

Zaak C-277/23

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

28 april 2023

Verwijzende rechter:

Ustavni sud Republike Hrvatske (Kroatië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 april 2023

Verzoekende partij:

E.P.

Andere partij in de procedure:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Een door de Kroatische onderdaan E.P. ingesteld beroep tegen onder meer het besluit van de Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (belastingdienst van het ministerie van Financiën, Republiek Kroatië), waarbij deze autoriteit de verplichting tot betaling van inkomstenbelasting en lokale inkomsten toeslag voor 2014 aldus heeft vastgesteld dat haar recht op een persoonlijke aftrek voor haar kind A.B. niet is erkend, als ten laste komend gezinslid, dat als student gebruik heeft gemaakt van het recht om met het oog op een opleiding vrij naar een andere lidstaat te reizen en er vrij te verblijven, en dat in het academiejaar 2014/2015 van de Finse universiteit Y steun voor studentenmobiliteit heeft ontvangen uit niet-terugbetaalbare Erasmus+-middelen voor een studieverblijf van de tweede cyclus in een andere lidstaat van de Europese Unie, namelijk de Republiek Finland, voor een bedrag dat hoger is dan de in de Kroatische wetgeving vastgestelde maximumlimiet om in aanmerking te komen voor het recht op verhoging van de jaarlijkse persoonlijke basisaftrek in de inkomstenbelasting voor een ten laste komend gezinslid.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek om uitlegging van het recht van de Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, waarin wordt verzocht om uitlegging van artikel 18, artikel 20, artikel 21 en artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU, alsmede 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 L 166 van 29.4.2002, blz. 1) (hierna: „verordening nr. 883/2004”).

Prejudiciële vragen

I. Moeten artikel 18, artikel 20, artikel 21 en artikel 165, lid 2, tweede streepje, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2016, C 202, blz. 1) aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een ouder het recht verliest om het bedrag van de jaarlijkse belastingvrije som voor de inkomstenbelasting voor een ten laste komend kind te verhogen omdat dit kind voor een bedrag boven de vaste inkomensgrens steun voor studentenmobiliteit heeft ontvangen, als ten laste komend 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 (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) om studentenmobiliteit van een lidstaat met lagere of middelhoge kosten voor levensonderhoud naar een lidstaat met hogere kosten voor levensonderhoud mogelijk te maken, welke acties zijn vastgesteld volgens de in artikel 18, lid 7, van deze verordening genoemde criteria van de Europese Commissie?

II. Moet 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) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een ouder het recht verliest om het bedrag van de jaarlijkse belastingvrije som 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 (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) heeft ontvangen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 6, onder e), artikel 18, artikel 20, lid 2, onder a), artikel 21, lid 1, en artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU

Artikel 6, lid 1, onder a), artikel 18, lid 7, artikel 27, lid 12, artikel 35 en artikel 36, lid 3, van 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).

Artikel 2, lid 2, en artikel 3, lid 1, artikel 7, lid 1, onder c), en artikel 24 van richtlijn 2004/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor de burgers van de Unie en hun familieleden, tot wijziging van verordening (EEG) nr. 1612/68 en tot intrekking van richtlijnen 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/194/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/365/EEG, 90/364/EEG en 93/96/EEG (PB 2004, L 158, blz. 77).

Artikel 1, onder a) en z), en artikel 2, artikel 7 en artikel 67 van verordening nr. 883/2004

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustav Republike Hrvatske (grondwet van de Republiek Kroatië)

- 1 Overeenkomstig artikel 14 van de Ustav Republike Hrvatske (grondwet van de Republiek Kroatië) (*Narodne novine*, nr. 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10 en 5/14; hierna: „grondwet”) heeft eenieder in Kroatië zelfstandig rechten en vrijheden, ongeacht onder meer: de sociale herkomst, de sociale positie of andere kenmerken. Iedereen is gelijk voor de wet.
- 2 Artikel 48 van de grondwet waarborgt het eigendomsrecht en artikel 51 bepaalt dat eenieder naargelang van zijn economische draagkracht moet bijdragen in de overheidsuitgaven en dat het belastingstelsel gebaseerd is op de beginselen van gelijkheid en rechtvaardigheid.
- 3 Overeenkomstig artikel 64 van de grondwet zijn ouders verplicht kinderen op te voeden, te onderhouden en op te leiden en hebben zij het recht en de vrijheid zelf te beslissen over de opvoeding van hun kinderen.
- 4 Artikel 141 c van de grondwet regelt bepaalde kwesties die verband houden met het Unierecht, zoals de beginselen van gelijkwaardigheid, voorrang en rechtstreekse toepassing van dit recht, en artikel 141 d regelt de rechten van Kroatische burgers als burgers van de Unie, met name het recht om vrij op het

grondgebied van alle lidstaten te reizen en te verblijven en de wijze waarop deze rechten kunnen worden uitgeoefend.

Zakon o porez nadohodak iz 2004 (wet op de inkomstenbelasting van 2004)

- 5 Titel I, met als opschrift „Fundamentele bepalingen”, van de Zakon o porezu na dohodak (wet op de inkomstenbelasting) (*Narodne novine*, nrs. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 125/13, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, en 148/13; hierna: „ZPD/04”), in de versie die van toepassing was op de feiten van het hoofdgeding, bevatte hoofdstuk 4, met als opschrift „Belastbare grondslag”, waarin artikel 6, lid 1, was opgenomen, volgens hetwelk de belastbare grondslag van de belasting op het inkomen van de ingezetene wordt gevormd door het totale inkomen uit arbeid in loondienst of uit werkzaamheden anders dan in loondienst overeenkomstig lid 3 van dit artikel, goederen en vermogensrechten, kapitalen, verzekeringen en andere inkomsten die een ingezetene in het land of in het buitenland heeft verworven (onbeperkte belastingplicht), verminderd met de persoonlijke aftrek bedoeld in artikel 36 en/of artikel 54 van deze wet.
- 6 Hoofdstuk 8 van deze titel, met als opschrift „Inkomsten die niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen”, bevatte artikel 10, lid 1, punten 12, 13, 14, 18 en 20, waarin werd bepaald dat de inkomstenbelasting niet wordt betaald over, onder meer, studiebeurzen voor leerlingen en studenten in het kader van het formeel onderwijs aan instellingen voor secundair onderwijs, colleges, instellingen voor hoger onderwijs en universiteiten, tot een bepaald bedrag; studiebeurzen van studenten in het kader van formele opleiding in colleges, instellingen voor hoger onderwijs en universiteiten, doctoraten en postdoctorale stages die in de Kroatische staatsbegroting zijn opgenomen, en beurzen die uit de begroting van de Unie worden toegekend en die onder afzonderlijke internationale overeenkomsten vallen, voor formeel onderwijs in het hoger onderwijs; sportbeurzen die op grond van een specifieke regeling aan sporters worden uitgekeerd voor sporttraining, tot een bepaald bedrag; studiebeurzen voor studenten die zijn geselecteerd in het kader van openbare vergelijkende onderzoeken, waartoe alle studenten onder gelijke voorwaarden toegang kunnen krijgen in het kader van een formele opleiding in instellingen voor hoger onderwijs, dat wil zeggen die door stichtingen voor een bepaalde periode worden toegekend door instellingen en andere organisaties die in Kroatië zijn geregistreerd voor onderwijs-, onderwijs- en onderzoeksdoeleinden, overeenkomstig een specifieke regeling, met het oog op de toekenning van studiebeurzen, en inkomsten uit niet-betaalbare prestaties uit fondsen en programma’s van de Unie die zijn ontvangen via organen die in Kroatië zijn geaccrediteerd overeenkomstig de regels van de Unie voor de uitvoering van mobiliteitsactiviteiten in het kader van programma’s en fondsen van de Unie voor beroepsopleiding en bij- en nascholing, overeenkomstig het Financieel Reglement van de Commissie, tot een maximum van bepaalde bedragen.
- 7 Titel IV van de ZPD/04, met als opschrift „Aftrek die al dan niet belastbaar is”, bevatte artikel 36, lid 1, die met name bepaalde dat het totale bedrag van de door

een ingezetene verworven inkomsten overeenkomstig artikel 5 van deze wet werd verminderd met de persoonlijke basisaftrek van 2 200,00 HRK voor elke belastingmaand waarvoor de belasting werd geheven. Lid 2, punt 2, van dit artikel bepaalde met name dat ingezetenen die kinderen ten laste hebben de in lid 2 bedoelde persoonlijke aftrek konden verhogen met een bedrag van 0,5 van de basisaftrek voor het eerste kind en 0,7 voor het tweede kind. Lid 3 van dit artikel bepaalde met name dat de ingezetene in een belastingtijdvak bij de vaststelling van de voorheffing van de belasting over het inkomen uit arbeid in loondienst overeenkomstig artikel 45 van deze wet in aanmerking kwam voor de in de leden 1 en 2 van dit artikel omschreven persoonlijke aftrek. Lid 4 van dit artikel bepaalde met name dat naaste gezinsleden en ten laste komende kinderen natuurlijke personen zijn wier belastbare inkomen, niet-belastbare inkomsten en andere inkomsten 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 persoonlijke basisaftrek niet overschrijden. Lid 5 van dit artikel bepaalde dat, in afwijking van lid 4, de inkomsten uit sociale bijstand, gezinsbijslag, geboortetoelage, dat wil zeggen uitkeringen voor pasgeboren baby's, alsook overlevingspensioenen na het overlijden van de ouder niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van het recht op persoonlijke aftrek voor de gezinsleden en de ten laste komende kinderen. Ten slotte bepaalde lid 7 van dit artikel dat als kinderen in de zin van lid 2 van dit artikel worden beschouwd, de kinderen die worden onderhouden door onder andere de ouders, alsook de kinderen na voltooiing van hun formele opleiding tot hun eerste dienstbetrekking, indien zij zijn ingeschreven bij het Hrvatski zavod za zapošljavanje (Kroatisch arbeidsbureau).

