ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

16 januari 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Burgerschap van de Unie – Artikel 21, lid 1, VWEU – Recht om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Berekening van de persoonsgebonden basisaftrek voor een ten laste komend kind dat steun voor onderwijsmobiliteit heeft ontvangen in het kader van het Erasmus+-programma – Verordening (EU) nr. 1288/2013 – Belasting die wordt geheven over subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van individuen als bedoeld in deze verordening – Beperking van het vrije verkeer – Evenredigheid”

In zaak C-277/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Ustavni sud Republike Hrvatske (grondwettelijk hof, Kroatië) bij beslissing van 18 april 2023, ingekomen bij het Hof op 28 april 2023, in de procedure

E. P.

tegen

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. Gratsias en Z. Csehi (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Kroatische regering, vertegenwoordigd door G. Vidović Mesarek als gemachtigde,

* Procestaal: Kroatisch.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels en H. van Vliet als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 juli 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18, 20 en 21 en artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU en van artikel 67 van verordening (EG) nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PB 2004, L 166, blz. 1, met rectificatie in PB 2004, L 200, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen E. P. en de Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië, autonome dienst voor bezwaren; hierna: „dienst voor bezwaren") over het feit dat de belastingdienst bij de berekening van de aftrek voor de inkomstenbelasting van E. P. rekening heeft gehouden met de steun voor onderwijsmobiliteit die een te haren laste komend kind in het kader van het Erasmus+-programma heeft ontvangen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Verordening nr. 883/2004

3 In artikel 1, onder z), van verordening nr. 883/2004 wordt het volgende bepaald:

„Voor de toepassing van deze verordening:

[…]

z) worden onder ‚gezinsbijslagen' verstaan alle verstrekkingen en uitkeringen ter tegemoetkoming van de gezinslasten, met uitzondering van voorschotten op onderhoudsbijdragen, en de in bijlage I vermelde bijzondere uitkeringen bij geboorte of adoptie."

4 Artikel 3, lid 1, van deze verordening luidt als volgt:

„Deze verordening is van toepassing op alle wetgeving betreffende de volgende takken van sociale zekerheid:

[…]

j) gezinsbijslagen."

5 Artikel 67 („Gezinsleden die in een andere lidstaat wonen”) van die verordening bepaalt:

„Een persoon heeft recht op gezinsbijslag overeenkomstig de wetgeving van de bevoegde lidstaat, ook voor de gezinsleden die in een andere lidstaat wonen, alsof deze in eerstbedoelde lidstaat woonden. Een pensioengerechtigde heeft echter recht op gezinsbijslag overeenkomstig de wetgeving van de lidstaten die bevoegd zijn voor zijn pensioen.”

Verordening nr. 1288/2013

6 Verordening (EU) nr. 1288/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2013 tot vaststelling van „Erasmus+”: het programma van de Unie voor onderwijs, opleiding, jeugd en sport en tot intrekking van besluiten nr. 1719/2006/EG, nr. 1720/2006/EG en nr. 1298/2008/EG (PB 2013, L 347, blz. 50), die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bevatte een overweging 40 die luidde als volgt:

„Om de toegankelijkheid van het programma te bevorderen, moeten de subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van individuen afgestemd worden op de kosten van levensonderhoud en de verblijfskosten in het gastland. De lidstaten moeten voorts aangespoord worden die subsidies vrij te stellen van belasting en sociale premies, overeenkomstig het nationale recht. Die vrijstelling moet eveneens gelden voor publieke of particuliere organen die dergelijke financiële steun toekennen aan de individuele begunstigden.”

7 Artikel 6 („Acties van het programma”) van deze verordening bepaalde in lid 1:

„Op het gebied van onderwijs en opleiding streeft het programma zijn doelstellingen na door middel van de volgende soorten acties:

a) individuele leermobiliteit;

[…]”

8 Artikel 18 („Begroting”) van die verordening bepaalde in lid 7:

„De middelen voor individuele leermobiliteit zoals bedoeld in artikel 6, lid 1, onder a), en artikel 12, onder a), die door een nationaal agentschap of door nationale agentschappen (‚nationaal agentschap’) worden beheerd, worden toegewezen op basis van de bevolking en de kosten van levensonderhoud in de lidstaat, de afstand tussen de hoofdsteden van de lidstaten en prestaties. 25 % van het totale subsidiebedrag wordt toegewezen op basis van de parameter voor prestaties, aan de hand van de in de leden 8 en 9 bedoelde criteria. Wat betreft strategische partnerschappen bedoeld in artikel 8, lid 1, onder a), en artikel 14, lid 1, onder a), die door een nationaal agentschap worden geselecteerd en beheerd, worden de middelen toegewezen aan de hand van criteria die door de [Europese] Commissie worden bepaald volgens de in artikel 36, lid 3, bedoelde onderzoeksprocedure. Die verdeelsleutels zijn voor zover mogelijk neutraal ten aanzien van de verschillende onderwijs- en opleidingsstelsels van de lidstaten, voorkomen aanzienlijke verlagingen van de jaarlijkse budgetten die aan lidstaten in opeenvolgende jaren worden toegekend en herleiden buitensporige onevenwichtigheden in het niveau van de toegekende subsidies tot een minimum.”

