτος μέλος με χαμηλότερο ή μεσαίο μέσο κόστος διαβίωσης σε κράτος μέλος με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, όπως αυτά καθορίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 7, του εν λόγω κανονισμού;

II. Έχει το άρθρο 67 του κανονισμού (ΕΚ) 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ 2002, L 166, σ. 1) την έννοια ότι αντιτίθεται σε διατάξεις κράτους μέλους βάσει των οποίων γονέας στερείται του δικαιώματος αύξησης της ετήσιας βασικής έκπτωσης από τον φόρο εισοδήματος ως προς εξαρτώμενο σπουδαστή ο οποίος, κατά τη διαμονή του για σπουδές σε άλλο κράτος μέλος, έλαβε οικονομική υποστήριξη για την κινητικότητα των σπουδαστών βάσει του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΕ) 1288/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Δεκεμβρίου 2013, για τη θέσπιση του προγράμματος «Erasmus+»: το πρόγραμμα

της Ένωσης για την εκπαίδευση, την κατάρτιση, τη νεολαία και τον αθλητισμό και για την κατάργηση των αποφάσεων αριθ. 1719/2006/EK, αριθ. 1720/2006/EK και αριθ. 1298/2008/EK (ΕΕ 2013, L 347, σ. 50);

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 6, στοιχείο ε', άρθρο 18, άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', άρθρο 21, παράγραφος 1, και άρθρο 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ

Άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο α', άρθρο 18, παράγραφος 7, άρθρο 27, παράγραφος 12, άρθρο 35 και άρθρο 36, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΕ) 1288/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Δεκεμβρίου 2013, για τη θέσπιση του προγράμματος «Erasmus+»: το πρόγραμμα της Ένωσης για την εκπαίδευση, την κατάρτιση, τη νεολαία και τον αθλητισμό και για την κατάργηση των αποφάσεων αριθ. 1719/2006/EK, αριθ. 1720/2006/EK και αριθ. 1298/2008/EK (ΕΕ 2013, L 347, σ. 50)

Άρθρο 2, παράγραφος 2, άρθρο 3, παράγραφος 1, άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και άρθρο 24 της οδηγίας 2004/38/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, σχετικά με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης και των μελών των οικογενειών τους να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 1612/68 και την κατάργηση των οδηγιών 64/221/ΕΟΚ, 68/360/ΕΟΚ, 72/194/ΕΟΚ, 73/148/ΕΟΚ, 75/34/ΕΟΚ, 75/35/ΕΟΚ, 90/364/ΕΟΚ, 90/365/ΕΟΚ και 93/96/ΕΟΚ (ΕΕ 2004, L 158, σ. 77)

Το άρθρο 1, στοιχεία α' και κατ', και τα άρθρα 2, 7 και 67 του κανονισμού 883/2004.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ustav Republike Hrvatske (Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Κροατίας)

- 1 Κατά το άρθρο 14 του Ustav Republike Hrvatske (Σύνταγμα της Δημοκρατίας της Κροατίας) (Narodne novine αριθ. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 5/14· στο εξής: Σύνταγμα), καθénas στη Δημοκρατία της Κροατίας απολαύει δικαιωμάτων και ελευθεριών, ανεξαρτήτως, μεταξύ άλλων: κοινωνικής καταγωγής, κοινωνικής θέσεως ή άλλων χαρακτηριστικών. Όλοι είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.
- 2 Το άρθρο 48 του Συντάγματος εγγυάται το δικαίωμα στην ιδιοκτησία και το άρθρο 51 ορίζει ότι καθénas υποχρεούται να συνεισφέρει στις δημόσιες δαπάνες ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες και ότι το φορολογικό σύστημα βασίζεται στις αρχές της ισότητας και της δικαιοσύνης.

- 3 Σύμφωνα με το άρθρο 64 του Συντάγματος, οι γονείς έχουν την υποχρέωση ανατροφής, διατροφής και εκπαίδευσης των τέκνων τους καθώς και το δικαίωμα και την ελευθερία να αποφασίζουν οι ίδιοι για την ανατροφή των παιδιών τους.
- 4 Το άρθρο 141c του Συντάγματος ρυθμίζει ορισμένα ζητήματα που αφορούν το δικαίο της Ένωσης, όπως οι αρχές της ισοδυναμίας, της υπεροχής και του άμεσου αποτελέσματος του δικαίου της Ένωσης, ενώ το άρθρο 141d απαριθμεί τα δικαιώματα των Κροατών πολιτών ως πολιτών της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος όλων των κρατών μελών, και προβλέπει τον τρόπο άσκησής τους.

Zakon o porezu na dohodak iz 2004 (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος του 2004).

- 5 Ο επιγραφόμενος «Θεμελιώδεις διατάξεις» τίτλος I του *Zakon o porezu na dohodak* (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος) (Narodne novine, αριθ. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13 και 148/13· στο εξής: ZPD/04), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, περιελάμβανε το κεφάλαιο 4 που έφερε τον τίτλο «Βάση επιβολής του φόρου» και περιείχε το άρθρο 6, παράγραφος 1, το οποίο όριζε ότι η βάση επιβολής του φόρου εισοδήματος κατοίκου ημεδαπής συνίσταται στο συνολικό ποσό των εισοδημάτων από μισθωτή δραστηριότητα, από μη μισθωτή δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 3, του άρθρου αυτού, από ακίνητα και λοιπά περιουσιακά δικαιώματα, από κεφάλαιο, από ασφάλιση, καθώς και από άλλα εισοδήματα που ο κάτοικος ημεδαπής απέκτησε εντός της επικράτειας και στην αλλοδαπή (φορολόγηση του παγκόσμιου εισοδήματος), μειωμένο κατά το ποσό των προσωπικών εκπτώσεων που προβλέπονται στο άρθρο 36 και/ή στο άρθρο 54 του ίδιου νόμου.
- 6 Το κεφάλαιο 8, του τίτλου II, το οποίο επιγραφόταν «Έσοδα τα οποία δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος», περιελάμβανε το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημεία 12, 13, 14, 18 και 20, το οποίο όριζε ότι δεν καταβάλλεται φόρος εισοδήματος, μεταξύ άλλων, για υποτροφίες που χορηγούνται σε μαθητές και σπουδαστές για την τυπική εκπαίδευση σε σχολεία της δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, κολέγια, ιδρύματα ανώτερης εκπαίδευσης και πανεπιστημιακά ιδρύματα, μέχρις ενός συγκεκριμένου συνολικού ποσού· για υποτροφίες που χορηγούνται σε φοιτητές για την τυπική εκπαίδευση σε κολέγια, ιδρύματα ανώτερης εκπαίδευσης και πανεπιστημιακά ιδρύματα, διδακτορικές σπουδές και μεταδιδακτορική πρακτική άσκηση, ως προς τις οποίες προβλέπονται ειδικά κονδύλια στον κρατικό προϋπολογισμό της Κροατίας, καθώς και για υποτροφίες που καταβάλλονται, ήτοι χορηγούνται, από τον προϋπολογισμό της Ένωσης, οι οποίες ρυθμίζονται από επιμέρους διεθνείς συμφωνίες, σε σπουδαστές για την τυπική εκπαίδευση σε ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα· για αθλητικές υποτροφίες, οι οποίες χορηγούνται βάσει ειδικής νομοθεσίας σε αθλητές για αθλητική εκπαίδευση, μέχρις ενός ορισμένου ποσού· για υποτροφίες που χορηγούνται σε σπουδαστές που επιλέγονται στο πλαίσιο δημόσιων διαγωνισμών και είναι διαθέσιμες σε όλους τους σπουδαστές με τους ίδιους όρους, για την

τυπική τριτοβάθμια εκπαίδευση, οι οποίες καταβάλλονται, ήτοι χορηγούνται από ιδρύματα, ιδρύματα ειδικού σκοπού, οργανισμούς και λοιπούς φορείς, εγγεγραμμένους στα μητρώα της Κροατίας για εκπαιδευτικούς ή επιστημονικούς ερευνητικούς σκοπούς οι οποίοι λειτουργούν βάσει ειδικών διατάξεων και έχουν συσταθεί με σκοπό τη χορήγηση υποτροφιών· και για τα έσοδα που προέρχονται από μη επιστρεπτέες παροχές από ταμεία και προγράμματα της Ένωσης τα οποία λαμβάνονται μέσω οργανισμών διαπιστευμένων στην Κροατία σύμφωνα με τους κανόνες της Ένωσης για την υλοποίηση δράσεων κινητικότητας στο πλαίσιο προγραμμάτων και ταμείων της Ένωσης για σκοπούς εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης, σύμφωνα με τον δημοσιονομικό κανονισμό της Επιτροπής, μέχρι συγκεκριμένων ποσών.

- 7 Ο τίτλος IV του ZPD-a/04, ο οποίος επιγραφόταν «Προσωπική έκπτωση ή μη φορολογηθέν τμήμα του εισοδήματος», περιελάμβανε το άρθρο 36, παράγραφος 1, το οποίο, μεταξύ άλλων, προέβλεπε ότι το συνολικό ποσό του εισοδήματος που αποκτά κάτοικος σύμφωνα με το άρθρο 5 του εν λόγω νόμου μειώνεται κατά μια βασική προσωπική έκπτωση ανερχόμενη σε 2.200,00 [κροατικά κούνα] HRK για κάθε μήνα της φορολογικής περιόδου για την οποία βεβαιώνεται φόρος. Η παράγραφος 2, σημείο 2, του εν λόγω άρθρου προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι οι κάτοικοι μπορούν να αυξήσουν την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 προσωπική έκπτωση, εάν είχαν εξαρτώμενα τέκνα, κατά ποσό ανερχόμενο σε 0,5 της βασικής προσωπικής έκπτωσης για το πρώτο τέκνο και 0,7 για το δεύτερο. Η παράγραφος 3 του ως άνω άρθρου όριζε, μεταξύ άλλων, ότι κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου κατά τον προσδιορισμό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 45 του εν λόγω νόμου, ο κάτοικος δικαιούνται τις προσωπικές εκπτώσεις που ορίζονταν στις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου. Η παράγραφος 4 του εν λόγω άρθρου προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι τα εξαρτώμενα μέλη της άμεσης οικογένειας και τα εξαρτώμενα τέκνα είναι φυσικά πρόσωπα των οποίων τα φορολογητέα έσοδα, τα μη φορολογητέα έσοδα και άλλα έσοδα που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά την έννοια του εν λόγω νόμου δεν υπερβαίνουν, σε ετήσια βάση, το πενταπλάσιο της βασικής προσωπικής έκπτωσης που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου. Η παράγραφος 5 του εν λόγω άρθρου προέβλεπε ότι, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 4, το εισόδημα που λαμβάνεται βάσει ειδικής νομοθεσίας σχετικά με τις κοινωνικές παροχές, το επίδομα τέκνων, το επίδομα τοκετού, δηλαδή το επίδομα νεογέννητου, και οι συντάξεις λόγω θανάτου γονέα, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του δικαιώματος προσωπικής έκπτωσης για τα μέλη της άμεσης οικογένειας και τα εξαρτώμενα τέκνα. Τέλος, η παράγραφος 7 του εν λόγω άρθρου προέβλεπε ότι ως τέκνα κατά την έννοια της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου θεωρούνται τα τέκνα που συντηρούνται, μεταξύ άλλων, από τους γονείς τους, καθώς και τα τέκνα που έχουν ολοκληρώσει τη τυπική εκπαίδευσή τους, μέχρι την ανάληψη της πρώτης τους εργασίας, εφόσον είναι εγγεγραμμένα στο Hrvatski zavod za zapošljavanje (κροατικό οργανισμό απασχόλησης).
- 8 Ο τίτλος VII του ZPD/04, με τίτλο «Ειδικές ελαφρύνσεις, απαλλαγές και κίνητρα», περιείχε το κεφάλαιο 2, με τίτλο «Ελαφρύνσεις για ενισχυόμενες περιοχές [...]», το δε άρθρο 54, παράγραφος 1, του εν λόγω κεφαλαίου όριζε,

μεταξύ άλλων, ότι όσον αφορά τους κατοίκους οι οποίοι κατοικούν και διαμένουν στο έδαφος μονάδων τοπικής αυτοδιοίκησης που έχουν χαρακτηριστεί ως ενισχυόμενες περιοχές βάσει των ειδικών διατάξεων περιφερειακής ανάπτυξης της Κροατίας, κατά παρέκκλιση του άρθρου 36, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου, η βασική προσωπική έκπτωση ορίζεται σε 2 700,00 HRK μηνιαίως για τους φορολογουμένους που κατοικούν και διαμένουν στο έδαφος των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως που κατατάσσονται στην ομάδα II. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι, όσον αφορά τους κατοίκους ημεδαπής, η προσωπική έκπτωση για τα εξαρτώμενα μέλη της άμεσης οικογένειας και τα εξαρτώμενα τέκνα καθορίζεται σε συνάρτηση με τη βασική προσωπική έκπτωση του άρθρου 54, παράγραφος 1, με εφαρμογή του συντελεστή του άρθρου 36, παράγραφος 2, σημείο 2, εφόσον τα εν λόγω μέλη της άμεσης οικογένειας και τέκνα κατοικούν και διαμένουν σε ενισχυόμενη περιοχή, που ορίζεται στο άρθρο 54, παράγραφος 1.