- 8 Titel VII van de ZPD/04, met als opschrift „Specifieke verlagingen, vrijstellingen en stimuleringsmaatregelen”, bevatte een hoofdstuk 2, met als opschrift „Voordelen voor steungebieden [...]”, en artikel 54, lid 1, dat deel uitmaakt van dat hoofdstuk, bepaalde onder meer dat voor ingezetenen die hun woonplaats hebben en verblijven op het grondgebied van lokale overheden die overeenkomstig de bijzondere bepalingen inzake regionale ontwikkeling van Kroatië als steungebied waren aangewezen, in afwijking van artikel 36, lid 1, van die wet, de persoonlijke basisaftrek 2 700,00 HRK per maand bedraagt voor belastingplichtigen die wonen en verblijven op het grondgebied van de in groep II ingedeelde lokale overheden. In lid 2 van dit artikel was onder meer bepaald dat voor ingezetenen de persoonlijke aftrek voor ten laste komende gezinsleden en kinderen wordt bepaald overeenkomstig de in artikel 54, lid 1, vastgestelde persoonlijke basisaftrek door toepassing van de in artikel 36, lid 2, punt 2, vastgestelde coëfficiënt indien die gezinsleden en die kinderen hun woonplaats en verblijfplaats hebben in het in artikel 54, lid 1, vastgestelde steungebied.

Zakon o porez nadohodak iz 2016 (wet op de inkomstenbelasting van 2016)

- 9 Artikel 14, „vaststelling van de persoonlijke aftrek”, van de Zakon o porezu na dohodak (wet op de inkomstenbelasting) (*Narodne novine*, nr. 115/16, nr., 106/18, 121/19, 32/20, 138/20 en 151/22; hierna: „ZPD/16”) bepaalt in lid 1 dat de

grondslag voor de persoonlijke aftrek 331,81 EUR bedraagt. In lid 2 van dit artikel wordt bepaald dat de persoonlijke aftrek en delen van de persoonlijke toelage voor onder andere ten laste komende gezinsleden en kinderen worden berekend door bepaalde coëfficiënten en de in lid 1 van dit artikel bedoelde grondslag toe te passen. Lid 4 van dit artikel bepaalt dat een ingezetene die in lid 2 bedoelde basisaftrek kan verhogen door middel van een vermenigvuldigingsfactor van met name 0,7 voor gezinsleden die ten laste zijn en voor het eerste kind dat ten laste is, dat wil zeggen een bedrag van 232,27 EUR, en 1,0 voor het tweede ten laste komend kind, dat wil zeggen een bedrag van 331,81 EUR. Lid 8 van dit artikel bepaalt dat de persoonlijke aftrek van de belastingplichtige bestaat uit een basisaftrek, vermeerderd met een pro rata en een persoonlijk bedrag, waarop de belastingplichtige onder de in ZPD/16 gestelde voorwaarden recht heeft.

- 10 Artikel 17 ZPD/16, met als opschrift „Voorwaarden voor toekenning van de persoonlijke aftrek”, bepaalt met name dat naaste gezinsleden en kinderen die ten laste komen natuurlijke personen zijn wier belastbare inkomen, niet-belastbare inkomsten en andere inkomsten die niet als inkomsten in de zin van de ZPD/16 worden beschouwd, op jaarbasis het zesvoud van de in artikel 14, lid 3, van die wet bedoelde persoonlijke basisaftrek niet overschrijden. Lid 2, punt 10, van dit artikel bepaalt dat, in afwijking van artikel 17, lid 1, ervan, bij de vaststelling van het recht op persoonlijke aftrek voor ten laste komende personen geen rekening wordt gehouden met de inkomsten uit hoofde van een specifieke regeling inzake sociale bijstand, met name studiebeurzen, prestatieprijsen voor leerlingen en studenten die uit de begroting worden betaald, alsmede niet-terugbetaalbare fondsen en programma's van de Europese Unie en andere internationale fondsen en programma's die vallen onder verschillende internationale regels en overeenkomsten voor beroepsopleiding en bij- en nascholing.

Zakon o suzbijanju diskriminacije (antidiskriminativet)

- 11 Artikel 1, met als opschrift „Voorwerp van de wet”, van de Zakon o suzbijanju diskriminacije (antidiskriminativet) (*Narodne novine*, nrs. 85/08 en 112/12; hierna: „ZSD”) bepaalt dat deze wet de bescherming en bevordering van gelijke kansen waarborgt, de voorwaarden schept voor het scheppen van gelijke kansen en de bescherming regelt tegen discriminatie op grond van onder meer nationale of sociale afkomst, vermogen, onderwijs, sociale status, burgerlijke of gezinssituatie of leeftijd. Er is sprake van discriminatie wanneer iemand, alsmede personen die familiebanden of andere banden met hem hebben, minder gunstig wordt behandeld, met name om de hierboven genoemde redenen.
- 12 Artikel 2 ZSD, met als opschrift „Directe en indirecte discriminatie”, bepaalt in de eerste plaats dat directe discriminatie een gedraging is die berust op een van de in artikel 1, lid 1, ZSD genoemde gronden, die een persoon in een minder gunstige positie plaatsen, hebben geplaatst of zouden kunnen plaatsen ten opzichte van een ander die zich in een vergelijkbare situatie bevindt, en voorts dat er sprake is van indirecte discriminatie wanneer een ogenschijnlijk neutrale bepaling, maatstaf of handelwijze die in artikel 1, lid 1, ZSD bedoelde personen die zich in een

vergelijkbare situatie bevinden, benadeelt of zou kunnen benadelen, tenzij een dergelijke bepaling, maatstaf of handelwijze objectief kan worden gerechtvaardigd door een legitiem doel en de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk zijn.

- 13 Artikel 8 ZSD, met als opschrift „Werkingssfeer”, bepaalt dat deze wet van toepassing is op de procedures bij alle overheidsinstanties, lokale en regionale overheden en rechtspersonen die openbaar gezag uitoefenen, alsmede op de procedure voor alle rechtspersonen en natuurlijke personen, met name op het gebied van onderwijs, wetenschap en sport.
- 14 Artikel 9 ZSD, met als opschrift „Discriminatieverbod en uitzonderingen op het discriminatieverbod”, bepaalt dat elke vorm van discriminatie verboden is en dat er bij wijze van uitzondering geen sprake is van discriminatie, met name wanneer het gaat om maatregelen van sociaal beleid ten gunste van personen of huishoudens die zich in een moeilijke economische of sociale situatie bevinden, mits deze maatregelen niet leiden tot directe of indirecte discriminatie op grond van geslacht, seksuele geaardheid, ras, huidskleur, etnische afkomst, religieuze overtuiging of handicap.

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 15 Verzoekster is Kroatisch staatsburger en is inkomstenbelasting alsook een lokale toeslag op de inkomstenbelasting verschuldigd. Ze is ingezetene in een steungebied van Kroatië, dat is ingedeeld in groep II overeenkomstig het besluit betreffende de indeling van lokale en regionale bestuurseenheden naar ontwikkelingsgraad (*Narodne novine*, nr. 158/13), en heeft daarom recht op de relevante belastingvoordelen die zijn neergelegd in titel VII, hoofdstuk 2, van de ZPD/04. Verzoekster is gehuwd, is moeder van twee ten laste komende kinderen en haalt haar inkomen hoofdzakelijk uit arbeid in loondienst. In eerdere belastingtijdvakken had zij tot 2014 gebruikgemaakt van het recht op verhoging van de basisaftrek voor een ten laste komend kind, dat op het betrokken tijdstip student van de tweede cyclus aan de universiteit van Y. was.
- 16 Op 8 december 2014 is met de universiteit van Y een studieovereenkomst gesloten in het kader van Erasmus+ voor het academiejaar 2014/15 (hierna: „Erasmus+-overeenkomst”). Uit artikel 3.5 ervan blijkt dat de gezinstoelage in het kader van de studentenmobiliteit voor een verblijf van vijf maanden in een andere lidstaat van de Europese Unie, te weten de Republiek Finland, 2 300,00 EUR bedroeg, dat wil zeggen 460,00 EUR voor 30 dagen of „één maand mobiliteit in Finland”. Voordat het kind eind 2014 naar Finland vertrok om te studeren, heeft de universiteit te Y. het ten laste zijnde kind een voorschot van 1 840,00 EUR betaald uit het Erasmus+-programma, een bedrag dat, gebruikmakend van de relevante omrekeningskoers, onbetwistbaar de inkomensgrens van 11 000,00 HRK overschrijdt.