Nationaal recht

9 De Zakon o porezu na dohodak (wet op de inkomstenbelasting) van 3 december 2004 (NN 177/04), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „ZPD"), bepaalt in artikel 6 dat de heffingsgrondslag van de inkomstenbelasting wordt verminderd met de persoonsgebonden aftrek.

10 Volgens artikel 10, punten 13, 18 en 20, ZPD zijn van inkomstenbelasting vrijgesteld:

„13. studiebeurzen voor studenten die worden verstrekt voor voltijds onderwijs in hogescholen en universiteiten, alsook voor doctoraten en postdoctorale stages en waarvoor er in de begroting van de Republiek Kroatië middelen zijn opgenomen, en uit de begroting van de [Unie] gefinancierde studiebeurzen die worden geregeld door specifieke internationale overeenkomsten en die aan studenten worden verstrekt voor voltijds onderwijs in instellingen voor hoger onderwijs,

[…]

18. studiebeurzen die aan middels openbare vergelijkende onderzoeken – waartoe alle studenten onder gelijke voorwaarden toegang krijgen – geselecteerde studenten worden verstrekt voor voltijds onderwijs in instellingen voor hoger onderwijs en die overeenkomstig een specifieke regeling worden toegekend door stichtingen, instellingen en andere organisaties die in de Republiek Kroatië zijn geregistreerd voor onderwijs-, opleidings- of onderzoeksdoeleinden en zijn opgericht om studiebeurzen toe te kennen,

[…]

20. bedragen die – in overeenstemming met het Financieel Reglement van de Europese Commissie en tot maximaal de voorgeschreven bedragen – als subsidies uit fondsen en programma's van de Europese Unie worden uitbetaald via organen die overeenkomstig de voorschriften van de Unie in de Republiek Kroatië zijn geaccrediteerd voor de uitvoering van mobiliteitsactiviteiten in het kader van programma's en fondsen van de Unie voor onderwijs en beroepsopleiding".

11 Artikel 36 ZPD luidt als volgt:

„(1) Voor ingezetenen wordt het totale bedrag aan inkomsten overeenkomstig artikel 5 van deze wet verminderd met een persoonsgebonden basisaftrek ten bedrage van 2 200,00 [Kroatische kuna (HRK) (ongeveer 292 EUR)] voor elke maand van het tijdvak waarover belasting wordt geheven. […]

(2) Ingezetenen kunnen de in lid 1 van dit artikel bedoelde persoonsgebonden aftrek met de volgende bedragen verhogen:

[…]

2. voor ten laste komende kinderen: met 0,5 van de persoonsgebonden basisaftrek voor het eerste kind, 0,7 voor het tweede kind, 1,0 voor het derde kind, 1,4 voor het vierde kind, 1,9 voor het vijfde kind, en voor elk volgend kind wordt de coëfficiënt van de persoonsgebonden basisaftrek progressief verhoogd met 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0... meer dan de coëfficiënt van de persoonsgebonden basisaftrek voor het vorige kind.

[…]

(4) Ten laste komende gezinsleden en ten laste komende kinderen zijn natuurlijke personen wier belastbare inkomen, vrijgestelde inkomsten en andere bedragen die niet als inkomsten in de zin van deze wet worden beschouwd, op jaarbasis het vijfvoud van de in lid 1 van dit artikel bedoelde persoonsgebonden basisaftrek niet overschrijden.

(5) In afwijking van lid 4 van dit artikel worden bedragen die worden ontvangen op grond van specifieke voorschriften met betrekking tot sociale bijstand, kinderbijslag, toeslagen voor pasgeborenen – te weten tegemoetkomingen in de desbetreffende kosten – en nabestaandenpensioen na het overlijden van een ouder niet in aanmerking genomen bij de vaststelling van het recht op persoonsgebonden aftrek voor de ten laste komende gezinsleden en de ten laste komende kinderen. […]”

12 Artikel 54 ZPD schrijft voor bepaalde belastingplichtigen die – zoals verzoekster in het hoofdgeding – in steungebieden of de stad Vukovar (Kroatië) wonen, een hogere persoonsgebonden basisaftrek voor dan als bedoeld in artikel 36, lid 1, ZPD. Ten tijde van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten bedroeg die hogere persoonsgebonden aftrek 3000 HRK. Krachtens artikel 36, lid 2, punt 2, ZPD leidt dit tot een verhoging van de aftrek voor ten laste komende kinderen waarin deze bepaling voorziet.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Verzoekster in het hoofdgeding, die een Kroatische onderdaan is, betaalt inkomstenbelasting en een lokale toeslag op de inkomstenbelasting. Gezien haar woonplaats heeft zij recht op bepaalde belastingvoordelen waarin de ZPD voorziet.