Zakon o porezu na dohodak iz 2016 (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος του 2016)

- 9 Το άρθρο 14, το οποίο επιγράφεται «Καθορισμός της προσωπικής έκπτωσης», του νόμου *Zakon o porezu na dohodak* (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος) (*Narodne novine*, αριθ. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 και 151/22, στο εξής: ZPD/16) ορίζει στην παράγραφο 1 ότι η βάση για την προσωπική έκπτωση είναι 331,81 ευρώ. Στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου διευκρινίζεται ότι η βασική προσωπική έκπτωση και τα μέρη της προσωπικής έκπτωσης, μεταξύ άλλων, για τα εξαρτώμενα μέλη της άμεσης οικογένειας και τέκνα υπολογίζονται βάσει ορισμένων συντελεστών και της βάσης που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου. Η παράγραφος 4 του εν λόγω άρθρου ορίζει ότι ο κάτοικος μπορεί να αυξήσει τη βασική προσωπική έκπτωση που ορίζεται στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου με συντελεστή, μεταξύ άλλων, 0,7 για τα εξαρτώμενα μέλη της άμεσης οικογένειας και για το πρώτο συντηρούμενο τέκνο, που ανέρχεται στο ποσό των 232,27 ευρώ, και με 1,0 για το δεύτερο εξαρτώμενο τέκνο, που ανέρχεται στο ποσό των 331,81 ευρώ. Η παράγραφος 8 του εν λόγω άρθρου ορίζει ότι η προσωπική έκπτωση του φορολογουμένου είναι η βασική προσωπική έκπτωση προσαυξημένη κατά τα μέρη και τα ποσά της προσωπικής έκπτωσης που δικαιούται ο φορολογούμενος βάσει των όρων του ZPD/16.
- 10 Το άρθρο 17 του ZPD/16, το οποίο επιγράφεται «Προϋποθέσεις για τη χορήγηση προσωπικής έκπτωσης», ορίζει ότι ως εξαρτώμενα μέλη της άμεσης οικογένειας και εξαρτώμενα τέκνα θεωρούνται τα φυσικά πρόσωπα των οποίων τα φορολογητέα έσοδα, τα μη φορολογητέα έσοδα και άλλα έσοδα που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά την έννοια του ZPD/16 δεν υπερβαίνουν, σε ετήσια βάση, το εξαπλάσιο του ποσού της βασικής προσωπικής έκπτωσης που διαλαμβάνεται στο άρθρο 14, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου. Το ίδιο άρθρο, παράγραφος 2, σημείο 10, ορίζει ότι, κατά παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 1, κατά τον καθορισμό του δικαιώματος προσωπικής έκπτωσης για τα εξαρτώμενα μέλη, δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα που εισπράττονται βάσει των ειδικών διατάξεων για τις κοινωνικές παροχές, μεταξύ άλλων, υποτροφίες,

αριστεία προόδου απονεμόμενα σε μαθητές και φοιτητές τα οποία καταβάλλονται από τον προϋπολογισμό, καθώς και μη επιστρεπτέα κονδύλια τα οποία καταβάλλονται από τον προϋπολογισμό, ταμεία και προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και άλλα διεθνή ταμεία και προγράμματα που ρυθμίζονται από ειδικές διατάξεις και διεθνείς συμφωνίες, για τους σκοπούς της εκπαίδευσης και της επαγγελματικής κατάρτισης.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (νόμος για την καταπολέμηση των διακρίσεων)

- 11 Το άρθρο 1, το οποίο επιγράφεται «Αντικείμενο του νόμου», του Zakon o suzbijanju diskriminacije (νόμου για την καταπολέμηση των διακρίσεων) (Narodne novine, αριθ. 85/08 και 112/12, στο εξής: ZSD) ορίζει ότι ο εν λόγω νόμος προβλέπει την προστασία και την ενίσχυση της ισότητας, δημιουργεί τις προϋποθέσεις για τη δημιουργία ίσων ευκαιριών και ρυθμίζει την προστασία έναντι των διακρίσεων, μεταξύ άλλων, λόγω εθνικής ή κοινωνικής καταγωγής, οικονομικής κατάστασης, εκπαίδευσης, κοινωνικής κατάστασης, οικογενειακής ή προσωπικής κατάστασης ή ηλικίας. Αποτελεί διάκριση η περιέλευση οποιουδήποτε προσώπου, καθώς και των προσώπων με τα οποία το εν λόγω πρόσωπο διατηρεί οικογενειακούς ή άλλους δεσμούς, σε λιγότερο ευνοϊκή θέση εξαιτίας, μεταξύ άλλων, των προαναφερθέντων λόγων.
- 12 Το άρθρο 2 του ZSD, το οποίο επιγράφεται «Άμεσες και έμμεσες διακρίσεις», ορίζει, αφενός, ότι άμεση διάκριση είναι η συμπεριφορά που βασίζεται σε έναν από τους λόγους που απαριθμούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, του ZSD συνεπεία της οποίας ένα πρόσωπο περιέρχεται ή ενδέχεται να περιέλθει σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με άλλο πρόσωπο που βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση και, αφετέρου, ότι συντρέχει έμμεση διάκριση όταν λόγω μιας εκ πρώτης όψεως ουδέτερης διάταξης, κριτηρίου ή πρακτικής ένα πρόσωπο περιέρχεται ή ενδέχεται να περιέλθει σε δυσμενέστερη θέση για έναν από τους λόγους που απαριθμούνται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, του ZSD, σε σχέση με πρόσωπα που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, εκτός εάν η εν λόγω διάταξη, κριτήριο ή η πρακτική μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά από έναν θεμιτό στόχο και τα μέσα για την επίτευξη του στόχου αυτού είναι πρόσφορα και αναγκαία.
- 13 Το άρθρο 8 του ZSD, το οποίο επιγράφεται «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει ότι ο νόμος εφαρμόζεται στη δραστηριότητα όλων των κρατικών φορέων, των τοπικών και περιφερειακών αυτοδιοικητικών οργάνων, των νομικών προσώπων που ασκούν δημόσια εξουσία, καθώς και στη δραστηριότητα όλων των νομικών και φυσικών προσώπων, ιδίως στους τομείς, μεταξύ άλλων, της εκπαίδευσης, της επιστήμης και του αθλητισμού.
- 14 Το άρθρο 9 του ZSD, το οποίο επιγράφεται «Απαγόρευση των διακρίσεων και εξαιρέσεις από την απαγόρευση των διακρίσεων», ορίζει ότι απαγορεύεται κάθε μορφής διάκριση και, ότι κατ' εξαίρεση, δεν συνιστά διάκριση η περιαγωγή προσώπου σε δυσμενέστερη θέση, μεταξύ άλλων, όταν εφαρμόζονται μέτρα κοινωνικής πολιτικής υπέρ μειονεκτούντων από υλικής ή κοινωνικής απόψεως

προσώπων ή νοικοκυριών, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν οδηγούν σε άμεσες ή έμμεσες διακρίσεις λόγω φύλου, γενετήσιου προσανατολισμού, φυλής, χρώματος, εθνικότητας, θρησκευτικών πεποιθήσεων και αναπηρίας.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 15 Η προσφεύγουσα είναι υπήκοος Κροατίας, όπου υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και σε τοπικό πρόσθετο φόρο εισοδήματος. Διαμένει σε περιοχή της Κροατίας που έχει χαρακτηριστεί ως ενισχυόμενη, η οποία κατατάσσεται στην ομάδα II σύμφωνα με την απόφαση για την κατάταξη των μονάδων τοπικής και περιφερειακής αυτοδιοίκησης ανάλογα με το επίπεδο ανάπτυξής τους (*Narodne novine*, αριθ. 158/13) και, ως εκ τούτου, δικαιούνται τις οικείες φορολογικές ελαφρύνσεις που προβλέπονται στον τίτλο VII, κεφάλαιο 2, του ZPD/04. Η προσφεύγουσα είναι έγγαμη, μητέρα δύο εξαρτώμενων τέκνων και αποκομίζει το εισόδημά της, κυρίως από μισθωτή εργασία. Σε προηγούμενες φορολογικές χρήσεις, μέχρι το 2014 είχε ασκήσει το δικαίωμα αύξησης της βασικής έκπτωσης ως προς εξαρτώμενο τέκνο, το οποίο κατά τον κρίσιμο χρόνο πραγματοποιούσε μεταπτυχιακές σπουδές στο Πανεπιστήμιο Υ.
- 16 Στις 8 Δεκεμβρίου 2014, συνήφθη με το Πανεπιστήμιο Υ συμφωνία κινητικότητας για σπουδές Erasmus+ - ακαδημαϊκό έτος 2014/15 (στο εξής: συμφωνία Erasmus+). Από το άρθρο 3.5 της εν λόγω συμφωνίας προκύπτει ότι η οικονομική υποστήριξη για εξαρτώμενο τέκνο της κινητικότητας των σπουδαστών η οποία χορηγείται για πεντάμηνη διαμονή για σπουδές σε μεταπτυχιακό επίπεδο σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συγκεκριμένα στη Δημοκρατία της Φινλανδίας, ανερχόταν σε 2 300,00 ευρώ, ήτοι 460,00 ευρώ ανά 30νθήμερο ή «ανά μήνα κινητικότητας στη Φινλανδία». Πριν από την αναχώρηση του εξαρτώμενου τέκνου για σπουδές στη Φινλανδία περί τα τέλη του 2014 το Πανεπιστήμιο Υ του κατέβαλε προκαταβολή της εν λόγω οικονομικής υποστήριξης ύψους 1 840,00 ευρώ από τα κονδύλια του προγράμματος Erasmus+, ποσό το οποίο, με τη χρήση της σχετικής συναλλαγματικής ισοτιμίας, υπερβαίνει αναμφισβήτητα το όριο των 11 000,00 HRK που προβλέπεται στον νόμο.
- 17 Κατόπιν της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το έτος 2014, διαπιστώθηκε ότι θα έπρεπε να καταβάλει τη διαφορά του φόρου εισοδήματος και του τοπικού πρόσθετου φόρου εισοδήματος –αντί, όπως ανέμενε, να της επιστραφεί το υπερβάλλον ποσό του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και του τοπικού πρόσθετου φόρου εισοδήματος– με τη μοναδική αιτιολογία ότι για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου έως την 31η Δεκεμβρίου 2014, σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφοι 4 και 5, του ZPD/04, δεν δικαιούνταν προσωπικής έκπτωσης ως προς εξαρτώμενο μέλος της οικογένειας – ήτοι το τέκνο Α.Β.– λόγω της πραγματοποίησης εσόδων άνω των 11 000,00 HRK κατά το έτος 2014.