- 17 Nadat verzoekster haar inkomstenbelastingaangifte voor 2014 had ingediend, werd vastgesteld dat zij het verschil in inkomstenbelasting en de lokale toeslag op de inkomstenbelasting moest betalen — en niet, zoals zij verwachtte dat de teruggaaf van de te veel betaalde inkomstenbelasting en de lokale toeslag op de inkomstenbelasting aan haar moesten worden terugbetaald — op de enkele grond dat zij voor de periode van 1 januari tot en met 31 december 2014 overeenkomstig artikel 36, leden 4 en 5, ZPD/04 niet in aanmerking kwam voor een persoonlijke aftrek voor ten laste komend familielid, kind A.B., wegens het verkrijgen van een inkomen van meer dan 11 000,00 HRK in 2014.
- 18 In het bijzonder blijkt uit de belastingaanslag van de Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (belastingdienst van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië) van 27 juli 2015 (hierna doorgaans: „litigieuze belastingaanslag”) dat verzoekster in 2014 inkomsten uit arbeid in loondienst heeft ontvangen ten bedrage van 218 409,00 HRK en een ander inkomen van 3 674,59 HRK, dat wil zeggen een belastbaar totaal jaarinkomen van 223 083,78 HRK, dat is verminderd door de toekenning van een jaarlijks recht op aftrek van 48 600,00 HRK, waardoor de belastinggrondslag werd vastgesteld op 174 483,78 HRK. Door toepassing van een progressief tarief van de inkomstenbelasting van 12 %, 25 % en 40 %, met daarbovenop een lokale toeslag op de inkomstenbelasting tegen een tarief van 5 %, bedroeg de totale schuld voor de inkomstenbelasting 50 521,51 HRK en de lokale verhoging van de inkomstenbelasting in totaal 2 525,08 HRK. Aangezien nog vóór de vaststelling van de litigieuze aanslag reeds een voorheffing op de inkomstenbelasting en de lokale toeslag op de inkomstenbelasting ten bedrage van in totaal 48 487,25 HRK was ingehouden op de betalingen van haar belastbare loon voor het jaar 2014, verplichtte het aan de orde zijnde besluit verzoekster tot betaling van het verschil van 4 560,34 HRK. Hoewel verzoekster stelt twee kinderen te hebben, dat wil zeggen twee ten laste komende gezinsleden, kan op basis van de litigieuze belastingaanslag niet worden vastgesteld hoe de Porezna uprava (belastingdienst) de jaarlijkse aftrek van de totale basisaftrek van 48 600,00 HRK heeft berekend.
- 19 Verzoekster heeft tegen de litigieuze belastingaanslag bezwaar gemaakt bij de Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija Republike Hrvatske (autonome dienst voor bezwaren van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië), die het bezwaar bij besluit van 17 juli 2019 (hierna: „besluit op bezwaar”) ongegrond heeft verklaard.
- 20 Vervolgens is verzoekster tegen het besluit op bezwaar in beroep gegaan bij de Upravni sud u Osijeku (bestuursrechter Osijek, Kroatië), die het beroep bij beslissing van 30 januari 2020 (hierna: „uitspraak in eerste aanleg”) ongegrond heeft verklaard.
- 21 Verzoekster heeft vervolgens tegen de uitspraak in eerste aanleg hoger beroep ingesteld bij de Visoki upravni sud Republike Hrvatske (hoogste bestuursrechter van de Republiek Kroatië), die dit hoger beroep bij uitspraak van 20 januari 2021 heeft verworpen (hierna: „uitspraak van de hoogste bestuursrechter”).

- 22 Verzoekster heeft tegen de uitspraak van de hoogste bestuursrechter een grondwettelijk beroep ingesteld bij de Ustavni sud Republike Hrvatske (grondwettelijk hof van de Republiek Kroatië), zodat constitutionele toetsing plaats kan vinden. Deze rechterlijke instantie heeft een verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 23 In haar bezwaar beriep verzoekster zich op de schending van het Unierechtelijke beginsel van non-discriminatie, het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden en het ZSD, waarbij zij zich beriep op de status van het kind als begunstigde van de mobiliteitsmaatregel voor Erasmus+-studenten.
- 24 Zij heeft in wezen betoogd dat de uitlegging volgens welke zij het recht op een verhoging van de basisaftrek voor ten laste komende kinderen verliest, onredelijk zou zijn, aangezien de ondersteuning van de mobiliteit van Erasmus+-studenten – waarbij het gaat om doelgerichte en niet-terugbetaalbare fondsen uit een programma van de Unie – moet worden aangemerkt als sociale bijstand die wordt betaald op grond van afzonderlijke bepalingen in de zin van artikel 36, lid 5, ZPD/04, en dus overeenkomstig deze bepaling niet in aanmerking mag worden genomen voor de vaststelling van het recht op aftrek. Zij legde uit dat het bedrag van deze maatregelen wordt vastgesteld overeenkomstig de criteria van de Commissie, zodat de mobiliteitskosten van studenten slechts gedeeltelijk worden gesubsidieerd naargelang van het niveau van economische en sociale ontwikkeling van de ontvangende lidstaat. Zij betoogde dat deze steun noch de belastbare inkomsten van het kind vormde, noch inkomsten waardoor verzoekster zou worden vrijgesteld of in belangrijke mate zou worden ontheven van haar verplichting om bij te dragen in haar onderhoud, aangezien zij alleen al voor de studentenhuysvesting in Finland 390,00 EUR per maand betaalde, zodat aan het einde van de maand slechts 70,00 EUR van het bedrag van de steun voor studentenmobiliteit overbleef voor het kind, en het algemeen bekend is dat de kosten voor voedsel, vervoer en andere kosten van levensonderhoud in Finland veel hoger zijn dan wanneer het kind in Kroatië zou hebben gestudeerd. Verzoekster is dan ook tot de conclusie gekomen dat zij louter door het voordeel van de maatregelen ter ondersteuning van de mobiliteit van studenten binnen de Unie in een minder gunstige situatie verkeerde en, in het bijzonder, dat zij werd benadeeld ten opzichte van fiscale ingezetenen in Kroatië wier kinderen studiefinanciering hadden ontvangen in het kader van het Erasmus+-programma in andere lidstaten van de Unie, zoals bijvoorbeeld Bulgarije of Hongarije, waarvoor de passende steun voor studentenmobiliteit 360,00 EUR per maand bedroeg. Het ging dus om een voorschot van 80 % van de uitgekeerde steun, dat lager was dan de aangegeven 11 000,00 HRK, zodat de ouders van deze studenten, anders dan verzoekster, het recht op verhoging van de basisaftrek voor een ten laste komend kind niet hebben verloren.

- 25 Wat de onevenredigheid van de materiële last van een dergelijke belastingmaatregel betreft, heeft verzoekster uiteengezet dat de beschreven fiscale behandeling van de mobiliteitssteun voor studenten tot gevolg had gehad dat zij, naast het verschil in belasting van 4 560,34 HRK dat zij moest betalen, ook haar recht op terugbetaling van de te veel betaalde belasting ten belope van 4 500,00 HRK als ingezetene van de in groep II ingedeelde Kroatische steunregeling zou verliezen, zodat de totale schade die zij als gevolg van de betwiste belastingmaatregel heeft geleden, hoger is dan 9 000,00 HRK, bovenop de andere kosten die zij in Finland heeft gemaakt.
- 26 In het kader van de bezwaarprocedure heeft het Ministarstvo financija (ministerie van Financiën) aangegeven dat er geen nadeel is voor de ouders van de kinderen die een „beurs” ontvangen, aangezien de uitkering van middelen in het kader van het Erasmus+-programma geen deel uitmaakt van de inkomsten die niet in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de status van ten laste komend gezinslid overeenkomstig artikel 36, lid 5, van de ZPD/04.
- 27 In het kader van de bestuursrechtelijke procedure heeft verzoekster voorts aangegeven dat de wetgever in 2018 het betrokken artikel 36, lid 3, ZPD/04 had gewijzigd, door in artikel 17, lid 2, van de ZPD/16 te preciseren dat bij de vaststelling van het recht op de verhoging van de basisaftrek voor ten laste komende gezinsleden geen rekening wordt gehouden met beurzen en niet-terugbetaalbare bedragen ten laste van de begroting, de fondsen en de opleidingsprogramma's van de Europese Unie. Zij heeft ook verwezen naar overweging 40 van verordening nr. 1288/2013, die een aanbeveling bevat betreffende de vrijstelling van belastingen of „sociale kosten” voor niet-terugbetaalbare maatregelen en financiële steun in het kader van het Erasmus+-programma. Zij heeft ook gewezen op de schending van de verplichting van artikel 141 c Ustav (grondwet).
- 28 Het Ministarstvo financija (ministerie van Financiën) heeft in het kader van de bestuursrechtelijke procedure benadrukt dat zij het beroep ongegrond achtten op de in het besluit op bezwaar vermelde gronden.
- 29 Bij uitspraak in eerste aanleg heeft de Upravni sud u Osijeku (bestuursrechter Osijek, Kroatië) het beroep verworpen op grond dat de ondersteuning van de mobiliteit van Erasmus+-studenten een „studiebeurs” was en omdat hij oordeelde dat de beurzen niet waren vermeld in artikel 36, lid 5, ZPD/04 als inkomsten die niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van het recht op de verhoging van de basisaftrek voor een ten laste komend kind. Wat de vermeende discriminatie betreft, heeft de rechter na onderzoek van § 2 en § 9 van de ZSD geoordeeld dat de in artikel 36, lid 4, ZPD/04 bedoelde grens (van 11 000,00 HRK) een maatregel van sociaal beleid is die niet discriminerend is omdat daarmee een legitiem doel wordt nagestreefd en de middelen voor het bereiken van dat doel passend en noodzakelijk zijn. Wat het betoog betreft dat de wet betreffende de fiscale behandeling van ouders van kinderen die deze steun genieten, naderhand is gewijzigd, heeft de rechter geoordeeld dat deze bepaling

niet van kracht was op het tijdstip van vaststelling van de litigieuze belastingaanslag en heeft hij geoordeeld dat deze bepaling, wat overweging 40 van verordening nr. 1288/2013 betreft, geen bindende rechtskracht had.