14 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat een van de ten laste komende kinderen van verzoekster in het hoofdgeding in het kader van het Erasmus+-programma steun voor onderwijsmobiliteit heeft ontvangen voor het academiejaar 2014-2015 om een studieverblijf aan een universiteit in Finland door te brengen, alsook dat het kind voordat het eind 2014 naar dat land vertrokken is, 1 840 EUR aan voorschot op de steun had ontvangen.

15 In de belastingtijdvakken van de jaren vóór 2014 had verzoekster in het hoofdgeding krachtens artikel 36, lid 2, punt 2, en artikel 54, lid 1, punt 2, ZPD recht op een verhoging van de persoonsgebonden basisaftrek voor een ten laste komend kind.

16 Bij belastingaanslag van 27 juli 2015 heeft de Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (belastingdienst van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië) verzoekster in het hoofdgeding ervan in kennis gesteld dat zij de desbetreffende belasting moest betalen omdat de verhoging van de persoonsgebonden basisaftrek voor haar ten laste komende kind voor de periode van 1 januari tot en met 31 december 2014 was geschrapt, aangezien zij gedurende deze

periode bedragen had ontvangen die tot gevolg hadden dat de in artikel 36, lid 4, ZPD vastgestelde inkomensgrens werd overschreden. Die overschrijding vond plaats doordat dat kind mobiliteitssteun had ontvangen in het kader van het Erasmus+-programma.

17 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen die belastingaanslag bezwaar gemaakt bij de dienst voor bezwaren en heeft betoogd dat zij in 2014 ten onrechte geen recht had op de verhoging van de persoonsgebonden basisaftrek voor haar ten laste komende kind. Volgens haar moest de steun voor onderwijsmobiliteit die aan studenten wordt toegekend in het kader van het Erasmus+-programma, als „sociale bijstand" worden aangemerkt, zodat deze steun overeenkomstig artikel 36, lid 5, ZPD niet in aanmerking mocht worden genomen bij het bepalen of de persoonsgebonden basisaftrek voor ten laste komende kinderen mocht worden verhoogd.

18 Bij besluit van 17 juli 2019 heeft de dienst voor bezwaren het bezwaar ongegrond verklaard.

19 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de Upravni sud Osijek (bestuursrechter Osijek, Kroatië), die het beroep bij vonnis van 30 januari 2020 ongegrond heeft verklaard.

20 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de Visoki upravni sud (hoogste bestuursrechter, Kroatië), die het heeft verworpen bij arrest van 20 januari 2021.

21 Verzoekster in het hoofdgeding heeft een beroep tot constitutionele toetsing van dit arrest ingesteld bij de Ustavni sud Republike Hrvatske (grondwettelijk hof, Kroatië), de verwijzende rechter. Ter ondersteuning van dat beroep voert zij onder meer een middel aan dat is ontleend aan de niet-nakoming van de in de Kroatische grondwet vastgestelde verplichting tot bescherming van de subjectieve rechten die zij krachtens het Unierecht heeft. Meer in het bijzonder stelt zij dat zij in strijd met artikel 18 VWEU wordt gediscrimineerd en in strijd met artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU wordt benadeeld als gevolg van het feit dat haar ten laste komende kind gebruik heeft gemaakt van zijn recht om voor onderwijsdoeleinden naar een andere lidstaat dan de lidstaat van herkomst te reizen en daar te verblijven.

22 De verwijzende rechter vraagt zich af of het Unierecht van toepassing is op de situatie van verzoekster in het hoofdgeding en, meer in het bijzonder, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale belastingregeling verenigbaar is met de artikelen 18, 20 en 21 en artikel 165, lid 2, VWEU en met artikel 67 van verordening nr. 883/2004.

23 Hij merkt verder op dat uit het verslag van de ombudsman van de Republiek Kroatië voor 2017 blijkt dat deze instantie van de Kroatische universiteiten informatie heeft ontvangen volgens welke studenten die gebruik wilden maken van de acties in het kader van het Erasmus+-programma, dat niet hebben gedaan nadat zij hadden vernomen dat de door het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië gehanteerde interpretatie aldus luidde dat de omstandigheid dat er in het kader van het Erasmus+-programma steun voor onderwijsmobiliteit wordt ontvangen, tot gevolg heeft dat de ouders het recht wordt ontzegd om de persoonlijke basisaftrek voor ten laste komende kinderen te verhogen. Dit heeft er volgens dat verslag toe geleid dat studenten minder belangstelling toonden voor die acties.