- 18 Συγκεκριμένα, από τη φορολογική απόφαση της Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας) της 27ης Ιουλίου 2015 (στο εξής: επίμαχη φορολογική απόφαση) προκύπτει ότι το 2014 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έσοδα από μισθούς για μισθωτή εργασία ύψους 218 409,00 HRK και λοιπά έσοδα ύψους 3 674,59 HRK και, κατά συνέπεια, συνολικό φορολογητέο ετήσιο εισόδημα ανερχόμενο σε 223 083,78 HRK, το οποίο μειώθηκε λόγω του δικαιώματός της σε ετήσια έκπτωση ύψους 48 600,00 HRK, με αποτέλεσμα η βάση επιβολής του φόρου να διαμορφωθεί σε 174 483,78 HRK. Κατόπιν εφαρμογής κλιμακούμενων συντελεστών φόρου εισοδήματος 12%, 25% και 40%, με τον τοπικό πρόσθετο φόρο εισοδήματος να υπολογίζεται βάσει συντελεστή 5%, η συνολική φορολογική υποχρέωση που βεβαιώθηκε όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος ανήλθε σε 50 521,51 HRK και όσον αφορά τον τοπικό πρόσθετο φόρο εισοδήματος σε 2 525,08 HRK, συνολικά. Δεδομένου ότι, πριν από την έκδοση της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως είχε ήδη εισπραχθεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος και τοπικού πρόσθετου φόρου εισοδήματος ανερχόμενη στο ποσό των 48 487,25 HRK συνολικά, έναντι της φορολογικής υποχρέωσης για το έτος 2014, η εν λόγω απόφαση υποχρέωνε την προσφεύγουσα να καταβάλει τη διαφορά των 4 560,34 HRK. Μολονότι η προσφεύγουσα προβάλλει ότι έχει δύο τέκνα, δηλαδή δύο εξαρτώμενα μέλη της οικογένειας, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί από την επίμαχη φορολογική απόφαση ο τρόπος με τον οποίο η Porezna uprava (φορολογική διοίκηση) υπολόγισε τη συνολική ετήσια βασική έκπτωση των 48 600,00 HRK.
- 19 Η προσφεύγουσα άσκησε ιεραρχική προσφυγή κατά της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως ενώπιον της Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (Ανεξάρτητης Δευτεροβάθμιας Επιτροπής Διοικητικών Προσφυγών του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας), η οποία με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2019 (στο εξής: επίμαχη δευτεροβάθμια απόφαση) απέρριψε την εν λόγω προσφυγή ως αβάσιμη.
- 20 Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα προσέβαλε την επίμαχη δευτεροβάθμια απόφαση με προσφυγή ενώπιον του Upravni sud u Osijeku (διοικητικού πρωτοδικείου Osijek, Κροατία), το οποίο, με την απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020 (στο εξής: πρωτόδικη απόφαση) απέρριψε την προσφυγή ως αβάσιμη.
- 21 Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα άσκησε έφεση κατά της πρωτόδικης αποφάσεως ενώπιον του Visoki upravni sud Republike Hrvatske (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Δημοκρατία της Κροατίας), το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2021 (στο εξής: απόφαση του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).
- 22 Η προσφεύγουσα άσκησε συνταγματική προσφυγή κατά της αποφάσεως του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου ενώπιον του Ustavni sud Republike Hrvatske (Συνταγματικού Δικαστηρίου της Δημοκρατίας της Κροατίας), το οποίο ζήτησε την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 23 Με την προσφυγή της στο πλαίσιο της δευτεροβάθμιας διοικητικής διαδικασίας, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων που κατοχυρώνεται από το δίκαιο της Ένωσης, τη Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών και τον ZSD, με βάση την ιδιότητα του τέκνου ως δικαιούχου του μέτρου κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+.
- 24 Κατ' ουσίαν, η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι η ερμηνεία σύμφωνα με την οποία αυτή στερείται το δικαίωμα αύξησης της βασικής έκπτωσης ως προς εξαρτώμενο τέκνο στερείται ερείσματος, δεδομένου ότι η οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+, ως στοχευμένα και μη επιστρεπτέα κονδύλια χορηγούμενα στο πλαίσιο προγράμματος της Ένωσης, θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως κοινωνική παροχή που καταβάλλεται βάσει ειδικών διατάξεων κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 5, του ZPD/04 και, ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης από τον φόρο. Εξήγησε ότι το ύψος των εν λόγω κονδυλίων καθορίζεται σύμφωνα με κριτήρια της Επιτροπής, έτσι ώστε το κόστος της κινητικότητας των σπουδαστών να επιδοτείται μόνον εν μέρει ανάλογα με το επίπεδο οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης του κράτους μέλους υποδοχής. Η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι η εν λόγω υποστήριξη δεν αποτελούσε ούτε φορολογητέο εισόδημα του τέκνου ούτε εισόδημα ως προς το οποίο αυτή θα απαλλασσόταν πλήρως ή σε σημαντικό βαθμό από την υποχρέωσή της να συμβάλλει στη διατροφή αυτού, δεδομένου ότι μόνο για τη φοιτητική εστία στη Φινλανδία πλήρωνε 390,00 ευρώ μηνιαίως, με αποτέλεσμα στο τέλος του μήνα να απομένουν μόνον 70,00 ευρώ από το ποσό της υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών για το τέκνο, ενώ είναι γενικώς γνωστό ότι τα έξοδα διατροφής, μετακίνησης και τα λοιπά έξοδα διαβίωσης είναι κατά πολύ υψηλότερα στη Φινλανδία από ό,τι αν το τέκνο σπούδαζε στην Κροατία. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι εκ του γεγονότος και μόνον ότι αξιοποίησε τα μέτρα για την προώθηση της κινητικότητας των σπουδαστών εντός της Ένωσης περιήλθε σε δυσμενέστερη θέση και, ειδικότερα, ότι περιήλθε σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους φορολογικούς κατοίκους της Κροατίας τα τέκνα των οποίων έλαβαν οικονομική υποστήριξη στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ για να σπουδάσουν σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης, όπως, για παράδειγμα, στη Βουλγαρία ή την Ουγγαρία, για τα οποία η σχετική οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών ανερχόταν σε 360,00 ευρώ μηνιαίως, ήτοι η καταβαλλόμενη προκαταβολή που αντιστοιχούσε στο 80 % της οικονομικής υποστήριξης ήταν χαμηλότερη από το εν λόγω ποσό των 11 000,00 HRK, με αποτέλεσμα οι γονείς των εν λόγω σπουδαστών, σε αντίθεση με την προσφεύγουσα, να μην στερούνται του δικαιώματός τους σε αύξηση της βασικής έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο.
- 25 Όσον αφορά τον δυσανάλογο χαρακτήρα της οικονομικής επιβάρυνσης που υπέστη λόγω του εν λόγω φορολογικού μέτρου, η προσφεύγουσα διευκρίνισε ότι

η περιγραφόμενη φορολογική μεταχείριση της οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών είχε ως αποτέλεσμα να στερηθεί, πέραν της φορολογικής διαφοράς ύψους 4 560,34 HRK που οφείλει να καταβάλει, και το δικαίωμα επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου που είχε προκαταβληθεί ανερχόμενου σε 4 500,00 HRK ως κάτοικος περιοχής της Κροατίας που χαρακτηρίζεται ως ενισχυόμενη και κατατάσσεται στην ομάδα II, με αποτέλεσμα η συνολική ζημία που υπέστη λόγω του επίμαχου φορολογικού μέτρου να υπερβαίνει τις 9 000,00 HRK, πλέον των λοιπών δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε αναφορικά με τις σπουδές του τέκνου της στη Φινλανδία.

- 26 Το Ministarstvo financija (Υπουργείο Οικονομικών, Κροατία) επισήμανε στο πλαίσιο της δευτεροβάθμιας διοικητικής διαδικασίας ότι δεν μπορεί να γίνεται λόγος περί περιέλευσης των γονέων τέκνων που λαμβάνουν «υποτροφία» σε δυσμενέστερη θέση, δεδομένου ότι η καταβολή των κονδυλίων στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ δεν περιλαμβάνεται στα έσοδα που δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ιδιότητας του εξαρτώμενου μέλους της οικογένειας σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφος 5, του ZPD/04.
- 27 Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, η προσφεύγουσα επισήμανε επιπλέον ότι το 2018 ο νομοθέτης τροποποίησε το άρθρο 36, παράγραφος 5, του επίμαχου ZPD/04, διευκρινίζοντας στο άρθρο 17, παράγραφος 2, του ZPD/16 ότι οι υποτροφίες και τα μη επιστρεπτέα κονδύλια που καταβάλλονται από τον προϋπολογισμό, τα ταμεία και τα προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για λόγους σπουδών δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του δικαιώματος αύξησης της βασικής έκπτωσης ως προς τα εξαρτώμενα μέλη της οικογένειας. Επικαλέστηκε επίσης την αιτιολογική σκέψη 40 του κανονισμού 1288/2013, η οποία εισηγείται την απαλλαγή των μη επιστρεπτέων κονδυλίων και της οικονομικής υποστήριξης που καταβάλλονται στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ από τη φορολόγηση και τις «κοινωνικές επιβαρύνσεις». Περαιτέρω, τόνισε την παραβίαση της υποχρέωσης που περιέχεται στο άρθρο 141c Ustav (του Συντάγματος).
- 28 Το Ministarstvo financija (Υπουργείο Οικονομικών) επισήμανε στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ότι θεωρεί την προσφυγή αβάσιμη για τους λόγους που αναφέρονται στην επίμαχη δευτεροβάθμια απόφαση.
- 29 Το Upravni sud u Osijeku (διοικητικό πρωτοδικείο Osijek), αποφαινόμενο πρωτοδίκως, απέρριψε την προσφυγή διότι χαρακτήρισε την υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ ως «υποτροφία» και επισήμανε ότι οι υποτροφίες δεν διαλαμβάνονται στο άρθρο 36, παράγραφος 5, του ZPD/04 ως έσοδα που δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του δικαιώματος αύξησης της βασικής έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο. Όσον αφορά τον ισχυρισμό περί διακρίσεων, κατόπιν εξέτασής των άρθρων 2 και 9, του ZSD κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το όριο που προβλέπεται στο άρθρο 36, παράγραφος 4, του ZPD/04 (ύψους 11 000,00 HRK) αποτελεί μέτρο κοινωνικής πολιτικής που δεν εισάγει διακρίσεις, καθώς επιδιώκει θεμιτό

στόχο, τα δε μέσα για την επίτευξη του στόχου αυτού είναι κατάλληλα και αναγκαία. Όσον αφορά τα όσα προβάλλονται περί μεταγενέστερων τροποποιήσεων του νόμου όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των γονέων των τέκνων που λαμβάνουν την εν λόγω υποστήριξη, το δικαστήριο έκρινε ότι η διάταξη αυτή δεν ίσχυε κατά τον χρόνο της επίμαχης φορολογικής αποφάσεως, ενώ όσον αφορά την αιτιολογική σκέψη 40 του κανονισμού 1288/2013, έκρινε ότι αυτή δεν είχε δεσμευτική νομική ισχύ.

- 30 Με την έφεσή της κατά της πρωτόδικης αποφάσεως, η προσφεύγουσα προέβαλε τους λόγους που είχε ήδη προβάλει στα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, τονίζοντας ιδίως ότι στο πλαίσιο της αποφάσεως δεν είχε πραγματοποιηθεί έλεγχος συνδρομής διακρίσεων βάσει των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως ούτε και είχε αποδειχθεί ο θεμιτός χαρακτήρας του επιδιωκόμενου με το φορολογικό μέτρο στόχου.
- 31 Το Visoki upravni sud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) απέρριψε την έφεση, επαναλαμβάνοντας κατ' ουσίαν τις διαπιστώσεις της πρωτόδικης αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 36, παράγραφοι 4 και 5, του ZPD/04 και, επιπλέον, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί παραβίασης της απαγόρευσης των διακρίσεων, επισήμανε ότι η προσφεύγουσα δεν επικαλέστηκε κατά τη διάρκεια της διαδικασίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων τον συγκεκριμένο λόγο διάκρισης που διαλαμβάνεται στον ZSD, ότι –όσον αφορά την άμεση εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης– η αιτιολογική σκέψη 40 του κανονισμού 1288/2013 δεν επιβάλλει καμία υποχρέωση στον νομοθέτη όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση της οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ και, τέλος, ότι η οδηγία της Ένωσης που διέπει τα δικαιώματα των σπουδαστών που διαμένουν στην Ένωση για λόγους σπουδών και προέρχονται από τρίτες χώρες δεν είναι εφαρμοστέα στην περίπτωση της προσφεύγουσας.
- 32 Η προσφεύγουσα άσκησε συνταγματική προσφυγή ενώπιον του Ustavni sud (Συνταγματικού Δικαστηρίου) κατά της δευτεροβάθμιας αποφάσεως, υποστηρίζοντας ότι οι προσβαλλόμενες ατομικές πράξεις προσβάλλουν το δικαίωμά της σε δίκαιη δίκη που κατοχυρώνεται από το άρθρο 29, παράγραφος 1, του Ustav (Σύνταγμα) και το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ καθώς και το δικαίωμα σεβασμού της ιδιοκτησίας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 48, παράγραφος 1, Ustav (Συντάγματος) και στο άρθρο 1 του Πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ, υπό το πρίσμα της συνταγματικής εγγύησης της ισότητας ενώπιον του νόμου (απαγόρευση των διακρίσεων) που προβλέπεται στο άρθρο 14 του Ustav (Συντάγματος) και στο άρθρο 14 της ΕΣΔΑ, καθώς και της συνταγματικής εγγύησης της νομιμότητας των ατομικών πράξεων των κρατικών διοικητικών οργάνων που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, του Ustav (Συντάγματος).
- 33 Επιπλέον, η προσφεύγουσα προβάλλει εσφαλμένη ή μη αιτιολογημένη εφαρμογή του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04, βάσει του οποίου στερείται του δικαιώματος αυξήσεως της βασικής έκπτωσης ως προς εξαρτώμενο τέκνο, για τον

λόγο ότι καταβλήθηκε σε αυτό η οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ καθ' υπέρβαση του καθορισμένου ορίου. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, στην περίπτωση της, τα δικαστήρια θα πρέπει να εφαρμόσουν το άρθρο 36, παράγραφος 5, ZPD/04, όσον αφορά το οποίο τα δικαστήρια έχουν αιτιολογήσει ειδικώς γιατί θεωρούν ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της, αφού διαπίστωσαν ότι οι «υποτροφίες» δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των παροχών του άρθρου 36, παράγραφος 5, ZPD/04, οι οποίες δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του ορίου που αναφέρεται στο άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04.