- 30 In haar hoger beroep tegen de uitspraak in eerste aanleg heeft verzoekster middelen aangevoerd die reeds in eerdere stadia van de procedure waren aangevoerd, waarbij zij met name heeft benadrukt dat in die uitspraak geen op de omstandigheden van het concrete geval gebaseerde discriminatietoets is verricht en dat het legitieme doel van de belastingmaatregel niet is aangetoond.
- 31 De Visoki upravni sud (hoogste bestuursrechter, Kroatië) heeft het hoger beroep verworpen en in wezen de vaststellingen in de uitspraak in eerste aanleg met betrekking tot de uitlegging van artikel 36, leden 4 en 5, ZPD/04 bevestigd, en heeft bovendien met betrekking tot de grief inzake schending van het discriminatieverbo, aangegeven dat verzoekster tijdens de bestuursrechtelijke procedure niet de specifieke discriminatiegrond van de ZSD had aangevoerd, dat wat de rechtstreekse toepasselijkheid van het Unierecht betreft, overweging 40 van verordening nr. 1288/2013 de wetgever geen enkele verplichting oplegde met betrekking tot de fiscale behandeling van de mobiliteitssteun voor Erasmus+-studenten en, ten slotte, dat de richtlijn van de Unie betreffende de rechten van studenten die voor studiedoeleinden in de Unie verblijven en afkomstig zijn uit derde landen, niet van toepassing was.
- 32 Verzoekster heeft tegen de uitspraak in tweede aanleg beroep ingesteld bij het Ustavni sud (grondwettelijk hof), waarin zij stelt dat de bestreden individuele handelingen haar door artikel 29, lid 1, Ustav (grondwet) en artikel 6, lid 1, EVRM, gewaarborgde recht op een eerlijk proces schenden, alsook het recht op eerbiediging van de door artikel 48, lid 1, Ustav (grondwet) en artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM gewaarborgde goederen, gelet op de grondwettelijke waarborg met betrekking tot gelijkheid voor de wet (verbod van discriminatie) uit artikel 14 van de Ustav (grondwet) en artikel 14 van het EVRM, en de grondwettelijke waarborg met betrekking tot de wettigheid van individuele handelingen van de overheidsdiensten als bedoeld in artikel 19, lid 1, Ustav (grondwet).
- 33 Bovendien stelt verzoekster dat artikel 36, lid 1 en 4, ZPD/04 onjuist of onredelijk is toegepast, volgens welke toepassing zij het recht op een verhoging van de basisaftrek voor een ten laste komend kind verliest omdat hij voor een bedrag boven een bepaalde inkomensgrens Erasmus+steun voor studentenmobiliteit heeft gekregen. Verzoekster betoogt dat de rechterlijke instanties in haar geval artikel 36, lid 5, ZPD/04 moeten toepassen, ten aanzien waarvan de rechterlijke instanties hebben uiteengezet waarom het volgens hen niet van toepassing is op haar geval, na te hebben vastgesteld dat „beurzen” niet vallen onder de in artikel 36, lid 5, ZPD/04 bedoelde categorie uitkeringen die niet in aanmerking mag worden genomen bij de berekening van de in artikel 36, leden 1 en 4, ZPD/04 bedoelde inkomensgrens.

Korte motivering van de prejudiciële vragen

- 34 Bij gebreke van relevante rechtspraak van het Hof (in de zin van de CILFIT-criteria) met betrekking tot de grief dat het discriminatieverbod is geschonden of dat de belastingmaatregelen in verband met de mobiliteit van studenten die de voordelen van het Erasmus+-programma genieten, in de gehele Unie onevenredig zijn, kan de Ustavni sud (grondwettelijk hof) niet vaststellen of het Unierecht en de bepalingen ervan concreet op verzoekster van toepassing zijn. Bijgevolg kan de Ustavni sud (grondwettelijk hof), die in zijn rechtspraak reeds een schending van artikel 141c Ustav (grondwet) heeft vastgesteld wanneer de rechterlijke instanties het relevante Unierecht niet toepassen als zij zich uitspreken over de grondwettelijke of wettelijke rechten van de verzoeker, geen uitspraak doen over het middel ontleend aan schending van artikel 141 c Ustav (grondwet) en zich evenmin uitspreken over de gestelde schendingen van artikel 48, lid 1, Ustav (grondwet) en artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM [afzonderlijk of in samenhang met artikel 14 Ustav (grondwet) en artikel 14 EVRM], zonder dat zij van het Hof een antwoord op haar prejudiciële vraag heeft verkregen.

A) LITIGIEUZE VRAGEN BETREFFENDE DE TOEPASSING VAN ARTIKEL 18, ARTIKEL 20 en ARTIKEL 21 VWEU

1. *Zijn artikel 18, artikel 20 en artikel 21 VWEU en het daarop betrekking hebbende afgeleide recht van toepassing op verzoekster?*

- 35 Verzoeksters kind genoot in casu ontegenzeggelijk subjectieve rechten die haar rechtstreeks door het Unierecht werden toegekend, te weten:
- het recht om, op basis van de nationale maatregelen ter uitvoering van verordening (EU) nr. 1288/2013, mobiliteit van studenten te genieten door in Finland te gaan studeren en steun te krijgen uit het Erasmus+-programma voor een bedrag dat is vastgesteld in de Erasmus+-overeenkomst, overeenkomstig de criteria van het nationale uitvoeringsorgaan die de Commissie vooraf had vastgesteld overeenkomstig artikel 18, lid 7, van die verordening,
 - maar ook het recht van de burger van de Unie om zich vrij op het grondgebied van een andere lidstaat te verplaatsen met het oog op onderwijs op grond van artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU en artikel 7, lid 1, onder c), van richtlijn 2004/38.
- 36 In de zaken C-523/11, C-585/11, C-275/12 en C-359/13 heeft het Hof erkend dat, wat betreft de belemmeringen die het nationale recht oplegt voor de toegang tot onderwijs in een andere lidstaat, leerlingen en studenten zich ook tegen de staat waarvan zij onderdaan en/of waar zij hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, kunnen beroepen op artikel 20 en artikel 21 VWEU. Bovendien is in zaak C-75/11, die betrekking had op de toegang van studenten tot de vergoeding van vervoerkosten in Oostenrijk, geoordeeld dat studenten zich kunnen beroepen op het non-discriminatiebeginsel van artikel 18 VWEU wanneer zij de door artikel 21

VWEU gewaarborgde rechten uitoefenen (zie arrest van 4 oktober 2012, Commissie/Oostenrijk, C-75/11, EU:C:2012:605, punten 36 tot en met 41).

- 37 Anderzijds heeft verzoekster, die stelt dat de rechterlijke instanties de grondwettelijke verplichting van artikel 141c Ustav (Grondwet) om het recht van de Unie rechtstreeks toe te passen en de daaruit voortvloeiende subjectieve rechten te beschermen, hebben geschonden, geen gebruik gemaakt van de betreffende grondrechten van studenten, noch is de litigieuze belastingmaatregel, die haar verplicht het bedrag van de verschuldigde belasting te betalen, vastgesteld „ter uitvoering” van bepalingen van Unierecht, zoals verordening nr. 1288/2013. Zij valt overeenkomstig artikel 2, lid 2, en artikel 3, lid 1, van richtlijn 2004/38 evenmin binnen de werkingssfeer van die richtlijn aangezien zij geen gezinslid is die de student tijdens zijn studie in een andere lidstaat heeft begeleid (arrest van 5 mei 2011, McCarthy, C-434/09, EU:C:2011:277, punten 30 tot en met 43).
- 38 Verzoekster betwist dit echter geenszins. Zij voert aan „gestraft te zijn” omdat haar kind gebruikmaakte van het recht op mobiliteit van studenten krachtens de Erasmus+-overeenkomst tot uitvoering van verordening nr. 1288/2013, of van het fundamentele recht om voor onderwijsdoeleinden in een andere lidstaat te reizen en te verblijven op grond van artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU en artikel 7, lid 1, onder c), van richtlijn 2004/38. Zij is derhalve van mening dat zij is gediscrimineerd in de zin van artikel 18 VWEU op grond van voornoemde status die het recht van de Unie aan haar kind toekent.
- 39 Of verzoekster zich rechtstreeks op voornoemde bepalingen van het Unierecht kan beroepen, is bijgevolg omstreden, en de omstandigheden van de zaak kunnen wijzen op het bestaan van een zuiver interne situatie die niet binnen de werkingssfeer van het VWEU valt.
- 40 Het lijkt er echter op dat die uitlegging in een situatie als deze tot een kennelijk onredelijk resultaat zou kunnen leiden, aangezien zij de bevoegdheid van het Hof van Justitie ten aanzien van een aantal nationale maatregelen die belemmeringen kunnen vormen voor de uitoefening van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden of die de uitvoering van een Unieregeling kunnen belemmeren, zou kunnen uitsluiten (omzeilen) op de enkele grond dat de betrokken belemmering zodanig in het nationale recht is geregeld dat zij formeel geen betrekking heeft op een particulier die zich kan beroepen op de rechtstreekse werking van bepalingen van primair en afgeleid recht van de Unie, maar op een lid van zijn gezin, aan wiens rechtspositie de feitelijke en juridische gevolgen van de uitoefening van door het recht van de Unie gewaarborgde subjectieve rechten worden toegekend (conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 27 januari 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punt 15).
- 41 Dit is precies het geval bij verzoekster, want indien een concrete belastingmaatregel haar ten laste komende kind zou verplichten om belasting te betalen over de steun voor de mobiliteit van Erasmus+-studenten, of indien de student zijn recht op een bepaalde belastingaftrek zou verliezen wegens het