24 In die omstandigheden heeft de Ustavni sud Republike Hrvatske de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 18, 20 en 21 en artikel 165, lid 2, tweede streepje, [VWEU] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een ouder het recht verliest om de jaarlijkse basisaftrek voor de inkomstenbelasting te verhogen voor een ten laste komend kind omdat dit kind voor een bedrag boven de vaste inkomensgrens steun voor studentenmobiliteit heeft ontvangen, als ten laste komende student die zijn recht om voor onderwijsdoeleinden naar een andere lidstaat te reizen en daar te verblijven heeft uitgeoefend door via de nationale uitvoeringshandelingen gebruik te maken van de acties als bedoeld in artikel 6, lid 1, onder a), van [verordening nr. 1288/2013] om studentenmobiliteit van een lidstaat met lagere of middelhoge kosten van levensonderhoud naar een lidstaat met hogere kosten van levensonderhoud mogelijk te maken, welke acties zijn vastgesteld volgens de in artikel 18, lid 7, van deze verordening genoemde criteria van de Europese Commissie?

2) Moet artikel 67 van [verordening nr. 883/2004] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een ouder het recht verliest om de jaarlijkse basisaftrek voor de inkomstenbelasting te verhogen voor een ten laste komende student die tijdens zijn studie in een andere lidstaat steun voor studentenmobiliteit als bedoeld in artikel 6, lid 1, onder a), van [verordening nr. 1288/2013] heeft ontvangen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

25 Volgens de Kroatische regering zijn de prejudiciële vragen niet-ontvankelijk. Zij betoogt in dit verband dat studenten weliswaar onder het Unierecht vallen wanneer zij in het kader van het Erasmus+-programma het recht op vrij verkeer uitoefenen om te gaan studeren in een andere lidstaat dan de lidstaat van herkomst, maar dat hieruit niet kan worden afgeleid dat het Unierecht ook van toepassing is op de gezinsleden en met name de ouders van die studenten. De fiscale situatie van verzoekster in het hoofdgeding – en in het bijzonder de berekening van haar inkomstenbelasting en de vaststelling van de hoogte van haar recht op de persoonsgebonden basisaftrek – wordt door het nationale recht geregeld en valt niet onder het Unierecht op de door haar aangevoerde wijze. Dit geldt, aldus de Kroatische regering, temeer omdat de situatie van verzoekster in het hoofdgeding een zuiver interne aangelegenheid is, gelet op haar nationaliteit, het feit dat zij in Kroatië werkt en daar inkomsten ontvangt, en het feit dat zij niet zelf gebruik heeft gemaakt van het vrije verkeer en ook niet zelf steun voor onderwijsmobiliteit heeft ontvangen in het kader van het Erasmus+-programma.

26 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het uitsluitend de taak is van de nationale rechter bij wie het hoofdgeding aanhangig is gemaakt en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van dat geding, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof stelt, te beoordelen. Bijgevolg worden prejudiciële vragen van nationale rechterlijke instanties vermoed relevant te zijn en kan het Hof slechts weigeren op die vragen te antwoorden wanneer de gevraagde uitlegging kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of

wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord op die vragen te geven (zie met name arrest van 21 december 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In casu zet verwijzende rechter nauwkeurig uiteen waarom een uitlegging van het Unierecht volgens hem noodzakelijk is om uitspraak te kunnen doen en waarom de antwoorden op de prejudiciële vragen een invloed kunnen hebben op de uitkomst van het hoofdgeding. Hij is van oordeel dat hij, gelet op het voorwerp van het bij hem aanhangige beroep en op het ontbreken van rechtspraak van het Hof omtrent de vraag of de nationale fiscale maatregelen die zien op de studentenmobiliteit in het kader van het Erasmus+-programma discriminerend of onevenredig zijn, om uitspraak te kunnen doen met name dient na te gaan of de individuele handelingen waarop het bij hem aanhangige beroep betrekking heeft, in strijd zijn met de artikelen 18, 20 en 21 en artikel 165, lid 2, VWEU.

28 Voorts is het zo dat een situatie waarin aan de orde is of, en zo ja in welke mate, de deelname aan een onder het Unierecht vallend programma, zoals het Erasmus+-programma, gevolgen heeft voor het belastingregime dat geldt voor de belastingplichtige ouder van wie een ten laste komend kind aan dat programma heeft deelgenomen, niet als een „zuiver interne" situatie worden beschouwd, ongeacht of die situatie voor het overige al dan niet onder dat recht valt. Bij de beoordeling van de omvang en bijzonderheden van die mogelijke gevolgen gaat het niet om de ontvankelijkheid van de gestelde vragen, maar om de inhoudelijke behandeling van de zaak.