Σύντομη έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 34 Ελλείπει σχετικής νομολογίας του Δικαστηρίου (κατά την έννοια των κριτηρίων CILFIT) σχετικά με τον ισχυρισμό περί παραβίασης της απαγόρευσης των διακρίσεων ή περί του δυσανάλογου χαρακτήρα των φορολογικών μέτρων σχετικά με την κινητικότητα των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ σε ολόκληρη την Ένωση, το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) αδυνατεί να διαπιστώσει αν το δίκαιο της Ένωσης και ποιες συγκεκριμένες διατάξεις του τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωση της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο), το οποίο με τη νομολογία του έχει ήδη διαπιστώσει παράβαση του άρθρου 141c του Ustav (Συντάγματος) όταν τα δικαστήρια δεν έχουν εφαρμόσει το οικείο δίκαιο της Ένωσης στο πλαίσιο αποφάσεων σχετικά με τα συνταγματικά ή προβλεπόμενα στον νόμο δικαιώματα του προσφεύγοντος, χωρίς να ζητήσουν από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, αδυνατεί να αποφανθεί επί της προβαλλόμενης παράβασης του άρθρου 141c του Ustav (Συντάγματος), καθώς και επί των προβαλλόμενων παραβάσεων του άρθρου 48, παράγραφος 1, του Ustav (Συντάγματος) και του άρθρου 1 του Πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ [εξεταζομένων είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με το άρθρο 14 του Ustav (Συντάγματος) και το άρθρο 14 ΕΣΔΑ].

Α) ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 18, 20 ΚΑΙ 21 ΣΛΕΕ

1. Τυγχάνουν εφαρμογής τα άρθρα 18, 20 και 21 ΣΛΕΕ και το σχετικό παράγωγο δίκαιο στην περίπτωση της προσφεύγουσας;
- 35 Το τέκνο της προσφεύγουσας αξιοποίησε αναμφίβολα στην προκειμένη περίπτωση ατομικά δικαιώματα που του απονέμονται άμεσα από το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι:
- το δικαίωμα, στο πλαίσιο των εθνικών μέτρων εφαρμογής του κανονισμού 1288/2013, να αξιοποιήσει την κινητικότητα των σπουδαστών μεταβαίνοντας στη Φινλανδία για σπουδές και να λάβει υποστήριξη από τα κονδύλια του προγράμματος Erasmus+ στο ποσό που ορίζεται στη συμφωνία Erasmus+ σύμφωνα με τα κριτήρια του εθνικού εκτελεστικού

- οργανισμού, όπως αυτά καθορίστηκαν προηγουμένως από την Επιτροπή κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18, παράγραφος 7, του εν λόγω κανονισμού,
- αλλά και το δικαίωμα του πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών δυνάμει του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', και του άρθρου 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2004/38.
- 36 Στις υποθέσεις C-523/11, C-585/11, C-275/12 και C-359/13, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, όσον αφορά τα εμπόδια που θέτει το εθνικό δίκαιο στην πρόσβαση στις σπουδές σε άλλο κράτος μέλος, οι μαθητές και οι σπουδαστές μπορούν επίσης να επικαλεστούν τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ έναντι του κράτους του οποίου είναι υπήκοοι και στο οποίο έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους. Εξάλλου, στην υπόθεση C-75/11, η οποία αφορούσε την πρόσβαση των σπουδαστών στην κάλυψη των μεταφορών στην Αυστρία, διαπιστώθηκε ότι οι σπουδαστές μπορούν να επικαλεστούν την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων του άρθρου 18 ΣΛΕΕ κατά την ενάσκηση των δικαιωμάτων που εγγύεται το άρθρο 21 ΣΛΕΕ (βλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-75/11, EU:C:2012:605, σκέψεις 36-41).
- 37 Αντιθέτως, η προσφεύγουσα, η οποία ισχυρίζεται ότι τα δικαστήρια παραβίασαν τη συνταγματική υποχρέωση που υπέχουν βάσει του άρθρου 141c του Ustav (Συντάγματος) να εφαρμόζουν άμεσα το δίκαιο της Ένωσης και να προστατεύουν τα ατομικά δικαιώματα που απορρέουν από αυτό, δεν αξιοποίησε προσωπικά τα εν λόγω θεμελιώδη δικαιώματα των σπουδαστών, ούτε και το επίμαχο φορολογικό μέτρο, το οποίο την υποχρεώνει να καταβάλει το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης, εκδόθηκε «κατ' εφαρμογήν» διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, όπως ο κανονισμός 1288/2013. Περαιτέρω, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2004/38, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, και το άρθρο 3, παράγραφος 1, αυτής, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μέλος της οικογένειας που συνόδευε φοιτητή κατά τη διάρκεια των σπουδών του σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της 5ης Μαΐου 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, σκέψεις 30-43).
- 38 Ωστόσο, η προσφεύγουσα ουδόλως αρνείται κάτι τέτοιο. Υποστηρίζει ότι «της επιβλήθηκε ποινή» εξαιτίας του γεγονότος ότι το τέκνο της αξιοποίησε το δικαίωμα της κινητικότητας των σπουδαστών που διέθετε βάσει της συμφωνίας Erasmus+ κατ' εφαρμογήν του κανονισμού 1288/2013, ήτοι το θεμελιώδες δικαίωμα να κυκλοφορεί και να διαμένει σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών βάσει των άρθρων 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2004/38. Ως εκ τούτου, εκτιμά ότι υπέστη δυσμενή διάκριση κατά την έννοια του άρθρου 18 ΣΛΕΕ λόγω του προαναφερθέντος καθεστώτος που αναγνωρίζει στο παιδί της το δίκαιο της Ένωσης.

- 39 Κατά συνέπεια, το κατά πόσον η προσφεύγουσα δύναται να επικαλεστεί άμεσα τις προαναφερθείσες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης αποτελεί αμφισβητούμενο ζήτημα, καθώς οι περιστάσεις της υποθέσεως ενδέχεται να υποδηλώνουν την ύπαρξη μιας αμιγώς εσωτερικής καταστάσεως η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ΣΛΕΕ.
- 40 Ωστόσο, προκύπτει ότι σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη, η τελευταία ερμηνεία θα μπορούσε να οδηγήσει σε προφανώς άτοπο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι μπορεί να αποκλείσει (να παρακάμψει) τη δικαιοδοσία του Δικαστηρίου όσον αφορά μια σειρά εθνικών μέτρων ικανών να αποτελέσουν εμπόδια στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η ΣΛΕΕ ή να παρεμποδίσουν την εφαρμογή των κανόνων της Ένωσης, για τον λόγο και μόνον ότι το επίμαχο εμπόδιο ρυθμίζεται από το εθνικό δίκαιο κατά τρόπο που τυπικά δεν αφορά άμεσα το πρόσωπο που μπορεί να επικαλεστεί το άμεσο αποτέλεσμα των διατάξεων του πρωτογενούς και του παράγωγου δικαίου της Ένωσης, αλλά μέλος της οικογένειάς του, στη νομική θέση του οποίου αποδίδονται τα πραγματικά και νομικά αποτελέσματα της άσκησης ατομικών δικαιωμάτων που κατοχυρώνει το δίκαιο της Ένωσης (προτάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, σημείο 15).
- 41 Τούτο καθίσταται ευχερέστερα αντιληπτό στην περίπτωση της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι αν ένα συγκεκριμένο φορολογικό μέτρο υποχρέωνε το εξαρτώμενο τέκνο της να είναι εκείνο που θα πλήρωνε φόρο για την υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ ή αν στερείτο εκείνο του δικαιώματός του να τύχει κάποιας έκπτωσης φόρου λόγω της είσπραξης της εν λόγω υποστήριξης, τότε ο εν λόγω σπουδαστής θα μπορούσε να επικαλεστεί το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', και του άρθρου 21, παράγραφος 1 ΣΛΕΕ σε διαδικασίες ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ή των διοικητικών δικαστηρίων. Ωστόσο, αν το εν λόγω μέτρο δεν αφορούσε άμεσα τον σπουδαστή, αλλά τον γονέα του, ο οποίος υποχρεούται να διατρέφει τον πρώτο και να αναλαμβάνει το κόστος των σπουδών του σπουδαστή σε άλλο κράτος μέλος, τότε ο εν λόγω γονέας δεν θα μπορούσε να επικαλεστεί το άμεσο αποτέλεσμα των εν λόγω διατάξεων, δεδομένου ότι τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που κατοχυρώνονται από τα εν λόγω άρθρα δεν αφορούν τον ίδιο προσωπικά (δεν τα έχει αξιοποιήσει εκείνος προσωπικά ούτε έχουν απονεμηθεί σε εκείνον προσωπικά από το δίκαιο της Ένωσης).
- 42 Εξάλλου, δεδομένου ότι ο σπουδαστής δεν αποτελεί μέρος της διαδικασίας ενώπιον των φορολογικών αρχών (δεν υποχρεούται εκείνος να καταβάλει το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης), δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, το οποίο θα μπορούσε εν συνεχεία, αξιοποιώντας τον μηχανισμό που προβλέπει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, να ζητήσει από το Δικαστήριο να του παράσχει χρήσιμη απάντηση στο ερώτημα αν η επίμαχη φορολογική διάταξη συνιστά εμπόδιο στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας κατά παράβαση των άρθρων 20 και 21 ΣΛΕΕ.

- 43 Η φορολογική μεταχείριση της προσφεύγουσας είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη φορολογική μεταχείριση του εξαρτώμενου τέκνου της και την οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+. Το άρθρο 10, παράγραφος 20, του ZPD/04 προέβλεπε ότι τα μη επιστρεπτέα κονδύλια από προγράμματα της Ένωσης για την προώθηση της κινητικότητας αποτελούν μη φορολογητέα έσοδα του σπουδαστή και η καταβολή τους δεν ιδρύει φορολογική υποχρέωση για τον σπουδαστή. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα εν λόγω μη φορολογητέα έσοδα του σπουδαστή δεν εμπίπτουν στην ρητώς προβλεπόμενη απαλλαγή του άρθρου 36, παράγραφος 5, ZPD/04, συνυπολογίζονται, σύμφωνα με το άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04, κατά τον προσδιορισμό του δικαιώματος του γονέα να αυξήσει τη βασική έκπτωση ανά εξαρτώμενο σπουδαστή και οδηγούν σε απώλεια του εν λόγω δικαιώματος αν υπερβούν ένα ορισμένο σταθερό όριο (ανερχόμενο εν προκειμένω σε 11 000,00 HRK).
- 44 Το δικαίωμα οικονομικής υποστήριξης για την κινητικότητα των σπουδαστών που αποκτάται μέσω του μέτρου εφαρμογής του προγράμματος Erasmus+ δεν είναι αυτοτελές σε σχέση με το δικαίωμα του σπουδαστή στην κινητικότητα και την άσκηση του θεμελιώδους δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων για λόγους σπουδών, καθώς τα άρθρα 3.11 και 9 της συμφωνίας Erasmus+ και τα συνημμένα πανεπιστημιακά έγγραφα προβλέπουν την υποχρέωση επιστροφής της οικονομικής υποστήριξης σε περίπτωση που ο σπουδαστής εγκαταλείψει την κινητικότητα (βλ. ομοίως προτάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-233/14, EU:C:2016:50, σκέψη 14).
- 45 Κατά συνέπεια, η εθνική διάταξη στην οποία στηρίζεται το επίμαχο φορολογικό μέτρο ιδρύει ήδη άμεση σχέση με την προέλευση των μη επιστρεπτέων κονδυλίων από τα προγράμματα της Ένωσης και τους σκοπούς της ΣΛΕΕ, όπως η κινητικότητα των σπουδαστών (άρθρο 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση), ο δε σκοπός της καταβολής της οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ ήταν να δημιουργηθούν συνθήκες διασυνοριακού χαρακτήρα προκειμένου οι σπουδαστές να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης για σπουδές, ως εκ τούτου η εν λόγω υποστήριξη είναι άρρηκτα συνδεδεμένη τόσο από πραγματικής όσο και από νομικής απόψεως με το δικαίωμα των πολιτών της Ένωσης να κυκλοφορούν ελεύθερα για λόγους σπουδών και, ως εκ τούτου, δεν θα πρέπει να υπόκειται στους περιορισμούς των θεμελιωδών ελευθεριών (προτάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, σημεία 18, 20).
- 46 Το συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα μπορούσε να επικαλεστεί τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ ενισχύεται περαιτέρω από τον λόγο ακυρώσεως που προβάλλει βάσει του άρθρου 18 ΣΛΕΕ. Δεδομένου ότι όσον αφορά τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ και την οδηγία 2004/38, το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει στους σπουδαστές το δικαίωμα να επικαλούνται τις διακρίσεις βάσει του άρθρου 18 ΣΛΕΕ κατά την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά

Αυστρίας, C-75/11, EU:C:2012:605) και λαμβανομένης υπόψη της έννοιας της δυσμενούς διακρίσεως εξ αντανάκλασεως («discrimination by association») που διαμορφώθηκε στη νομολογία του Δικαστηρίου [προτάσεις της 12ης Μαρτίου 2015, απόφαση του Δικαστηρίου (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 16ης Ιουλίου 2015, ČEZ Razpredelenie Bylgarija, C-83/14, EU:C:2015:480], προκύπτει ότι η προσφεύγουσα θα μπορούσε να επικαλεστεί άμεσα το άρθρο 18 ΣΛΕΕ, το οποίο εφαρμόζεται κάθε φορά που η υπόθεση εμπίπτει *ratione materiae* στο πεδίο εφαρμογής της ΣΛΕΕ, ισχυριζόμενη ότι το φορολογικό μέτρο την περιήγαγε σε δυσμενέστερη θέση λόγω του ειδικού καθεστώτος του τέκνου της κατά το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι επειδή απολαύει δικαιωμάτων που αναγνωρίζονται άμεσα στο τέκνο της από τις εθνικές πράξεις εφαρμογής του κανονισμού 1288/2013 και από τα άρθρα 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2004/38.