ontvangen van die steun, dan zou een dergelijke student zich in een fiscale en bestuursrechtelijke procedure kunnen beroepen op de rechtstreekse werking van artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU. Indien een dergelijke maatregel echter niet rechtstreeks betrekking heeft op de student, maar op zijn of haar ouder, die verplicht is hem of haar te onderhouden en de studiekosten van de student in een andere lidstaat te dragen, zou die ouder zich niet kunnen beroepen op de rechtstreekse werking van de betrokken bepalingen, aangezien de door die artikelen gewaarborgde rechten en vrijheden niet op hem persoonlijk van toepassing zijn (de ouder heeft ze niet persoonlijk uitgeoefend en zij zijn hem ook niet persoonlijk toegekend door het Unierecht).

- 42 Aangezien de student in casu geen partij is in de fiscale procedure (niet verplicht is het bedrag van de belastingschuld te betalen), heeft hij vervolgens geen procesbevoegdheid om beroep in te stellen bij de bestuursrechter, die dan op grond van het mechanisme van artikel 267 VWEU het Hof van Justitie zou kunnen verzoeken een nuttig antwoord te geven op de vraag of de betrokken belastingmaatregel een met artikel 20 en artikel 21 VWEU strijdige belemmering van het recht op vrij verkeer vormt.
- 43 De fiscale behandeling van verzoekster is onlosmakelijk verbonden met de fiscale behandeling van haar ten laste komend kind en met de steun voor de mobiliteit van Erasmus+-studenten. Artikel 10, punt 20, van de ZPD/04 bepaalde dat de niet-terugbetaalbare inkomsten van programma's van de Unie voor de bevordering van de mobiliteit niet-belastbare inkomsten van de student vormden en dat de betaling ervan niet tot gevolg had dat de student belastingplichtig werd. Aangezien deze niet-belastbare inkomsten van de student echter niet onder een uitdrukkelijke wettelijke vrijstelling op grond van artikel 36, lid 5, ZPD/04 vallen, worden zij op grond van artikel 36, leden 1 en 4, ZPD/04 in aanmerking genomen bij de vaststelling van het recht van de ouder om de basisaftrek voor de ten laste komende student te verhogen en leiden zij tot het verlies van dit recht indien zij een bepaalde vaste grens (in dit geval 11 000,00 HRK) overschrijden.
- 44 Het recht op financiële steun voor de mobiliteit van studenten, verkregen door middel van de maatregel ter uitvoering van het Erasmus+-programma, staat op zichzelf niet in verband met het recht op mobiliteit van de student en de uitoefening van het fundamentele recht op vrij verkeer van personen met het oog op onderwijs, aangezien artikel 3.11 en artikel 9 van de Erasmus+-overeenkomst en de daarbij gevoegde documenten van de universiteit voorzien in een verplichting tot terugbetaling van de steun indien de student afziet van de mobiliteit (zie ook de conclusie van advocaat-generaal E. Sharpston van 26 januari 2016, Commissie/Nederland, C-233/14, EU:C:2016:50, punt 14).
- 45 Bijgevolg legt de nationale bepaling waarop de litigieuze belastingmaatregel is gebaseerd, reeds een rechtstreeks verband met de herkomst van de niet-terugbetaalbare middelen uit programma's van de Unie en de doelstellingen van het VWEU, zoals de mobiliteit van studenten (artikel 165, lid 2, tweede streepje), waarbij de betaling van steun voor de mobiliteit van studenten uit hoofde van het

Erasmus+-programma tot doel had een grensoverschrijdende situatie voor een student te creëren om in een andere lidstaat van de Unie te gaan studeren, zodat deze steun feitelijk en juridisch onlosmakelijk verbonden is met het recht van burgers van de Unie om zich vrij te verplaatsen met het oog op onderwijs en derhalve niet mag worden onderworpen aan beperkingen van de fundamentele vrijheden (conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 27 januari 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:62, punten 18 en 20).

- 46 De conclusie dat verzoekster een beroep kan doen op artikel 20 en artikel 21 VWEU wordt ook ondersteund door verzoeksters middel op grond van artikel 18 VWEU. Aangezien het Hof, wat betreft de door artikel 20 en artikel 21 VWEU en richtlijn 2004/38/EG gewaarborgde rechten, studenten reeds het recht heeft toegekend om zich bij de uitoefening van deze rechten te beroepen op discriminatie in de zin van artikel 18 VWEU (arrest van 4 oktober 2012, Commissie/Oostenrijk, C-75/11, EU:C:2012:605), lijkt het er, rekening houdende met het begrip associatieve discriminatie (Frans: „discrimination par association” of „discrimination par ricochet”) dat in de rechtspraak van het Hof is aangenomen [conclusie van advocaat-generaal Kokott van 12 maart 2015; arrest van het Hof (Grote kamer) van 16 juli 2015, ČEZ Razpredelenie Bylgarija, C-83/14, EU:C:2015:480], op dat verzoeker zich rechtstreeks zou kunnen beroepen op artikel 18 VWEU, dat van toepassing is telkens wanneer de zaak ratione materiae binnen de werkingssfeer van het VWEU valt, met het betoog dat de belastingmaatregel haar in een minder gunstige positie heeft gebracht wegens de bijzondere status van haar kind in het Unierecht, dat wil zeggen vanwege het genot van rechten die rechtstreeks aan haar kind zijn verleend bij nationale bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 1288/2013 en artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU en artikel 7, lid 1, onder c), van richtlijn 2004/38.
- 47 Sinds zaak C-75/11 heeft het Hof deze benadering echter licht gewijzigd in het arrest van 2 juni 2016, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden (C-233/14, EU:C:2016:396, punten 88 tot en met 94), dat enigszins betrekking had op de vergelijkbare kwestie van het recht van „mobiele” studenten op vergoeding van vervoer, nadat het had vastgesteld dat deze kosten „studiebeurzen” in ruime zin waren, waarvoor de toepassing van het beginsel van gelijke behandeling op grond van artikel 24, lid 2, van richtlijn 2004/38 was uitgesloten.
- 48 Aangezien artikel 24, lid 2, van richtlijn 2004/38 tot doel had de lidstaten vrij te stellen van de verplichting om buitenlandse studenten onder dezelfde voorwaarden als hun eigen onderdanen recht te geven op sociale bijstand of studiebeurzen, wat kwam bovenop de in artikel 7, lid 1, onder c), van die richtlijn gestelde voorwaarde dat de student over voldoende bestaansmiddelen moet beschikken om te voorkomen dat hij tijdens zijn verblijf ten laste komt van het socialebijstandstelsel van de gastlidstaat, lijkt artikel 24, lid 2, van de richtlijn echter van toepassing te zijn op de uit de begroting van de Unie betaalde steun voor de mobiliteit van Erasmus+-studenten, die precies tot doel had de in de richtlijn bedoelde beperkingen van de mobiliteit van studenten op te heffen door

een Erasmus+-student vóór zijn verblijf in een andere lidstaat een bepaald bedrag te betalen en zo indirect de last voor het socialebijstandstelsel van die staat te verlichten.

- 49 Bijgevolg wordt in verordening nr. 1288/2013 het begrip „studiebeurs” niet eens toegepast. In artikel 27, lid 12, worden de middelen van de Unie „voor financiering in de vorm van niet-terugbetaalbare middelen” opgesomd. De lidstaten hebben zeer beperkte bevoegdheden met betrekking tot steun in het kader van het Erasmus+-programma, aangezien deze wordt betaald uit middelen die door de Commissie worden verstrekt en worden beheerd door het nationale agentschap, dat bij het beheer van deze middelen gebonden is aan de bestaande regels van de Commissie inzake het bedrag van de maandelijkse steun of de verplichting tot terugbetaling ervan. Deze laatste kwestie wordt dus niet beheerst door het nationale recht, maar rechtstreeks door de verordening en de beginselen van de Commissie die het nationale agentschap binden.
- 50 Bijgevolg kunnen artikel 20 en artikel 21 VWEU, alleen of in samenhang met artikel 18 VWEU, in het geval van verzoekster van toepassing zijn.