29 De prejudiciële vragen zijn derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

30 In zijn prejudiciële vragen refereert de verwijzende rechter aan meerdere bepalingen van het Unierecht waarvan hij wenst te vernemen of zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

31 Wat artikel 67 van verordening nr. 883/2004 betreft, moet meteen worden opgemerkt dat dit artikel ertoe strekt om te bepalen aan de wetgeving van welke lidstaat het recht op gezinsbijslag onderworpen is. Zoals ook de Kroatische regering en de Commissie betogen, vormt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingaftrek geen gezinsbijslag in de zin van artikel 1, onder z), van verordening nr. 883/2004, aangezien deze aftrek geen uitkering ter tegemoetkoming van de gezinslasten is, maar een belastingvoordeel dat het gevolg heeft dat onder bepaalde omstandigheden de hoogte van de inkomstenbelasting wordt verlaagd. Hieruit volgt dat artikel 67 van die verordening niet van toepassing is in het hoofdgeding.

32 Wat artikel 18 VWEU en meer in het bijzonder het daarin neergelegde verbod op discriminatie op grond van nationaliteit betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de situatie van verzoekster in het hoofdgeding, met name gelet op de doelstellingen van verordening nr. 1288/2013, noch op algemene wijze vergelijkbaar is met die van personen die inkomstenbelasting verschuldigd zijn en van wie de kinderen hun recht op vrij verkeer niet hebben uitgeoefend, noch op specifieke wijze met die van dergelijke personen van wie de kinderen in het kader van het Erasmus+-programma mobiliteitssteun hebben gekregen voor een studieverblijf in lidstaten met vergelijkbare of lagere kosten van levensonderhoud. Daarentegen vraagt de verwijzende rechter zich, gelet op de omstandigheid dat het kind van verzoekster in het hoofdgeding voor een studie in het hoger onderwijs naar een lidstaat met hogere kosten van levensonderhoud dan Kroatië is gegaan, af of het ten aanzien van verzoekster in het hoofdgeding

niet toepassen van de uitzondering van artikel 36, lid 5, ZPD, op grond van de artikelen 20 en 21 VWEU moet worden beschouwd als een ongerechtvaardigde beperking van het vrije verkeer van studenten.

33 In die omstandigheden moet worden aangenomen dat met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of de artikelen 20 en 21 VWEU, gelezen in het licht van artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij er bij de bepaling van de hoogte van de persoonsgebonden basisaftrek waarop een belastingplichtige ouder recht heeft voor zijn ten laste komende kind, rekening wordt gehouden met de steun voor onderwijsmobiliteit die dat kind in het kader van het Erasmus+-programma heeft ontvangen, wat mogelijkerwijs tot gevolg heeft dat bij de berekening van de inkomstenbelasting het recht op verhoging van die aftrek verloren gaat.

34 Vooraf moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren en dat het genoemde recht er in beginsel weliswaar niet aan in de weg staat dat de lidstaten belasting heffen over inkomsten die worden verkregen uit middelen van de Unie [zie in die zin arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21; 7 september 2023, Finanzamt G (Ontwikkelingshulpprojecten), C-15/22, EU:C:2023:636, punt 64, en 23 november 2023, Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, punt 33], maar dat het heffen van belasting in overeenstemming moet zijn met het Unierecht en met name met de bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (zie naar analogie arrest van 12 juli 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punt 19).

35 Deze overwegingen gelden ook wanneer het, zoals in casu, strikt genomen niet gaat om het heffen van belasting over inkomsten die worden verkregen uit middelen van de Unie, maar om het feit dat er met die inkomsten rekening wordt gehouden bij de berekening van de inkomstenbelasting van een belastingplichtige die een kind ten laste heeft dat dergelijke inkomsten heeft ontvangen.

36 In dit verband dient ten eerste in herinnering te worden gebracht dat artikel 20 VWEU eenieder die de nationaliteit van een lidstaat bezit, de hoedanigheid van burger van de Unie verleent, die de primaire hoedanigheid van de onderdanen van de lidstaten moet zijn [arresten van 20 september 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, punt 31, en 5 september 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Verlies van de Deense nationaliteit), C-689/21, EU:C:2023:626, punt 29].

37 Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, kan een onderdaan van een lidstaat die in zijn hoedanigheid van Unieburger heeft gebruikgemaakt van zijn vrijheid om naar een andere lidstaat dan zijn lidstaat van herkomst te reizen en daar te verblijven, zich beroepen op de aan die hoedanigheid verbonden rechten, met name op die waarin artikel 21, lid 1, VWEU voorziet, in voorkomend geval ook ten opzichte van zijn lidstaat van herkomst (arrest van 22 februari 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Ten tweede moet worden opgemerkt dat een nationale regeling die bepaalde nationale onderdanen benadeelt, louter omdat zij hun recht om in een andere lidstaat vrij te reizen en te verblijven hebben uitgeoefend, een beperking vormt van de vrijheden die elke burger van de Unie

op grond van artikel 21, lid 1, VWEU geniet [arresten van 18 juli 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, punt 39, en 25 juli 2018, A (Assistentie voor een persoon met een handicap), C-679/16, EU:C:2018:601, punt 60].