- 47 Εντούτοις, κατόπιν της υποθέσεως C-75/11, το Δικαστήριο μετέβαλε ελαφρώς την ως άνω προσέγγιση με την απόφασή του της 2ας Ιουνίου 2016, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-233/14, EU:C:2016:396, σκέψεις 88-94), η οποία ασχολήθηκε με το κάπως παρόμοιο ζήτημα του δικαιώματος των «μετακινούμενων» σπουδαστών να τύχουν παροχής για την κάλυψη των δαπανών μετακινήσεώς τους, κρίνοντας ότι οι λόγω δαπάνες αποτελούν «υποτροφίες» υπό ευρεία έννοια, ως προς τις οποίες η εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχείρισης αποκλείεται βάσει του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2004/38.
- 48 Ωστόσο, δεδομένου ότι ο σκοπός του άρθρου 24, παράγραφος 2, της οδηγίας 2004/38 ήταν να απαλλάξει τα κράτη μέλη από την υποχρέωση να χορηγούν στους αλλοδαπούς σπουδαστές δικαίωμα σε κοινωνικές παροχές ή υποτροφίες υπό τους ίδιους όρους με τους υπηκόους τους, πράγμα το οποίο προστίθεται στην προϋπόθεση που διαλαμβάνεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, βάσει της οποίας ο σπουδαστής πρέπει να διαθέτει επαρκείς πόρους ούτως ώστε να μην επιβαρύνει το σύστημα κοινωνικής πρόνοιας του κράτους μέλους υποδοχής κατά τη διάρκεια της παραμονής του, προκύπτει ότι το άρθρο 24, παράγραφος 2, της οδηγίας αφορά την υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών του προγράμματος Erasmus+ που παρέχεται από τον προϋπολογισμό της Ένωσης, σκοπός του οποίου ήταν ακριβώς η άρση των περιορισμών στην κινητικότητα των σπουδαστών που ορίζονται στην οδηγία, με την καταβολή στους σπουδαστές του προγράμματος Erasmus+ ορισμένων κονδυλίων πριν από την έναρξη της παραμονής τους σε άλλο κράτος μέλος και με την ταυτόχρονη έμμεση ελάφρυνση του συστήματος κοινωνικής πρόνοιας του εν λόγω κράτους.
- 49 Κατά συνέπεια, ο κανονισμός 1288/2013 δεν χρησιμοποιεί καν την έννοια της «υποτροφίας». Στο άρθρο 27, παράγραφος 12, γίνεται αναφορά των κονδυλίων της Ένωσης που παρέχονται «για χρηματοδότηση με τη μορφή μη επιστρεπτέων κονδυλίων». Τα κράτη μέλη έχουν πολύ περιορισμένες εξουσίες όσον αφορά την υποστήριξη του προγράμματος Erasmus+, καθώς αυτή καταβάλλεται από κονδύλια που μεταφέρονται από την Επιτροπή προς διαχείριση από τον εθνικό οργανισμό, ο οποίος κατά τη διαχείριση των κεφαλαίων αυτών δεσμεύεται από

τους υφιστάμενους κανόνες της Επιτροπής σχετικά με το ποσό της μηνιαίας οικονομικής υποστήριξης ή την υποχρέωση επιστροφής της. Συνεπώς, το τελευταίο ζήτημα δεν διέπεται από το εθνικό δίκαιο, αλλά άμεσα από κανονισμούς και κανόνες της Επιτροπής, οι οποίοι δεσμεύουν τον εθνικό οργανισμό.

- 50 Κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό με το άρθρο 18 ΣΛΕΕ, θα μπορούσαν να εφαρμοστούν στην περίπτωση της προσφεύγουσας.

2. Υφίσταται περιορισμός του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας (κινητικότητα των σπουδαστών) κατά την έννοια των άρθρων 20 και 21 ΣΛΕΕ;

- 51 Το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αυτά οφείλουν κατά την άσκηση της εν λόγω αρμοδιότητας να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης. Η εν λόγω αρμοδιότητα δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα που αντιβαίνουν στις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών μέτρων που αποτρέπουν τους πολίτες από το να ασκήσουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ (αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, σκέψεις 31 και 34, και της 1ης Δεκεμβρίου 2011, *Επιτροπή κατά Ουγγαρίας*, C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψη 42). Τα εν λόγω μέτρα μπορούν να αποτελέσουν εμπόδιο στην άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας, ακόμη και αν διατυπώνονται κατά τρόπο φαινομενικά ουδέτερο, ανεξαρτήτως της ιθαγένειας του ενδιαφερομένου (απόφαση *Turpeinen* της 9ης Νοεμβρίου 2006, C-520/04, EU:C:2006:703, σκέψη 15).
- 52 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις οι οποίες στερούν από πολίτη της Ένωσης το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο για τον λόγο ότι έχει ασκήσει το δικαίωμά του στην ελεύθερη κυκλοφορία συνιστούν μέτρα περιοριστικά του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας που κατοχυρώνει το άρθρο 21 ΣΛΕΕ (απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, *Kohll και Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, σκέψη 44).
- 53 Στο πλαίσιο της κινητικότητας των σπουδαστών, έχει διαπιστωθεί ότι, όταν κράτος μέλος προβλέπει σύστημα χορήγησης σπουδαστικών επιδομάτων ούτως ώστε οι σπουδαστές που σπουδάζουν σε άλλο κράτος μέλος να απολαύουν των επιδομάτων αυτών, οφείλει να μεριμνά ώστε οι προϋποθέσεις χορήγησης των εν λόγω επιδομάτων να μην αποτελούν αδικαιολόγητο περιορισμό του δικαιώματος κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, το οποίο προβλέπει το άρθρο 21 ΣΛΕΕ [αποφάσεις: της 18ης Ιουλίου 2013, *Prinz και Seeberger* (C-523/11 και C-585/11, EU:C:2013:524, σκέψη 30)· της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Elrick* (C-275/12, EU:C:2013:684, σκέψη 25)] και δεν μπορεί, μέσω ρυθμίσεως συνεπαγόμενης πρόσθετα εμπόδια ή δαπάνες συνδεδεμένες με την εγκατάλειψη της χώρας καταγωγής τους, να αποτρέπει τους πολίτες από το να εγκαταλείψουν τη χώρα αυτή προκειμένου να σπουδάσουν σε άλλο κράτος μέλος (απόφαση της

23ης Οκτωβρίου 2007, Morgan και Bucher, C-11/06 και C-12/06, EU:C:2007:626, σκέψη 30). Η ως άνω διαπίστωση βασίζεται στο γεγονός ότι η κινητικότητα στον τομέα της εκπαίδευσης και της κατάρτισης αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και έναν από τους κύριους στόχους της δράσης της Ένωσης βάσει του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2012, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-542/09, EU:C:2012:346, σκέψη 71).

54 Εν προκειμένω, το τέκνο της προσφεύγουσας δεν αποθαρρύνθηκε από το να αξιοποιήσει τα μέτρα κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ και τα δικαιώματα που προβλέπονται στα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, προφανώς διότι η επίμαχη φορολογική μεταχείριση δεν ήταν προβλέψιμη ούτε για την προσφεύγουσα, η οποία το συντηρούσε σύμφωνα με το άρθρο 64 Ustav (Συντάγματος) και το άρθρο 290, παράγραφος 1, του ισχύοντος Obiteljski zakon (οικογενειακού δικαίου), ούτε για τον ίδιο τον σπουδαστή πριν από τη μετάβασή του στη Φινλανδία για σπουδές.

55 Ωστόσο, προκύπτει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, η περίπτωση αυτή θα μπορούσε, εντούτοις, να είναι άσχετη με τη διαπίστωση της ύπαρξης εμποδίου στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος δυνάμει των άρθρων 20 και 21 ΣΛΕΕ. Πράγματι, το Δικαστήριο στην απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, σκέψεις 26, 32) επισήμανε ότι «στερείται σημασίας, συναφώς, το γεγονός ότι παρήλθε σημαντικό χρονικό διάστημα αφότου η προσφεύγουσα [...] άσκησε τα εν λόγω δικαιώματα ελεύθερης κυκλοφορίας». Στην εν λόγω περίπτωση υπήρξε επίσης χρονική απόσταση μεταξύ της άσκησης του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας και της επιβολής εμποδίου στο δικαίωμα αυτό λόγω του γεγονότος και μόνο της άσκησής του.

3. *Συντρέχει μη ίση (λιγότερο ευνοϊκή) μεταχείριση σε συγκρίσιμες καταστάσεις – ποιοι οι πιθανοί τρόποι εφαρμογής της αρχής της ισότητας (απαγόρευσης των διακρίσεων) στην υπό κρίση υπόθεση;*

56 Όσον αφορά τη διαπίστωση ότι ο φορολογούμενος περιέρχεται σε δυσμενέστερη θέση λόγω της άσκησης των δικαιωμάτων που εγγυώνται τα άρθρα 20 και 21 ΣΛΕΕ, δύσκολα μπορεί να βρεθεί συγκρίσιμη ομάδα (σημείο αναφοράς) με την οποία θα μπορούσε να συγκριθεί η κατάσταση της προσφεύγουσας.

57 Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται κατ' αρχάς ότι υπέστη διάκριση σε σχέση με τους «λοιπούς μισθωτούς» και εν συνεχεία ότι υπέστη διάκριση σε σχέση με τους φορολογουμένους στην Κροατία των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα σπούδασαν στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ στις λεγόμενες χώρες της ομάδας 3 με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, όπως αυτές καθορίζονται από την Επιτροπή, δεδομένου ότι στην τελευταία περίπτωση δεν θα είχε στερηθεί του δικαιώματός της στην επίμαχη έκπτωση για τον λόγο ότι η προκαταβολή για τη στήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών δεν θα υπερέβαινε το όριο του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04.

- 58 Καθώς προκύπτει τα κράτη μέλη θα μπορούσαν, μέσω μιας τέτοιας φορολογικής διατάξεως, να προωθήσουν την κινητικότητα των σπουδαστών μόνο προς χώρες με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης που συμμετέχουν στο πρόγραμμα Erasmus+, ήτοι σε χώρες στις οποίες η φορολογική μεταχείριση (συνολικό κόστος μετάβασης για σπουδές) θα ήταν ευνοϊκότερη. Στην περίπτωση των σπουδαστών των οποίων τα έξοδα σπουδών βαρύνουν τους γονείς που τους στηρίζουν, η εν λόγω φορολογική διάταξη θα μπορούσε όχι μόνον να περιορίσει το δικαίωμα των φοιτητών να εγκαταλείψουν τη χώρα διαμονής τους με σκοπό τις σπουδές, αλλά και να περιορίσει την κινητικότητα των σπουδαστών εντός της Ένωσης σε ορισμένα μόνο κράτη μέλη. Τούτο ενδεχομένως προσκρούει στη σύσταση περί ουδετερότητας των μέτρων του προγράμματος Erasmus+ έναντι των διαφορών εκπαιδευτικών συστημάτων των κρατών μελών, όπως αναφέρεται στο άρθρο 18, παράγραφος 7, του κανονισμού 1288/2013.
- 59 Ωστόσο, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με τους υποκειμένους στον φόρο εισοδήματος στην Κροατία, τα τέκνα των οποίων έχουν σπουδάσει σε χώρες του προγράμματος Erasmus+ με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, τουλάχιστον όχι με τον τρόπο που διατυπώνεται στην προσφυγή.
- 60 Η αποδοχή του ισχυρισμού ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί η παραβίαση της αρχής της απαγορεύσεως των διακρίσεων, η προσφεύγουσα θα πρέπει να συγκριθεί με φορολογικούς κατοίκους των οποίων τα τέκνα σπούδασαν σε χώρες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα Erasmus+ με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, παραβλέπει το ουσιώδες στοιχείο της δυσμενέστερης μεταχείρισεως της προσφεύγουσας, το οποίο εξακολουθεί να προβάλλει ρητώς ως λόγο ακυρώσεως, ήτοι το γεγονός ότι το παιδί της σπούδασε στη Φινλανδία, όπου το κόστος διαβίωσης είναι υψηλότερο από ό,τι στην Κροατία, όπου η προσφεύγουσα πραγματοποιεί το εισόδημα για τη συντήρηση του τέκνου της. Δεύτερον, ο ισχυρισμός περί εξαιρέσεως από το όριο του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04 δεν θα ήταν βάσιμος αν οι παρεμπίπτουσες πτυχές της υποθέσεως ήταν διαφορετικές έστω και ελάχιστα (π.χ. εάν η προκαταβολή και το υπόλοιπο της εν λόγω υποστήριξης, έστω και σε δόσεις, καταβάλλονταν εντός ενός φορολογικού έτους). Ως εκ τούτου, ένα τέτοιο σημείο αναφοράς θα αφορούσε παρεμπίπτουσες μόνον πτυχές της υποθέσεως, που δεν σχετίζονται με την ουσία των προβαλλόμενων λόγων ακύρωσης, και δεν θα περιελάμβανε αντικειμενικά, ευχερώς προσδιορίσιμα στοιχεία (γνωμοδότηση του ΕΔΔΑ, §§ 68-69· προτάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-233/14, EU:C:2016:50, σημείο 105).
- 61 Ακολούθως, πρέπει να γίνει δεκτό το συμπέρασμα των δικαστηρίων ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να συγκριθεί με γονέα τέκνου που λαμβάνει κοινωνικές παροχές κατά την έννοια του άρθρου 36, παράγραφος 5, του ZPD/04, γεγονός που δεν συνεπάγεται τη στέρηση του δικαιώματος του εν λόγω φορολογουμένου σε αύξηση της βασικής έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο. Οι κοινωνικές παροχές καταβάλλονται, στο πλαίσιο της εθνικής νομοθεσίας, σε πρόσωπα που ανήκουν σε ευάλωτες ομάδες, επί παραδείγματι, λόγω