2. Is er sprake van een belemmering van het recht op vrij verkeer (mobiliteit van studenten) in de zin van artikel 20 en artikel 21 VWEU?
- 51 Het Hof is van oordeel dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zij niettemin gehouden zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Deze bevoegdheid staat hen niet toe maatregelen te treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer, daaronder begrepen fiscale maatregelen die particulieren ervan weerhouden de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden uit te oefenen (arresten van 24 oktober 2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, punten 31 en 34, en 1 december 2011, *Commissie/Hongarije*, C-253/09, EU:C:2011:795, punt 42). Dergelijke maatregelen kunnen het recht om vrij te reizen belemmeren, ook al zijn zij in ogenschijnlijk neutrale bewoordingen gesteld die losstaan van de nationaliteit van de betrokkene (arrest van 9 november 2006, *Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, punt 15).
- 52 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat een nationale belastingregeling die een burger van de Unie het recht op aftrek ontzegt op grond dat hij zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, een maatregel vormt die het in artikel 21 VWEU neergelegde recht van vrij verkeer beperkt (arrest van 26 mei 2016, *Kohll en Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 44).
- 53 In het kader van de mobiliteit van studenten is geoordeeld dat wanneer een lidstaat een regeling voor studiefinanciering vaststelt die inhoudt dat studenten die hun studie in een andere lidstaat volgen, recht hebben op studiefinanciering, de lidstaat ervoor moet zorgen dat de voorwaarden voor toekenning van deze studiefinanciering geen ongerechtvaardigde beperking van het in artikel 21 VWEU neergelegde recht om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te

verblijven in het leven roepen (arresten van 18 juli 2013, Prinz en Seeberger, C-523/11 en C-585/11, EU:C:2013:524, punt 30, en 24 oktober 2013, Elrick, C-275/12, EU:C:2013:684, punt 25) en de nationale onderdanen er niet van weerhouden, door middel van een regeling die tot gevolg heeft dat extra belemmeringen of kosten worden geschapen die het vertrek uit het land van herkomst meebrengt, het land van herkomst te verlaten om hun opleiding in een andere lidstaat te volgen (arrest van 23 oktober 2007, Morgan en Bucher, C-11/06 en C-12/06, EU:C:2007:626, punt 30). Deze vaststelling berust op het feit dat mobiliteit in het onderwijs en de beroepsopleiding onlosmakelijk is verbonden met het vrije verkeer van personen en tevens overeenkomstig artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU een van de voornaamste doelstellingen van het optreden van de Unie is (arrest van 14 juni 2012, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, C-542/09, EU:C:2012:346, punt 71).

- 54 In casu is verzoeksters kind er kennelijk niet van weerhouden gebruik te maken van de maatregelen ter bevordering van de mobiliteit van Erasmus+-studenten en van de in artikel 20 en artikel 21 VWEU neergelegde rechten, aangezien noch voor verzoekster, die hem overeenkomstig artikel 64 Ustav (grondwet) en artikel 290, lid 2, van de van toepassing zijnde Obiteljski zakon (wet op het familierecht) onderhoudt, noch voor de student de litigieuze fiscale behandeling voorzienbaar was voordat hij naar Finland zou gaan studeren.
- 55 Volgens de rechtspraak van het Hof kan deze omstandigheid evenwel niet relevant zijn voor de vaststelling van het bestaan van een belemmering van het recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en daar te verblijven overeenkomstig artikel 20 en artikel 21 VWEU. In het arrest van 26 februari 2015, Martens (C-359/13, EU:C:2015:118, punten 26 en 32), heeft het Hof immers vastgesteld dat „het in dit verband niet ter zake [doet] dat een aanzienlijke tijd is verstreken sinds verzoekster [...] haar rechten van vrij verkeer heeft uitgeoefend”. In deze zaak is er ook sprake van tijd die is verstreken tussen de uitoefening van het recht van vrij verkeer en de belemmering van dit recht door het enkele feit dat het is uitgeoefend.
3. *Is er sprake van een ongelijke (minder gunstige) behandeling in vergelijkbare situaties – op welke manier kan het gelijkheidsbeginsel (discriminatieverbod) in casu worden toegepast?*
- 56 Wat de voorwaarde betreft dat een belastingplichtige zich als gevolg van de uitoefening van de door artikel 20 en artikel 21 VWEU gewaarborgde rechten in een minder gunstige situatie bevindt, is het moeilijk om een vergelijkbare groep te vinden (referentiepunt) waarmee de situatie van verzoekster zou kunnen worden vergeleken.
- 57 Verzoekster betoogt om te beginnen dat zij is gediscrimineerd ten opzichte van „andere werknemers” en vervolgens dat zij is gediscrimineerd ten opzichte van belastingplichtigen in Kroatië wier ten laste komende kinderen in het kader van het Erasmus+-programma studeerden in zogenoemde groep 3-landen met lagere

kosten voor levensonderhoud, zoals gedefinieerd door de Commissie, aangezien zij in dat geval het recht op de litigieuze aftrek niet zou hebben verloren omdat het voorschot op de steun voor studentenmobiliteit de in artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 vastgestelde grens niet zou hebben overschreden.

- 58 Het lijkt erop dat de lidstaten door middel van dergelijke belastingregels de mobiliteit van studenten alleen kunnen bevorderen naar landen met lagere kosten voor levensonderhoud die deelnemen aan Erasmus+, dat wil zeggen waar de fiscale behandeling (totale studiekosten) gunstiger zou zijn. Voor studenten wier opleidingskosten ten laste komen van hun ouders, zou een dergelijke belastingmaatregel niet alleen het recht kunnen beperken van studenten om hun land van verblijf voor onderwijsdoeleinden te verlaten, maar ook de mobiliteit van studenten binnen de Unie kunnen beperken tot bepaalde lidstaten. Dit zou in strijd kunnen zijn met de aanbeveling inzake de neutraliteit van de middelen van het Erasmus+-programma ten opzichte van de verschillende onderwijsstelsels van de lidstaten, als bedoeld in artikel 18, lid 7, van verordening nr. 1288/2013.
- 59 Het lijkt er echter niet op dat verzoekster zich in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van de in Kroatië aan de inkomstenbelasting onderworpen personen wier kinderen hebben gestudeerd in landen die deelnemen aan het Erasmus+-programma waar de gemiddelde kosten van levensonderhoud lager zijn, of althans niet op de wijze die in het middel is geformuleerd.
- 60 Indien de stelling wordt aanvaard dat verzoekster voor de beoordeling van de schending van het non-discriminatiebeginsel moet worden vergeleken met fiscale ingezetenen wier kinderen die deelnamen aan het Erasmus+-programma studeerden in landen waar de gemiddelde kosten van levensonderhoud lager waren, zou immers voorbij worden gegaan aan het wezenlijke element van de minder gunstige behandeling van verzoekster, waarop zij zich nog steeds uitdrukkelijk als middel beroept, namelijk het feit dat haar kind heeft gestudeerd in Finland, waar de kosten van levensonderhoud hoger zijn dan in Kroatië, alwaar verzoekster inkomsten geniet om haar kind in levensonderhoud te voorzien. Voorts zou de bewering omtrent de uitsluiting uit de in artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 bedoelde grens niet correct zou zijn indien de secundaire omstandigheden van de zaak zelfs licht verschilden (bijvoorbeeld indien de voorschotten en de rest van deze steun, zelfs indien in termijnen betaald, in één belastingjaar zouden worden betaald). Een dergelijk referentiepunt heeft dus slechts betrekking op bijkomstige aspecten van de zaak, die niets van doen hebben met de inhoud van de aangevoerde middelen, en bevat geen objectieve, gemakkelijk te identificeren elementen (advies van het EHRM, §§ 68 tot en met 69, en conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 26 januari 2016, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, C-233/14, EU:C:2016:50, punt 105).
- 61 Vervolgens moet de conclusie worden aanvaard van de rechterlijke instanties, namelijk dat verzoekster niet kan worden vergeleken met de ouder van een kind dat sociale bijstand geniet in de zin van artikel 36, lid 5, ZPD/04, die niet tot gevolg heeft dat een dergelijke belastingplichtige het recht verliest om de

basisaftrek voor een ten laste komend kind te verhogen. Sociale bijstand wordt in het kader van de nationale wetgeving verleend aan personen van kwetsbare groepen, bijvoorbeeld vanwege hun economische situatie of hun handicap. De steun voor mobiliteit in het kader van het Erasmus+-programma, die verzoeksters kind heeft genoten, is toegankelijk voor alle studenten, ongeacht hun financiële situatie of die van hun ouders.

- 62 Bovendien neemt dit niet weg dat wanneer de betaling van een van de in artikel 10 van de ZPD/04 bedoelde niet-belastbare prestaties de in artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 vastgestelde grens overschrijdt, dit leidt tot het verlies van het recht om de basisaftrek voor een ten laste komend gezinslid te verhogen. Dit zou erop kunnen wijzen dat er in werkelijkheid geen sprake is van ongelijke behandeling in vergelijkbare situaties op basis van aan het Unierecht ontleende rechten, aangezien de fiscale behandeling van steun voor mobiliteit van studenten in het kader van Erasmus+ dezelfde is als voor elk ander inkomen van het ten laste komend gezinslid.
- 63 In dit verband bestaat er echter twijfel, aangezien, zoals verzoekster stelt, geen van de in artikel 10 van de ZPD/04 bedoelde niet-belastbare inkomsten specifiek tot doel heeft de mobiliteit van studenten binnen de Unie te bevorderen, een van de belangrijkste doelstellingen van het optreden van de Unie overeenkomstig artikel 165, lid 2, tweede streepje VWEU, en er evenmin sprake is van een uitvoeringsmaatregel van verordening nr. 1288/2013, die hoofdzakelijk tot doel heeft een grensoverschrijdende situatie te creëren en de uitoefening van het recht van vrij verkeer voor onderwijsdoeleinden mogelijk te maken overeenkomstig artikel 20, lid 2, onder a), en artikel 21, lid 1, VWEU en artikel 7, lid 1, onder c), van richtlijn 2004/38.
- 64 Daarom verschillen de nationale beurzen of andere vormen van financiering van studenten en leerlingen, die worden toegekend ongeacht de plaats waar de student zal studeren en voor verschillende doeleinden, alsmede andere niet-terugbetaalbare (of terugbetaalbare) fondsen die uit de begroting van de Unie worden toegekend, worden uitgegeven in de lidstaat van de eindbegunstigde en niet bedoeld zijn om het fundamentele recht van vrij verkeer van burgers van de Unie uit het VWEU uit te oefenen, van de steun voor mobiliteit van Erasmus+-studenten.
- 65 Verzoekster blijkt zich dus niet in een situatie te bevinden die vergelijkbaar is met die van in Kroatië aan de inkomstenbelasting onderworpen personen, maar bevindt zich daadwerkelijk in een andere situatie dan alle andere belastingplichtigen.
- 66 Het lijkt erop dat in dit geval de toetsing van discriminatie geen betrekking heeft op de vraag of het recht van verzoekster om op dezelfde wijze te worden behandeld als ten aanzien van andere personen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, is geschonden, maar wel op de vraag of het recht is geschonden

dat de staat personen wier situatie wezenlijk verschillend is, op verschillende wijze behandelt.