39 De door het VWEU verleende rechten inzake vrij verkeer van burgers van de Unie kunnen hun volle werking immers niet ontplooien indien een onderdaan van een lidstaat besluit om deze rechten niet uit te oefenen doordat zijn verblijf in een andere lidstaat wordt belemmerd door een regeling van zijn lidstaat van herkomst, die hem benadeelt wegens het enkele feit dat hij deze rechten uitoefent [zie in die zin arresten van 29 april 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, punt 19, en 25 juli 2018, A (Assistentie voor een persoon met een handicap), C-679/16, EU:C:2018:601, punt 61].

40 Die overweging geldt in het bijzonder op het gebied van het onderwijs, gelet op de doelstellingen van artikel 6, onder e), VWEU en artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU, te weten met name het bevorderen van de mobiliteit van studenten en docenten (arresten van 11 juli 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, punt 32, en 24 oktober 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, punt 24).

41 Bovendien is het Erasmus+-programma, net zoals andere actieprogramma's van de Unie op het gebied van onderwijs, gebaseerd op de artikelen 165 en 166 VWEU en er met name op gericht om de mobiliteit van studenten binnen de Unie te bevorderen en hun de mogelijkheid te bieden om, ongeacht waar zij vandaan komen, hun studie in een andere lidstaat te beginnen of voort te zetten. Met dit programma wordt dus de Europese dimensie van onderwijs en opleiding versterkt. De verwezenlijking van deze doelstelling kan echter, gelet op de financiële middelen waarover studenten en hun ouders beschikken, in het gedrang komen door de extra kosten waar die mobiliteit toe leidt. De financiële steun die onder meer wordt verleend via subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van de begunstigden van dat programma, toont aan dat de Unie wil bijdragen aan het concreet en doeltreffend aanpakken van deze belemmeringen.

42 In deze context moet worden opgemerkt dat in overweging 40 van verordening nr. 1288/2013 de Uniewetgever de lidstaten verzocht om overeenkomstig het nationale recht de subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van individuen als bedoeld in deze verordening vrij te stellen van belasting en sociale premies, zonder evenwel aan de lidstaten specifieke verplichtingen op te leggen waar het met name ging om de berekening van de inkomstenbelasting van belastingplichtige ouders, aangezien de directe belastingen in beginsel tot de bevoegdheid van de lidstaten behoorden, zoals in punt 34 van dit arrest in herinnering is gebracht.

43 Het is juist dat het Unierecht voor een burger van de Unie geen garantie inhoudt dat de uitoefening van zijn recht van vrij verkeer fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake kan de uitoefening van dat recht afhankelijk van het geval meer of minder voordelig of nadelig uitvallen. Dat beginsel geldt a fortiori voor een situatie waarin de betrokkene niet zelf zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend, maar stelt het slachtoffer te zijn van een nadelige behandeling als gevolg van het feit dat een gezinslid zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend (zie in die zin arrest van 12 juli 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punten 45 en 46).

44 Niettemin moet een lidstaat die deelneemt aan het Erasmus+-programma, ervoor zorgen dat de voorwaarden voor het toekennen van en het heffen van belasting over subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van de begunstigden van dat programma, geen ongerechtvaardigde beperking van het recht om vrij op het grondgebied van de lidstaten te

reizen en te verblijven in het leven roepen (zie naar analogie arresten van 23 oktober 2007, Morgan en Bucher, C-11/06 en C-12/06, EU:C:2007:626, punt 28, en 26 februari 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punt 24).

45 In casu staat vast dat de steun voor onderwijsmobiliteit in het kader van het Erasmus+-programma ten tijde van de feiten in het hoofdgeding als zodanig niet onderworpen was aan belasting in Kroatië, maar in aanmerking werd genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van verzoekster in het hoofdgeding. Voorts is het zo dat verzoekster in het hoofdgeding werd benadeeld. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen werden namelijk op haar toegepast omdat haar ten laste komende kind steun voor onderwijsmobiliteit had ontvangen.

46 Dergelijke bepalingen kunnen burgers van de Unie er dan ook van weerhouden hun recht uit te oefenen om vrij in een andere lidstaat dan hun lidstaat van herkomst te reizen en te verblijven, gelet op de impact die de uitoefening van dit recht kan hebben op de berekening van de inkomstenbelasting van de belastingplichtige ouders. Zij kunnen nadelige gevolgen hebben voor de mobiliteit van studenten binnen de Unie in het kader van het Erasmus+-programma.