περιουσιακής κατάστασης ή αναπηρίας. Η οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+, το οποίο αξιοποίησε το τέκνο της προσφεύγουσας, είναι διαθέσιμη σε όλους τους σπουδαστές, ανεξάρτητα από την περιουσιακή τους κατάσταση ή την περιουσιακή κατάσταση των γονέων τους.

- 62 Επιπλέον, είναι αληθές ότι όταν η καταβολή οποιασδήποτε από τις μη φορολογητέες παροχές που απαριθμούνται στο άρθρο 10 του ZPD/04 υπερβαίνει το όριο που προβλέπεται στο άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04, το γεγονός αυτό οδηγεί στην απώλεια του δικαιώματος αύξησης της βασικής έκπτωσης ως προς το εξαρτώμενο μέλος της οικογένειας. Το γεγονός αυτό θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι στην πραγματικότητα δεν υφίσταται άνιση μεταχείριση σε συγκρίσιμες καταστάσεις βάσει των δικαιωμάτων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι η φορολογική μεταχείριση της οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ υπό αυτή την έννοια είναι η ίδια με οποιοδήποτε άλλο έσοδο του εξαρτώμενου μέλους της οικογένειας.
- 63 Ωστόσο, ως προς το σημείο αυτό υφίσταται αμφιβολία, δεδομένου ότι, όπως επισημαίνει η προσφεύγουσα, κανένα από τα μη φορολογητέα έσοδα που αναφέρονται στο άρθρο 10 του ZPD/04 δεν έχει ως ειδικό στόχο την προώθηση της κινητικότητας των σπουδαστών εντός της Ένωσης, η οποία αποτελεί έναν από τους κύριους στόχους της δράσης της Ένωσης βάσει του άρθρου 165 παρ. 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, ούτε συνιστά μέτρο εφαρμογής του κανονισμού 1288/2013, πρωταρχικός σκοπός του οποίου είναι να δημιουργήσει συνθήκες διασυνοριακού χαρακτήρα ώστε να καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας για λόγους σπουδών, σύμφωνα με τα άρθρα 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', και 21, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2004/38.
- 64 Για τον λόγο αυτό, οι εθνικές υποτροφίες ή άλλες μορφές χρηματοδότησης σπουδαστών και μαθητών, οι οποίες χορηγούνται ανεξάρτητα από τον τόπο σπουδών του φοιτητή και για διάφορους σκοπούς, καθώς και άλλα μη επιστρεπτέα (ή επιστρεπτέα) κονδύλια που χορηγούνται από τον προϋπολογισμό της Ένωσης, τα οποία εκταμιεύονται στο κράτος μέλος του τελικού δικαιούχου και δεν αποσκοπούν στην άσκηση του θεμελιώδους δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ένωσης που εγγυάται η ΣΛΕΕ, διαφέρουν από την υποστήριξη της κινητικότητας των φοιτητών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+.
- 65 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με οποιονδήποτε υποκείμενο στον φόρο εισοδήματος στην Κροατία, αλλά πράγματι βρίσκεται σε κατάσταση διαφορετική από όλους τους άλλους.
- 66 Εν προκειμένω, το κριτήριο της διάκρισης δεν είναι αν παραβιάστηκε το δικαίωμα του προσφεύγοντος να του επιφυλάσσεται ίση μεταχείριση με άλλα πρόσωπα που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, αλλά αν παραβιάστηκε η

απαίτηση να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση από το κράτος προσώπων των οποίων η κατάσταση είναι ουσιαστικά διαφορετική.

- 67 Με άλλα λόγια, το θεμελιώδες ερώτημα το οποίο πρέπει να απαντηθεί στο πλαίσιο του κριτηρίου της διάκρισης εν προκειμένω είναι αν η φορολογική διάταξη, λόγω του ειδικού καθεστώτος των εξαρτώμενων τέκνων της προσφεύγουσας που απονέμει το δικαίωμα της Ένωσης, πρέπει να επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στην προσφεύγουσα από τους υποκείμενους στον φόρο εισοδήματος στην Κροατία των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα δεν αξιοποίησαν το δικαίωμα κινητικότητας των σπουδαστών εντός της Ένωσης.
- 68 Προκειμένου να εκτιμηθεί αν η προσφεύγουσα περιήλθε σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με την εν λόγω συγκρίσιμη ομάδα, πρέπει να εξεταστούν οι αιτιάσεις της σχετικά με την κατεύθυνση της κινητικότητας από την Κροατία προς τη Φινλανδία, την οποία η Επιτροπή έχει κατατάξει στην ομάδα 1 των χωρών του προγράμματος Erasmus+ με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης. Σύμφωνα με τους οδηγούς της Επιτροπής για το πρόγραμμα Erasmus+ των ετών 2014, 2015 και 2017 κατά τον χρόνο της κινητικότητας του τέκνου της προσφεύγουσας στη Φινλανδία, η Κροατία κατατασσόταν στην ομάδα των συμμετεχουσών χωρών με μεσαίο μέσο κόστος διαβίωσης και, ήδη το 2017 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή την κατέταξε στην ομάδα των συμμετεχουσών χωρών με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης.
- 69 Εξάλλου, μολονότι προκύπτει ενδεχομένως ότι η προσφεύγουσα επικαλείται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση βάσει μιας *de facto* διαφοροποίησης, το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι η εν λόγω «*de facto* διαφοροποίηση» έχει αποτυπωθεί ως νομικός κανόνας στο άρθρο 18, παράγραφος 7, του κανονισμού 1288/2013. Κατά την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, βάσει του άρθρου 36, παράγραφος 3, του εν λόγω κανονισμού, η Επιτροπή δημιούργησε μαθηματικούς τύπους για τον προσδιορισμό του ποσού της μηνιαίας οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών αναλόγως του μέσου κόστους διαβίωσης και της κατευθύνσεως της κινητικότητας μεταξύ των χωρών που κατατάσσονται σε εκάστη των τριών ομάδων. Οι διαβαθμίσεις που εισήχθησαν για τις ομάδες αυτές, βάσει των οποίων προσδιορίστηκε το ποσό της οικονομικής υποστήριξης για το τέκνο της προσφεύγουσας, σε σύγκριση με εκείνες που καθόρισε η Επιτροπή για τις κοινωνικά μειονεκτούσες ομάδες, προδήλως δεν αποτυπώνουν το πραγματικό κόστος της κινητικότητας των σπουδαστών.
- 70 Ως εκ τούτου, θα πρέπει ίσως να υποτεθεί ότι οι γονείς εξαρτώμενων σπουδαστών που αξιοποιούν την κινητικότητα και μεταβαίνουν από κράτος μέλος με χαμηλότερο ή μεσαίο μέσο κόστος διαβίωσης σε κράτος μέλος με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, όπως στην περίπτωση της προσφεύγουσας, περιέρχονται σε ιδιαίτερα μειονεκτική θέση όσον αφορά το κόστος διαβίωσης του τέκνου τους όχι μόνο σε σύγκριση με τους γονείς των οποίων τα τέκνα δεν αξιοποίησαν τα κονδύλια του προγράμματος Erasmus+ και παρέμειναν στην πατρίδα τους για σπουδές, έτσι ώστε να μην έχουν έξοδα κινητικότητας, αλλά και σε σύγκριση με τους γονείς των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα αξιοποίησαν τα κονδύλια του

προγράμματος Erasmus+ εντός της ίδιας ομάδας χωρών, που ορίζεται για τους σκοπούς του προγράμματος, με συγκρίσιμο κόστος διαβίωσης, και ιδίως σε σύγκριση με τους γονείς των οποίων τα τέκνα αξιοποίησαν την κινητικότητα μεταβαίνοντας από χώρα με υψηλότερο ή μεσαίο μέσο κόστος διαβίωσης σε χώρα με χαμηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης.

- 71 Για τους ανωτέρω λόγους, οι εκ πρώτης όψεως ουδέτερες διατάξεις του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04 φαίνεται να περιάγουν την προσφεύγουσα σε δυσμενέστερη θέση σε σύγκριση με τους φορολογουμένους στην Κροατία των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα πραγματοποίησαν άλλα μη φορολογητέα έσοδα από τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 36, παράγραφος 1 και 4, ZPD/04, και δεν αξιοποίησαν τα μέτρα κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ σε κράτη μέλη με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, όπως καθορίζεται από την Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 18, παράγραφος 7, του κανονισμού 1288/2013.

4. Μπορεί η περιέλευση της προσφεύγουσας σε δυσμενέστερη θέση να δικαιολογηθεί από συγκεκριμένο θεμιτό στόχο;

- 72 Οι αποφάσεις των δημόσιων αρχών που επιβάλλουν την καταβολή φόρου συνιστούν περιοριστικά μέτρα της απόλαυσης της περιουσίας, τα οποία έχουν ως θεμιτό στόχο τη διασφάλιση της καταβολής των φόρων [άρθρο 51, παράγραφος 1, Ustav (Σύνταγμα), άρθρο 1, παράγραφος 2, του Πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ], για την επιλογή δε των μέτρων για την επίτευξη του ως άνω στόχου, το κράτος μέλος διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια.
- 73 Η επίμαχη φορολογική απόφαση δεν εφαρμόζει μέτρο κοινωνικής πολιτικής που ωφελεί την προσφεύγουσα, αλλά αντιθέτως της στερεί το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στο άρθρο 36, παράγραφος 2, του ZPD/04, το οποίο παρέχεται σε όλους τους φορολογουμένους που συντηρούν τέκνα, δικαίωμα το οποίο αποτυπώνει τη συνταγματική αρχή της ισότητας και της δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος και έχει ως θεμιτό στόχο τη άρση των κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων όσον αφορά το μέσο εισόδημα και τις δαπάνες μεταξύ των φορολογουμένων που συντηρούν τέκνα και εκείνων που δεν επιβαρύνονται με δαπάνες για τη συντήρηση τέκνων (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2012, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-542/09, EU:C:2012:346, σκέψη 57).
- 74 Ως εκ τούτου, το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) πρέπει να δεχθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04 επιδιώκουν να διασφαλίσουν τον γενικώς θεμιτό σκοπό ότι ο νομοθέτης, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διαχείρισεως των περιορισμένων δημόσιων πόρων, δεν αναγνωρίζει το δικαίωμα αύξησης της βασικής έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο σε φορολογουμένους των οποίων τα εξαρτώμενα τέκνα αποκτούν εισόδημα ορισμένου ύψους κατά το φορολογικό έτος, πράγμα το οποίο, κατά την άποψη του νομοθέτη, συνεπάγεται ότι το τέκνο να μπορεί να συνεισφέρει στη συντήρησή του από το δικό του εισόδημα και να μειώνει τις δαπάνες των γονέων, σε αντίθεση με τους φορολογουμένους των οποίων τα τέκνα δεν αποκτούν κανένα

εισόδημα ή αποκτούν μηδαμινό εισόδημα, και επομένως μπορούν να συντηρηθούν αποκλειστικά από τα εισοδήματα των γονέων.