- 67 Met andere woorden, de belangrijkste vraag die de discriminatietoets in casu moet beantwoorden, is of een belastingmaatregel wegens de specifieke, uit het Unierecht voortvloeiende status van het kind dat ten laste komt van verzoekster, verzoekster anders moet behandelen dan belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting in Kroatië wier ten laste komende kinderen hun recht op mobiliteit binnen de Unie niet hebben uitgeoefend.
- 68 Om te beoordelen of verzoekster zich ten opzichte van die vergelijkbare groep in een minder gunstige situatie bevond, moet worden verwezen naar haar grieven betreffende mobiliteit van Kroatië naar Finland, welk land de Commissie heeft ingedeeld in groep 1 van de aan het Erasmus+-programma deelnemende landen, met hoge gemiddelde kosten van levensonderhoud. Volgens de Erasmus+-programmagidsen van de Commissie van 2014, 2015 en 2017 was Kroatië, toen verzoeksters kind in Finland mobiliteit genoot, ingedeeld bij de landen met middelhoge kosten van levensonderhoud die aan het programma deelnamen, en heeft de Europese Commissie Kroatië reeds in 2017 ingedeeld in een groep van programmalanden met lage gemiddelde kosten van levensonderhoud.
- 69 Hoewel verzoekster zich op een minder gunstige behandeling op grond van een feitelijk verschil kan beroepen, merkt het Ustavni sud (grondwettelijk hof) op dat dit „feitelijke verschil” in artikel 18, lid 7, van verordening nr. 1288/2013 als rechtsregel is gecodificeerd. Bij de uitvoering van deze bepaling heeft de Commissie overeenkomstig artikel 36, lid 3, van die verordening formules opgesteld waarin het bedrag van de maandelijkse steun voor de mobiliteit van studenten wordt gespecificeerd op basis van de gemiddelde kosten van levensonderhoud en de richting van de mobiliteit tussen de in elk van de drie groepen ingedeelde landen. De marges die voor deze groepen zijn bepaald en op basis waarvan het bedrag van de steun voor verzoeksters kind is vastgesteld, weerspiegelen ten opzichte van die welke de Commissie heeft vastgesteld voor sociaal kansarme groepen, duidelijk niet de reële mobiliteitskosten van de studenten.
- 70 Derhalve moet er wellicht van worden uitgegaan dat ouders van studenten die mobiliteit genieten en gaan van een lidstaat met lage of middelhoge kosten voor levensonderhoud naar een lidstaat met hoge kosten voor levensonderhoud, zoals in het geval van verzoekster, niet alleen qua kosten van levensonderhoud worden benadeeld ten opzichte van ouders wier kinderen niet van de middelen van het Erasmus+-programma hebben genoten en in hun land zijn blijven studeren, waardoor zij dus geen mobiliteitskosten hadden, maar ook in vergelijking met ouders van wie de ten laste komende kinderen gebruik hebben gemaakt van de middelen van het Erasmus+-programma in het kader van dezelfde – voor het programma vastgestelde – groep landen waarvan de kosten van levensonderhoud vergelijkbaar zijn, met name in vergelijking met ouders wier kinderen gebruik hebben gemaakt van de mobiliteit door van een land met hoge of middelhoge

kosten voor levensonderhoud naar een land met lage kosten voor levensonderhoud te gaan.

- 71 Om deze redenen lijken de ogenschijnlijk neutrale bepalingen van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 verzoekster te benadelen ten opzichte van belastingplichtigen in Kroatië wier ten laste komende kinderen andere in artikel 10 van de ZPD/04 bedoelde niet-belastbare inkomsten hebben verworven boven de in artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 vastgestelde grens en geen gebruik hebben gemaakt van de maatregelen voor de mobiliteit van studenten in het kader van het Erasmus+-programma in lidstaten met hoge gemiddelde kosten van levensonderhoud, zoals vastgesteld door de Commissie overeenkomstig artikel 18, lid 7, van verordening nr. 1288/2013.

4. Kan het door verzoekster geleden nadeel worden gerechtvaardigd door een bepaald legitiem doel?

- 72 Handelingen van de overheid waarbij betaling van de belasting wordt opgelegd, zijn middelen om het gebruik van vermogen te controleren, waarvan het legitieme doel is de betaling van belasting te verzekeren [artikel 51, lid 1, Ustav (grondwet), artikel 1, lid 2, protocol nr. 1 bij het EVRM], en de lidstaten beschikken over een ruime beoordelingsmarge bij de keuze van middelen om dit doel te bereiken.
- 73 De litigieuze belastingaanslag geeft geen uitvoering aan een voor verzoekster gunstige maatregel van sociaal beleid, maar ontnemt haar het in artikel 36, lid 2, van de ZPD/04 bedoelde recht, dat aan alle belastingplichtigen met kinderen wordt gewaarborgd, het grondwettelijke beginsel weerspiegelt van gelijkheid en billijkheid van het belastingstelsel en het legitieme doel heeft om sociale en materiële ongelijkheden op het gebied van inkomsten en gemiddelde lasten tussen belastingplichtigen met kinderen en belastingplichtigen die de lasten in verband met het onderhoud van kinderen niet dragen, weg te werken (arrest van 14 juni 2012, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, C-542/09, EU:C:2012:346, punt 57).
- 74 Daarom moet de Ustavni sud (grondwettelijk hof) erkennen dat de in casu toegepaste bepalingen van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 in het algemeen het legitieme doel van de wetgever nastreven om overeenkomstig het beginsel van goed beheer van beperkte openbare middelen, het recht op verhoging van de basiskinderaftrek niet toe te kennen aan belastingplichtigen wier ten laste komende kinderen in het belastingjaar inkomsten van een bepaald bedrag ontvangen, hetgeen volgens de wetgever tot gevolg heeft dat het kind in zijn eigen onderhoud kan voorzien en de uitgaven van de ouders kan verlagen, in tegenstelling tot belastingplichtigen wier kinderen geen of nagenoeg geen inkomsten hebben, zodat zij enkel met het inkomen van de ouders kunnen worden onderhouden.

5. *Was de betrokken belastingmaatregel noodzakelijk om dit legitieme doel te bereiken en is deze maatregel gerechtvaardigd (evenredig) uit hoofde van het Unierecht?*

- 75 Nationale bepalingen die het recht op vrij verkeer voor onderwijsdoeleinden, zoals omschreven in artikel 21 VWEU, beperken voor zover zij de verwezenlijking van de in artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU genoemde doelstelling van bevordering van de studentenmobiliteit belemmeren of een burger van de Unie „bestraften”, kunnen slechts gerechtvaardigd zijn indien zij steunen op objectieve overwegingen van algemeen belang die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen en evenredig zijn aan het door de nationale wettelijke regeling nagestreefde legitieme doel, mits zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde legitieme doel te waarborgen en niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken.
- 76 Wat de nationale wettelijke regeling inzake de belastingaftrek in de woonstaat betreft, is het beginsel dat de woonstaat, als centrum van de persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen van de belastingplichtige, belastingvoordelen, vrijstellingen of aftrekken in verband met zijn persoonlijke of gezinssituatie dient toe te kennen, aangezien die staat zelf het best in staat is om zijn persoonlijke draagkracht te beoordelen en rekening te houden met zijn totale inkomsten en met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Een belastingregeling die een beperking van het recht op vrij verkeer vormt, kan echter hoe dan ook slechts worden gerechtvaardigd onder dezelfde evenredigheidsvoorwaarden als die welke hierboven reeds zijn genoemd [arrest van 15 juli 2021, Belgische staat (Verlies van belastingvoordelen in de woonstaat), C-241/20, EU:C:2021:605, punten 25 tot en met 27 en 33].
- 77 Er is reeds vastgesteld dat de bepalingen van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 in de weg stonden aan het gebruik van de middelen voor mobiliteit van studenten in het kader van het Erasmus+-programma, dat wil zeggen voor het verlaten van de woonstaat om zich voor onderwijsdoeleinden in een andere lidstaat te vestigen, en ertoe leidden dat verzoekster geen recht had op een belastingaftrek voor de ten laste komende student. Zij diende dus belasting te betalen, ongeacht of de student om een opleiding te volgen naar een lidstaat is gegaan die overeenkomstig artikel 18, lid 7, van verordening nr. 1288/2013 is ingedeeld bij de programmalanden met hoge gemiddelde kosten van levensonderhoud. Hieruit volgt dat deze bepalingen niet fiscaal neutraal zijn, noch ten aanzien van het recht van de student om te besluiten het land van verblijf te verlaten om onderwijs in een andere lidstaat te volgen, noch ten aanzien van de vrije keuze van het land van verblijf (het gastland) voor onderwijsdoeleinden, gelet op de door de Commissie vastgestelde richting van de mobiliteit (verplaatsing) van studenten binnen de Unie tussen de verschillende groepen van landen die deelnemen aan het Erasmus+-programma. Bijgevolg lijkt er niet voldaan te zijn aan de eerste voorwaarde, het ontbreken van een minder gunstige behandeling op grond van nationaliteit (arrest van 23 oktober 2007, Morgan en Bucher, C-11/06 en C-12/06, EU:C:2007:626, punten 38 en 41).