47 Bijgevolg kan de omstandigheid dat de door een ten laste komend kind in het kader van het Erasmus+-programma gekregen mobiliteitssteun in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de hoogte van de basisaftrek waarop de belastingplichtige ouder recht heeft voor dat kind, met als gevolg dat bij de berekening van de inkomstenbelasting het recht op verhoging van die aftrek verloren gaat, een beperking vormen van het aan burgers van de Unie krachtens artikel 21 VWEU toekomende recht op vrij verkeer en verblijf.

48 Dat het ten laste komende kind dat zijn vrijheid van verkeer heeft uitgeoefend niet zelf de belastingplichtige was aan wie bij de berekening van de inkomstenbelasting het recht werd ontzegd om de persoonsgebonden basisaftrek te verhogen voor kinderen ten laste, en dat de aldus benadeelde belastingplichtige ouder haar recht op vrij verkeer niet had uitgeoefend, verandert niets aan het bestaan van een beperking.

49 Bij nadelige fiscale gevolgen voor een belastingplichtige ouder met een ten laste komend kind dat zijn vrijheid van verkeer heeft uitgeoefend, is er immers sprake van een beperking van het vrije verkeer in de zin van artikel 21 VWEU, aangezien die gevolgen voortvloeien uit de uitoefening van die vrijheid door dat kind. De omstandigheid dat deze nadelige gevolgen zich dus niet hebben voorgedaan voor het kind dat zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, maar voor die ouder, is dan ook niet relevant voor het antwoord op de vraag of er op grond van artikel 21 VWEU sprake is van een beperking van het vrije verkeer, ongeacht of de ouder dat recht al dan niet heeft uitgeoefend.

50 In dergelijke omstandigheden kan niet alleen de burger van de Unie die zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, maar ook de burger van de Unie die – net zoals verzoekster in het hoofdgeding – de eerstgenoemde burger te zijnen laste heeft en die derhalve rechtstreeks wordt benadeeld door de gevolgen van die beperking, zich beroepen op die gevolgen.

51 In dat verband heeft het Hof reeds erkend dat het in bepaalde omstandigheden voor Unieburgers die niet zelf het recht om vrij in een andere lidstaat dan de lidstaat van herkomst te reizen en te verblijven hebben uitgeoefend, mogelijk is om zich te beroepen op artikel 21 VWEU en de ter

uitvoering daarvan vastgestelde bepalingen (zie in die zin arresten van 12 juli 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punt 25, en 13 september 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, punten 42 en 43).

52 Gelet op de economische banden tussen het kind en de ouder – die in casu niet alleen voortvloeien uit de omstandigheid dat het kind voor zijn levensonderhoud en de aan zijn opleiding verbonden kosten afhankelijk is van de ouder, maar ook uit de keuze van de nationale wetgever om bij het bepalen van de fiscale situatie van de belastingplichtige ouder de inkomsten van het ten laste komende kind in aanmerking te nemen – moet dus worden geoordeeld dat zowel het ten laste komende kind als de belastingplichtige ouder zich in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding kan beroepen op artikel 21 VWEU en de ter uitvoering daarvan vastgestelde bepalingen.

53 Ten derde moet eraan worden herinnerd dat een beperking van het recht om vrij te reizen en te verblijven zoals die welke in punt 47 van het onderhavige arrest is genoemd, uit het oogpunt van het Unierecht slechts gerechtvaardigd kan zijn indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen van algemeen belang die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen en indien zij evenredig is aan het door het nationale recht rechtmatig nagestreefde doel (arrest van 22 februari 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Wat in de eerste plaats het bestaan betreft van objectieve overwegingen van algemeen belang die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling kunnen rechtvaardigen, blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat met de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen wordt beoogd om overeenkomstig de beginselen van gelijkheid en rechtvaardigheid van het belastingstelsel en van goed beheer van de beperkte overheidsmiddelen te zorgen voor de correctie – waar het gaat om het mediane inkomen en de gemiddelde uitgaven – van de sociale en materiële ongelijkheid tussen belastingplichtigen met ten laste komende kinderen en belastingplichtigen die geen uitgaven hoeven te doen in verband met het onderhoud van kinderen.

55 Volgens de verwijzende rechter kennen deze bepalingen dan ook geen recht op verhoging van de persoonsgebonden basisaftrek voor ten laste komende kinderen toe aan belastingplichtigen van wie de ten laste komende kinderen in een belastingjaar niet-belastbare inkomsten genieten ten belope van een bepaald bedrag dat, naar het oordeel van de nationale wetgever, het kind in staat stelt om uit zijn eigen inkomen bij te dragen aan zijn onderhoud en om de uitgaven die zijn ouders maken in het kader van hun onderhoudsverplichting te verminderen, maar uitsluitend aan belastingplichtigen van wie de kinderen geen – of slechts een minimaal – belastingvrij inkomen genieten en van wie het onderhoud dus enkel kan worden verzekerd door het inkomen van de ouders.