5. *Ήταν το επίμαχο φορολογικό μέτρο αναγκαίο για την επίτευξη του εν λόγω θεμιτού στόχου και δικαιολογείται (είναι αναλογικό) από την άποψη του δικαίου της Ένωσης;*

- 75 Εθνικές διατάξεις οι οποίες περιορίζουν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας για λόγους σπουδών η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, δυσχεραίνοντας την επίτευξη του στόχου της προώθησης της κινητικότητας των σπουδαστών που μνημονεύεται στο άρθρο 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, ή «επιβάλλουν ποινή» σε πολίτη της Ένωσης επειδή άσκησε τα εν λόγω δικαιώματα, μπορούν να δικαιολογηθούν μόνον εφόσον βασίζονται σε αντικειμενικούς λόγους γενικού συμφέροντος που δεν σχετίζονται με την ιθαγένεια των ενδιαφερομένων και εφόσον τελούν σε σχέση αναλογίας με τον θεμιτό στόχο που επιδιώκει η εθνική νομοθεσία, και, ως εκ τούτου, πρέπει να είναι κατάλληλες για την επίτευξη του επιδιωκόμενου θεμιτού στόχου και να μην βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του.
- 76 Όσον αφορά τις διατάξεις του εθνικού δικαίου που διέπουν τις φορολογικές ελαφρύνσεις στη χώρα φορολογικής κατοικίας, γίνεται δεκτή η αρχή ότι το κράτος μέλος κατοικίας, ως κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών συμφερόντων του φορολογούμενου, είναι εκείνο το οποίο οφείλει να χορηγεί φορολογικές πιστώσεις, απαλλαγές ή εκπτώσεις που συνδέονται με την προσωπική ή οικογενειακή του κατάσταση, δεδομένου ότι το κράτος αυτό είναι σε καλύτερη θέση να εκτιμήσει την προσωπική φοροδοτική ικανότητα του εν λόγω φορολογούμενου, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του, καθώς και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση. Ανεξαρτήτως τούτου, ωστόσο, οι φορολογικές διατάξεις που συνιστούν περιορισμό του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας μπορούν να δικαιολογηθούν μόνον υπό τις ίδιες προϋποθέσεις αναλογικότητας που αναφέρθηκαν ανωτέρω [*État belge* (Απώλεια φορολογικών ελαφρύνσεων στο κράτος κατοικίας), απόφαση της 15ης Ιουλίου 2021, C-241/20, EU:C:2021:605, σκέψεις 25-27, 33].
- 77 Έχει ήδη κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04 αποτελούσαν εμπόδιο στη χρήση των μέτρων κινητικότητας του προγράμματος Erasmus+, ήτοι στην αναχώρηση από το κράτος μέλος κατοικίας και την παραμονή σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών, και για τον λόγο αυτό και μόνο στερούσαν από την προσφεύγουσα την έκπτωση από τον φόρο ως προς εξαρτώμενο σπουδαστή και την καθιστούσαν υπόχρεη σε καταβολή φόρου, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο σπουδαστής διέμενε για λόγους σπουδών σε κράτος μέλος το οποίο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 18, παράγραφος 7, του κανονισμού 1288/2013 χαρακτηριζόταν ως συμμετέχουσα χώρα με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης. Ως εκ τούτου οι εν λόγω διατάξεις δεν είναι φορολογικά ουδέτερες ούτε ως προς το δικαίωμα του εξαρτώμενου σπουδαστή να αποφασίσει να εγκαταλείψει τη χώρα διαμονής του για να σπουδάσει σε άλλο κράτος μέλος, ούτε ως προς την ελεύθερη επιλογή της χώρας διαμονής (χώρα υποδοχής) για

λόγους σπουδών, λαμβανομένης υπόψη της κατεύθυνσης της κινητικότητας (μετακίνησης) των σπουδαστών εντός της Ένωσης μεταξύ των διαφόρων ομάδων χωρών που συμμετέχουν στο πρόγραμμα Erasmus+, όπως καθορίζεται από την Επιτροπή. Κατά συνέπεια, η πρώτη προϋπόθεση –κατά την οποία δεν πρέπει να υφίσταται λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση λόγω ιθαγένειας– δεν φαίνεται να πληρούται (απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2007, Morgan και Bucher, C-11/06 και C-12/06, EU:C:2007:626, σκέψεις 38, 41).

- 78 Η εφαρμογή του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04 είναι μεν πρόσφορη για την επίτευξη του προαναφερθέντος θεμιτού στόχου, αλλά αμφισβητείται κατά πόσον είναι αναγκαία για την επίτευξη εν λόγω στόχου στη συγκεκριμένη περίπτωση.
- 79 Το άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04 θέτει ένα ανώτατο όριο στα μη φορολογητέα έσοδα, έτσι ώστε να μη στερείται ο γονέας το δικαίωμα έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο, χωρίς την πραγματοποίηση ελέγχου της προσωπικής και οικογενειακής του κατάστασης. Επιπλέον, αποκλείει το ενδεχόμενο να καθοριστεί το εν λόγω όριο σύμφωνα με το δικαίωμα υψηλότερης βασικής έκπτωσης που έχει ήδη χορηγηθεί στην προσφεύγουσα, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 54 του ZPD/04 και ισχύει για τους κατοίκους των ενισχυόμενων περιοχών της Κροατίας που κατατάσσονται στην ομάδα II. Επομένως, στηρίζεται σε ένα σταθερό κριτήριο το οποίο δεν λαμβάνει υπόψη τις διαφορές μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων, όπερ έρχεται σε αντίθεση με τον θεμιτό στόχο που επιδιώκει το άρθρο 36, παράγραφος 2, του ZPD/04, κατά το οποίο το δικαίωμα έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο παρέχεται προς άρση των κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων μεταξύ των φορολογουμένων.
- 80 Το σταθερό όριο που θέτει το άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04 καθιστά επίσης αδύνατο να ληφθεί υπόψη η κατεύθυνση της κινητικότητας του εξαρτώμενου σπουδαστή, ήτοι το γεγονός ότι το τέκνο της προσφεύγουσας αξιοποίησε το μέτρο κινητικότητας σε χώρα που συμμετέχει στο πρόγραμμα Erasmus+ με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης από την Κροατία, όπου συνήθως διαμένει και σπουδάζει.
- 81 Μολονότι η οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ που καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες του προγράμματος Erasmus+ δεν δύναται να καλύψει τις πραγματικές δαπάνες της παραμονής για λόγους σπουδών ενός Κροάτη σπουδαστή στη Φινλανδία, εντούτοις οι φορολογούμενοι στην Κροατία, των οποίων τα τέκνα επέλεξαν να αξιοποιήσουν το μέτρο κινητικότητας σε χώρα με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, στερούνται του δικαιώματος έκπτωσης ανά εξαρτώμενο τέκνο, παρά το γεγονός ότι χρειάστηκε να επιβαρυνθούν με υψηλότερες δαπάνες για τη συντήρηση του τέκνου από ό,τι αν το τέκνο είχε παραμείνει για σπουδές στην Κροατία. Το γεγονός αυτό ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη του δυσανάλογου χαρακτήρα της επιβαλλόμενης φορολογικής επιβάρυνσης.

- 82 Ως εκ τούτου, γεννάται αμφιβολία ως προς το κατά πόσον το επίμαχο φορολογικό μέτρο ήταν αναγκαίο για την επίτευξη του θεμιτού στόχου που επιδιώκει η εθνική νομοθεσία, ήτοι για τη μη χορήγηση της εν λόγω έκπτωσης στους γονείς εξαρτώμενων τέκνων που έχουν αποκτήσει δικό τους μη φορολογητέο εισόδημα, γεγονός που μείωσε τις δαπάνες των γονέων (ελάφρυνε την επιβάρυνσή τους) για τη συντήρηση του τέκνου.
- 83 Στο πλαίσιο πραγματοποίησης στάθμισης της σπουδαιότητας του εν λόγω θεμιτού στόχου και του στόχου της προαγωγής της κινητικότητας των σπουδαστών βάσει του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, επισημαίνεται ότι, παρά την ειδική μνεία της υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ στο άρθρο 10, παράγραφος 20, ZPD/04, το οποίο αναφέρεται στον θεμιτό στόχο της κινητικότητας για λόγους σπουδών σύμφωνα με το άρθρο 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση της ΣΛΕΕ, το άρθρο 36, παράγραφος 1 και 4, του ZPD/04 δεν επιτρέπει τη διαφορετική μεταχείριση της εν λόγω υποστήριξης από οποιοδήποτε άλλο έσοδο όσον αφορά τις εκπτώσεις ανά εξαρτώμενο σπουδαστή.
- 84 Εξάλλου, προκύπτει ότι υπό το πρίσμα του άρθρου 165, παράγραφος 2, δεύτερη περίπτωση, ΣΛΕΕ, είναι αμφίβολο αν το εν λόγω φορολογικό μέτρο θα ήταν αναγκαίο αν οι φορολογικές αρχές, προτού απορρίψουν τη χορήγηση του επίμαχου δικαιώματος έκπτωσης ως προς εξαρτώμενο σπουδαστή που αξιοποίησε το μέτρο κινητικότητας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ σε χώρα με υψηλότερο μέσο κόστος διαβίωσης, είχαν παρακρατήσει προκαταβολή φόρου εισοδήματος όπως και κατά τα προηγούμενα φορολογικά έτη, θεωρώντας ότι η προσφεύγουσα διαθέτει το δικαίωμα αύξησης της βασικής έκπτωσης ως προς το εν λόγω τέκνο ως εάν είχε σπουδάσει στην Κροατία, όπου το κόστος σπουδών και το μέσο κόστος διαβίωσης είναι χαμηλότερα από ό,τι στη Φινλανδία.
- 85 Τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας σχετικά με τον δυσανάλογο χαρακτήρα του επίμαχου φορολογικού μέτρου φαίνεται να ενισχύονται από τις αποφάσεις της Vlada (Κυβέρνησης της Κροατίας) και του Hrvatski sabor (κροατικού Κοινοβουλίου) να εξαιρέσουν στο πλαίσιο του ZPD/16 την υποστήριξη της κινητικότητας των φοιτητών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ από την εφαρμογή του ανώτατου ορίου εισοδήματος για τα εξαρτώμενα τέκνα. Η Vlada (Κυβέρνηση) αιτιολόγησε την ως άνω εξαίρεση επικαλούμενη την παρεμπόδιση της κινητικότητας, από την οποία πλήττονταν ιδίως υπέρμετρα οι σπουδαστές που προέρχονταν από ευάλωτες ομάδες, καθώς και την επιδίωξη του στόχου της βέλτιστης αξιοποίησης των προγραμμάτων κινητικότητας για λόγους σπουδών στην Ένωση.
- 86 Ωστόσο, το ζήτημα στην περίπτωση της προσφεύγουσας είναι το γεγονός, το οποίο ορθώς επισημαίνουν τα δικαστήρια, ότι δεν δύναται να εφαρμόσουν αναδρομικά τον ZPD/16 όσον αφορά την υποχρέωσή της να καταβάλει φόρο εισοδήματος και τοπικό πρόσθετο φόρο εισοδήματος για το 2014.