56 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen zijn er dus op gericht dat er rekening wordt gehouden met de werkelijke draagkracht van de inkomstenbelastingplichtige ouders, zodat wordt voorkomen dat die draagkracht wordt onderschat. Dit moet worden beschouwd als een doelstelling van algemeen belang [zie naar analogie arrest van 21 december 2021, Finanzamt V (Erfopvolging – Beperkte belastingplicht en aftrek van legitieme porties), C-394/20, EU:C:2021:1044, punt 52].

57 Wat in de tweede plaats de eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel betreft, kan een regeling die naar haar aard een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid, zoals het recht van de burgers van de Unie om vrij in de lidstaten te reizen en te verblijven, beperkt, slechts

rechtsgeldig worden gerechtvaardigd indien zij geschikt is om het legitiem nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken daarvan [zie in die zin arrest van 18 januari 2024, JD (Woonplaatsvereiste), C-562/22, EU:C:2024:55, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

58 Verder zij eraan herinnerd dat een nationale regeling slechts geschikt is om de verwezenlijking van het betrokken doel te waarborgen wanneer de verwezenlijking ervan op coherente en systematische wijze wordt nagestreefd [zie in die zin arrest van 18 januari 2024, JD (Woonplaatsvereiste), C-562/22, EU:C:2024:55, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

59 In dit verband moet worden opgemerkt dat overeenkomstig overweging 40 van verordening nr. 1288/2013 de subsidies ter ondersteuning van de mobiliteit van individuen als bedoeld in deze verordening, afgestemd moesten worden op de kosten van levensonderhoud en de verblijfskosten in het gastland. In dezelfde zin bepaalde artikel 18, lid 7, van deze verordening dat de middelen voor individuele leermobiliteit zoals bedoeld in artikel 6, lid 1, onder a), en artikel 12, onder a), van die verordening werden toegewezen op basis van de bevolking en de kosten van levensonderhoud in de lidstaat, de afstand tussen de hoofdsteden van de lidstaten en prestaties.

60 Bijgevolg moet er, zoals de advocaat-generaal in de punten 49 tot en met 52 en 77 van zijn conclusie heeft opgemerkt, worden aangenomen dat uit het feit dat het Erasmus+-programma tot doel heeft de mobiliteit van studenten voor onderwijsdoeleinden te bevorderen, met name in het kader van hoger onderwijs, en uit de hoogte van de steun voor onderwijsmobiliteit in het kader van dit programma en de werkelijke kosten van levensonderhoud in de gastlidstaat volgt dat die steun is bedoeld om bij te dragen aan het dekken van de extra kosten die er zonder de mobiliteit niet zouden zijn.

61 Dat er mobiliteitssteun wordt ontvangen, leidt dus niet tot een vermindering van de uitgaven van de belastingplichtige ouders in het kader van hun onderhoudsplicht ten aanzien van de ten laste komende kinderen, en ook niet tot een verhoging van hun fiscale draagkracht.

62 De fiscale behandeling van de steun voor onderwijsmobiliteit in het kader van het Erasmus+-programma die in het hoofdgeding aan de orde is, is derhalve niet geschikt om coherent en systematisch rekening te houden met de werkelijke draagkracht van inkomstenbelastingplichtige ouders met een ten laste komend kind dat aan dat programma deelneemt. Aangezien deze behandeling kan leiden tot een hogere belastingdruk voor de belastingplichtige ouders zonder dat de middelen waarover zij beschikken zijn verhoogd om die druk te compenseren, kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling zelfs het tegenovergestelde effect hebben.

63 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat de artikelen 20 en 21 VWEU, gelezen in het licht van artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij er bij de bepaling van de hoogte van de persoonsgebonden basisaftrek waarop een belastingplichtige ouder recht heeft voor zijn ten laste komende kind, rekening wordt gehouden met de steun voor onderwijsmobiliteit die dat kind in het kader van het Erasmus+-programma heeft ontvangen, wat mogelijkerwijs tot gevolg heeft dat bij de berekening van de inkomstenbelasting het recht op verhoging van die aftrek verloren gaat.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 20 en 21 VWEU, gelezen in het licht van artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij er bij de bepaling van de hoogte van de persoonsgebonden basisaftrek waarop een belastingplichtige ouder recht heeft voor zijn ten laste komende kind, rekening wordt gehouden met de steun voor onderwijsmobiliteit die dat kind in het kader van het Erasmus+-programma heeft ontvangen, wat mogelijkerwijs tot gevolg heeft dat bij de berekening van de inkomstenbelasting het recht op verhoging van die aftrek verloren gaat.

ondertekeningen