- 87 Μολονότι το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) έχει διευκρινίσει με τη νομολογία του, σε ορισμένες συγκεκριμένες περιπτώσεις, ότι τα δικαστήρια δύνανται και οφείλουν να εφαρμόζουν αναδρομικά έναν νέο νόμο, εάν η προσβολή των συνταγματικών δικαιωμάτων και ελευθεριών δύναται να αρθεί με την εφαρμογή νόμου ευνοϊκότερου για τον προσφεύγοντα, εντούτοις, η υπό κρίση υπόθεση δεν παρουσιάζει ομοιότητα με αυτές.
- 88 Πράγματι, η υποχρέωση αναδρομικής εφαρμογής της νέας διάταξης θα προσέκρουε στις θεμελιώδεις αρχές του εθνικού φορολογικού συστήματος, οι οποίες αναμφίβολα είναι εγγενείς των φορολογικών συστημάτων και των άλλων κρατών μελών, ήτοι στην αρχή ότι για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης πρέπει να εφαρμόζονται οι φορολογικοί κανόνες που ίσχυαν κατά τον χρόνο που συνέτρεχαν οι σχετικές με τον φόρο περιστάσεις, καθώς και στην αρχή ότι η φορολογική υποχρέωση πρέπει προσδιορίζεται και η φορολογική οφειλή να υπολογίζεται για φορολογικές περιόδους που αντιστοιχούν σε ένα ημερολογιακό έτος.
- 89 Λαμβανομένου υπόψη ότι τα δικαιώματα της προσφεύγουσας που κατοχυρώνονται από το άρθρο 48, παράγραφος 1, του Ustav (Σύνταγμα) και άρθρο 1 του Πρωτοκόλλου αριθ. 1 της ΕΣΔΑ δεν μπορούν να προστατευθούν με την αναδρομική εφαρμογή φορολογικής διατάξεως, το εν λόγω αποτέλεσμα, δεδομένου ότι όλοι οι λόγοι ακυρώσεως που αυτή προβάλλει σχετικά με τον δυσανάλογο χαρακτήρα του επίμαχου φορολογικού μέτρου στηρίζονται εν πάση περιπτώσει στην ερμηνεία, τη σκοπιμότητα και τους στόχους του δικαίου της Ένωσης, θα μπορούσε να επιτευχθεί μόνον μέσω προδικαστικής αποφάσεως του Δικαστηρίου, βάσει της οποίας το εθνικό δικαστήριο θα ήταν υποχρεωμένο να αφήσει ανεφάρμοστες τις διατάξεις του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04 στις οποίες στηρίζεται το επίμαχο φορολογικό μέτρο.
- 90 Για τους ανωτέρω λόγους, το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) υποβάλλει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο μπορεί να δώσει χρήσιμη απάντηση επί της ουσίας των ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί παραβάσεως των άρθρων 14 και 48, παράγραφος 1, του Ustav (Συντάγματος) σχετικά με την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

Β) ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ 883/2004

- 91 Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα αμφισβητεί την απώλεια της έκπτωσης από τον φόρο ως προς εξαρτώμενο τέκνο που διέμενε σε άλλο κράτος μέλος, η υπόθεσή της εμπίπτει κατ' αρχήν *ratione materiae* στο πεδίο εφαρμογής του κανονισμού 883/2004.
- 92 Ωστόσο, η απόφαση της 16ης Ιουνίου 2022, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Τιμαριθμική αναπροσαρμογή των οικογενειακών παροχών) (C-328/20, EU:C:2022:468) αφορούσε φορολογικές παροχές για τα εξαρτώμενα τέκνα μεταναστών εργαζομένων απασχολούμενων στην Αυστρία, των οποίων τα τέκνα

διαμένουν σε άλλα κράτη μέλη. Στην υπό κρίση περίπτωση, η κατάσταση είναι αντίστροφη, καθώς το εξαρτώμενο τέκνο αξιοποίησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος ενώ η προσφεύγουσα δεν αποτελεί πρόσωπο που αξιοποιεί το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας δυνάμει του άρθρου 21 ή 45 ΣΛΕΕ.

- 93 Περαιτέρω, προκύπτει ότι με την απόφαση της 13ης Οκτωβρίου 2022, DN (Επιστροφή οικογενειακών παροχών) (C-199/21, EU:C:2022:789, σκέψεις 33-38), η οποία αφορούσε πιστώσεις φόρου για τέκνο που σπούδαζε σε άλλο κράτος μέλος, κρίθηκε ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 67 του κανονισμού 883/2004, δεν έχει καθοριστική σημασία αν το πρόσωπο που επικαλείται την εφαρμογή του έχει προηγουμένως ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας, αλλά μόνον ότι το δικαίωμα οικογενειακής παροχής, αν δεν έχει ήδη αξιοποιηθεί μπορεί να χορηγηθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους που είναι αρμόδιο για την καταβολή της. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έχει αξιοποιήσει το δικαίωμα αυτό σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους και μπορεί να το αξιοποιήσει εκ νέου και για το φορολογικό έτος 2014, εφόσον από το δίκαιο της Ένωσης απαιτηθεί η μη εφαρμογή του άρθρου 36, παράγραφοι 1 και 4, του ZPD/04.
- 94 Εντούτοις, συνάγεται επίσης ότι η αξιοποίηση του δικαιώματος οικογενειακής παροχής που αναφέρεται στην απόφαση που παρατίθεται στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως εξαρτάται από το αν το πρόσωπο που επικαλείται την εφαρμογή του κανονισμού 883/2004 λαμβάνει σύνταξη από τα δύο εμπλεκόμενα κράτη μέλη. Στην υπό κρίση υπόθεση, όσον αφορά την καταβολή της οικονομικής υποστήριξης της κινητικότητας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+, μολονότι η εν λόγω ενίσχυση καταβάλλεται στο κράτος μέλος σπουδών, χορηγείται σύμφωνα με τα κριτήρια της Επιτροπής μόνο στη χώρα καταγωγής του εξαρτώμενου σπουδαστή, όπου διαμένει και ο γονέας του. Επίσης, η προσφεύγουσα πραγματοποιεί το φορολογητέο εισόδημά της αποκλειστικά στην Κροατία.
- 95 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το άρθρο 2 του κανονισμού 883/2004, το οποίο ρυθμίζει το «Προσωπικό πεδίο εφαρμογής» του εν λόγω κανονισμού, δεν περιέχει την προϋπόθεση της διαμονής σε άλλο κράτος μέλος, διαφορετικό από το κράτος καταγωγής ή της προηγούμενης άσκησης του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας. Ορίζει απλώς ότι «εφαρμόζεται στους υπηκόους κράτους μέλους [...] που [...] υπάγονται ή είχαν υπαχθεί στη νομοθεσία ενός ή περισσότερων κρατών μελών καθώς και στα μέλη της οικογένειάς τους [...]». Κατά τη ρύθμιση του όρου «μισθωτή δραστηριότητα», το άρθρο 1, στοιχείο α', του εν λόγω κανονισμού δεν θέτει επίσης προϋποθέσεις όσον αφορά τον τόπο άσκησης της μισθωτής δραστηριότητας ορίζοντας απλώς ότι ως «μισθωτή δραστηριότητα» νοείται «η δραστηριότητα ή η ισοδύναμη κατάσταση την οποία θεωρεί ως τέτοια η νομοθεσία κοινωνικής ασφάλειας του κράτους μέλους στο οποίο ασκείται η εν λόγω δραστηριότητα ή υφίσταται η ισοδύναμη κατάσταση».

- 96 Επομένως, η προσφεύγουσα είναι πρόσωπο το οποίο ασκεί μισθωτή δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο α', του κανονισμού 883/2004 και έχει αξιοποιήσει το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο, το οποίο αποτελεί οικογενειακή παροχή κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο κστ', του εν λόγω κανονισμού, ως προς εξαρτώμενο τέκνο υπαγόμενο στη νομοθεσία ενός τουλάχιστον κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 2 του ίδιου κανονισμού, και διεκδικεί το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο ως προς εξαρτώμενο μέλος της οικογένειας που δεν της χορηγήθηκε λόγω της καταβολής οικονομικής υποστήριξης για διαμονή σε άλλο κράτος μέλος κατά την έννοια του άρθρου 67 του εν λόγω κανονισμού.
- 97 Επομένως, ενδεχομένως η διατύπωση των εν λόγω διατάξεων να είναι τέτοια ώστε το πεδίο εφαρμογής του κανονισμού 883/2004 να μπορεί να καταλαμβάνει την περίπτωση της προσφεύγουσας, το δε άρθρο 67 του εν λόγω κανονισμού να μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι πρέπει να χορηγηθεί και στην προσφεύγουσα έκπτωση από τον φόρο ως προς το τέκνο που έχει αξιοποιήσει τα μέτρα κινητικότητας του προγράμματος Erasmus+ και έχει διαμείνει σε άλλο κράτος μέλος για λόγους σπουδών, ως εάν δεν είχε αξιοποιήσει τα εν λόγω μέτρα.
- 98 Αν γινόταν δεκτή η ως άνω ερμηνεία, τότε θα ματαιωνόταν στο σύνολό του ο έλεγχος της αναλογικότητας (και το αποτέλεσμα περί διακριτικής μεταχείρισης) των εμποδίων στο δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των σπουδαστών στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ βάσει των άρθρων 18, 20 και 21 της ΣΛΕΕ, όπως έχει ήδη υποστηριχθεί, καθώς τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να μην «επιβάλλεται σε κάποιον ποινή» όσον αφορά την απολαβή οικογενειακών παροχών «για τον λόγο και μόνον ότι ο ίδιος ή μέλος της οικογένειάς του άσκησε το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας» που εγγυάται η ΣΛΕΕ. Με τον τρόπο αυτόν το πεδίο εφαρμογής του κανονισμού 883/2004 θα συνέπιπτε με αυτό της ΣΛΕΕ και με τους στόχους της.
- 99 Επισημαίνεται ότι οι κανονισμοί για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης εφαρμόζονται επίσης στους σπουδαστές ως ασφαλισμένους σε ένα τουλάχιστον κράτος μέλος. Εάν κριθεί ότι, κατά το άρθρο 2 του κανονισμού 883/2004, αυτός εφαρμόζεται μόνον σε πρόσωπα που έχουν προηγουμένως ασκήσει κάποια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας που εγγυάται η ΣΛΕΕ, τότε το τέκνο της προσφεύγουσας είναι πρόσωπο που εμπίπτει στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής του κανονισμού κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, η δε προσφεύγουσα θα μπορούσε να εμπίπτει στον κανονισμό ως μέλος της οικογένειας προσώπου που έχει ασκήσει ελευθερία κυκλοφορίας.
- 100 Συναφώς, επισημαίνεται ότι ήδη στην απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, σκέψεις 25-28) κρίθηκε ότι μέλος της οικογένειας προσώπου που έχει ασκήσει το δικαίωμά του ελεύθερης κυκλοφορίας μπορεί να επικαλεστεί την προστασία των οικογενειακών παροχών στη χώρα κατοικίας του σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΟΚ) 1408/71 του Συμβουλίου, της 14ης Ιουνίου 1971 περί εφαρμογής των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης στους μισθωτούς και τις οικογένειές τους που διακινούνται εντός της Κοινότητας (ΕΕ ειδ. έκδ.

05/001, σ. 73), ο οποίος ίσχυε πριν από τον κανονισμό 883/2004, έστω και αν το μέλος της οικογένειας δεν είχε ασκήσει προσωπικά το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας και είχε τη συνήθη διαμονή του στο κράτος μέλος της ιθαγένειάς του.

- 101 Ωστόσο, το ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση είναι αν η προσφεύγουσα, ως τέτοιο μέλος της οικογένειας, δεν δύναται να αντλήσει, όπως αναφέρεται στην προαναφερθείσα απόφαση της 16ης Ιουλίου 1992, Hughes, «δευτερογενές δικαίωμα» σε οικογενειακές παροχές από το δικαίωμα οικογενειακής παροχής εξαρτώμενου σπουδαστή ως προσώπου που έχει αξιοποιήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας. Ο μόνος τρόπος για να διαπιστωθεί ένα τέτοιο «δευτερογενές δικαίωμα» είναι να γίνει δεκτό ότι, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 20, ZPD/04, η οικονομική υποστήριξη της κινητικότητας στο πλαίσιο του προγράμματος Erasmus+ δεν φορολογείται στην περίπτωση εξαρτώμενου σπουδαστή που έχει αξιοποιήσει το δικαίωμά του στην ελεύθερη κυκλοφορία και, ως εκ τούτου, θα πρέπει να παραμείνει φορολογικά ουδέτερη και για τον γονέα του εξαρτώμενου σπουδαστή και κατά συνέπεια, στην περίπτωση της προσφεύγουσας, το άρθρο 36, παράγραφοι 1 και 4, ZPD/04 δεν θα πρέπει να τύχει εφαρμογής όσον αφορά την έκπτωση ως προς τον εξαρτώμενο σπουδαστή.
- 102 Περαιτέρω, προκύπτει επίσης ότι η διάταξη του άρθρου 67 του κανονισμού 883/2004 δεν έχει την έννοια ότι επιβάλλει τη χορήγηση ορισμένων δικαιωμάτων σε οικογενειακές παροχές σε πρόσωπο ως δικαιώματα «απορρέοντα» από κάποια άλλα δικαιώματα που χορηγούνται σε αυτό ή σε μέλος της οικογένειάς του κατά την άσκηση κάποιας ελευθερίας κυκλοφορίας, αλλά ότι η εν λόγω διάταξη περιέχει στην πραγματικότητα ένα «αρνητικό» δικαίωμα σεβασμού των κεκτημένων δικαιωμάτων του, ως εάν ούτε ο ίδιος ούτε τα μέλη της οικογένειάς του είχαν αξιοποιήσει το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας που εγγυάται η ΣΛΕΕ.
- 103 Ως εκ τούτου, για την περίπτωση που το Δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ο κανονισμός 883/2004 είναι εφαρμοστέος στην υπό κρίση υπόθεση, μολονότι το Ustavni sud (Συνταγματικό Δικαστήριο) διατηρεί αμφιβολίες επί του ζητήματος αυτού, το τελευταίο υποβάλλει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.
- 104 Προκειμένου να εκδοθεί απόφαση επί της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, στο παράρτημα της εν λόγω αιτήσεως έχουν προσαρτηθεί αντίγραφα των δικογραφιών των υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον του Upravni sud u Osijeku (διοικητικού πρωτοδικείου Osijek) και του Ustavni sud (Συνταγματικού Δικαστηρίου).