- 78 De toepassing van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 is geschikt om bovengenoemde legitieme doelstelling te verwezenlijken, maar de vraag is of het noodzakelijk is om dit doel in dit concrete geval te bereiken.
- 79 Artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 stelt de grens vast die de niet-belastbare inkomsten niet mogen overschrijden, opdat een ouder zijn recht op aftrek voor een ten laste komend kind niet verliest, waarbij het niet is mogelijk om zijn persoonlijke en gezinssituatie te onderzoeken. Bovendien sluit het uit dat deze grens kan worden vastgesteld overeenkomstig het reeds aan verzoekster toegekende recht op de hogere basisaftrek als bedoeld in artikel 54 van de ZPD/04, die van toepassing is op ingezetenen van de in groep II ingedeelde steungebieden van Kroatië. Het berust dus op een vast criterium dat geen rekening houdt met de verschillen tussen de verschillende categorieën belastingplichtigen, hetgeen indruist tegen de legitieme doelstelling van artikel 36, lid 2, van de ZPD/04, op grond waarvan het recht op aftrek voor een ten laste komend kind wordt toegekend om sociale en financiële ongelijkheden tussen belastingplichtigen te corrigeren.
- 80 De in artikel 36, lid 1 en 4, van de ZPD/04 vastgestelde grens maakt het evenmin mogelijk rekening te houden met de mobiliteitsrichting van de ten laste zijnde student, dat wil zeggen met het feit dat het kind van verzoekster een mobiliteitsmaatregel heeft genoten in een land dat deelneemt aan het Erasmus+-programma en dat hogere gemiddelde onderhoudskosten heeft dan Kroatië, waar het gewoonlijk verblijft en studeert.
- 81 Ondanks het feit dat de steun voor de mobiliteit van studenten in het kader van het Erasmus+-programma, welke is vastgesteld volgens de regels van het Erasmus+-programma, niet in staat is de werkelijke kosten van de Kroatische student te dekken om in Finland te gaan studeren, verliezen de Kroatische belastingbetalers wier kinderen hebben gekozen voor een mobiliteitsmaatregel in een land met hogere gemiddelde onderhoudskosten hun recht op aftrek voor ten laste komende kinderen, hoewel zij duidelijk hogere kosten voor levensonderhoud hebben moeten dragen dan wanneer zij in Kroatië waren blijven studeren. Dit zou erop kunnen wijzen dat de opgelegde belastingdruk onevenredig is.
- 82 Er bestaat dus twijfel over de vraag of de betrokken belastingmaatregel noodzakelijk kon zijn om het door het nationale recht nagestreefde legitieme doel te bereiken, namelijk om deze aftrek niet toe te kennen aan de ouders van ten laste komende kinderen die hun eigen niet-belastbare inkomsten hebben verworven, welke inkomsten de (uit het onderhoud voortvloeiende) uitgaven van de ouders voor het onderhoud van het kind hebben verminderd.
- 83 Bij het afwegen van het belang van deze legitieme doelstelling tegen de in artikel 165, lid 2, VWEU genoemde doelstelling van bevordering van de studentenmobiliteit, zij opgemerkt dat ondanks de specifieke kwalificatie van de steun voor mobiliteit van Erasmus+-studenten in artikel 10, punt 20, van de ZPD/04, waarin wordt verwezen naar de legitieme doelstelling van mobiliteit voor

onderwijsdoeleinden in de zin van artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU, artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 niet toestaat dat deze steun, wat de aftrek voor ten laste komende studenten betreft, anders wordt behandeld dan andere inkomsten.

- 84 Het lijkt erop dat er ook in het licht van artikel 165, lid 2, tweede streepje, VWEU twijfel bestaat over de vraag of deze belastingmaatregel noodzakelijk zou zijn indien de belastingdienst, alvorens het betrokken recht op aftrek te weigeren voor een ten laste komende student die gebruik heeft gemaakt van de mobiliteitsmaatregel van het Erasmus+-programma in een land met hoge gemiddelde onderhoudskosten, net als in voorgaande belastingjaren een voorheffing op de inkomstenbelasting had ingehouden, ervan uitgaande dat verzoekster haar recht op een verhoging van de basisaftrek voor dat kind zou uitoefenen alsof het in Kroatië studeerde, waar de kosten van zijn studie en de gemiddelde kosten van levensonderhoud lager zijn dan die in Finland.
- 85 Verzoeksters argumenten betreffende de onevenredigheid van de betrokken belastingmaatregel lijken te worden gestaafd door de besluiten van de Vlada (regering) en het Hrvatski sabor (Kroatische parlement) om in het ZPD/16 de steun voor de mobiliteit van Erasmus+-studenten uit te sluiten van de werkingssfeer van de inkomensgrens van het ten laste komend kind. De Vlada (regering) heeft deze situatie gerechtvaardigd door de belemmeringen voor de mobiliteit, waardoor studenten uit kwetsbare groepen onevenredig zwaar werden getroffen, en door het streven naar een beter gebruik van mobiliteitsprogramma's voor het onderwijs in de Unie.
- 86 In het geval van verzoekster gaat het evenwel om het feit dat de rechterlijke instanties terecht aanvoeren dat zij ZPD/16 niet met terugwerkende kracht kunnen toepassen op haar verplichting tot betaling van de inkomstenbelasting en de lokale inkomenstoeslag voor het jaar 2014.
- 87 Hoewel de Ustavni sud (grondwettelijk hof) in zijn rechtspraak in bepaalde specifieke zaken heeft uitgelegd dat rechterlijke instanties de nieuwe wet met terugwerkende kracht kunnen en moeten toepassen indien de toepassing van een voor de verzoeker gunstiger wet een schending van de grondwettelijke rechten en vrijheden kan verhelpen, is de onderhavige zaak niet vergelijkbaar met deze zaken.
- 88 De verplichting om de nieuwe bepaling met terugwerkende kracht toe te passen zou immers afbreuk doen aan de fundamentele regels van het nationale belastingstelsel, die ongetwijfeld ook specifiek zijn voor de belastingstelsels van andere lidstaten, te weten het beginsel dat de belastingregels die golden ten tijde van de fiscaal relevante feiten en het beginsel dat de belastingschuld wordt berekend over belastingtijdvakken die één enkel kalenderjaar vormen, van toepassing zijn op de berekening van de belastingschuld.

- 89 Overwegende dat de door artikel 48, lid 1, van de Ustav (grondwet) en artikel 1 van Protocol nr. 1 bij het EVRM gewaarborgde rechten van verzoekster niet kunnen worden beschermd door de retroactieve toepassing van een belastingbepaling, kan die bescherming, aangezien al haar grieven inzake de onevenredigheid van de betrokken belastingmaatregel hoe dan ook berusten op de uitlegging, de opzet en de doelstellingen van het Unierecht, slechts worden bereikt door een prejudiciële beslissing van het Hof op grond waarvan de nationale rechter de bepalingen van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04, waarop de betrokken belastingmaatregel berust, buiten toepassing zou moeten laten.
- 90 Gelet op het voorgaande stelt het Ustavni sud (grondwettelijk hof) de eerste prejudiciële vraag, waarop het Hof een nuttig antwoord kan geven, met betrekking tot verzoeksters middelen inzake schending van artikel 14 en artikel 48, lid 1, Ustav (grondwet) in verband met de toepassing van het Unierecht.

B) LITIGIEUZE VRAGEN BETREFFENDE DE EVENTUELE TOEPASSING VAN VERORDENING NR. 883/2004

- 91 Aangezien verzoekster het verlies van het recht op belastingaftrek betwist voor een ten laste komend kind dat in een andere lidstaat woonde, valt haar zaak in beginsel ratione materiae onder verordening nr. 883/2004.
- 92 Het arrest van 16 juni 2022, Commissie/Oostenrijk (Indexering van gezinsbijslagen) (C-328/20, EU:C:2022:468), betrof echter fiscale voordelen voor ten laste komende kinderen van in Oostenrijk tewerkgestelde migrerende werknemers wier kinderen in andere lidstaten wonen. In casu is de situatie omgekeerd, aangezien het ten laste komende kind het recht had om naar een andere lidstaat te gaan en daar te verblijven en verzoekster geen persoon is die gebruik heeft gemaakt van haar recht van vrij verkeer uit hoofde van artikel 21 of artikel 45 VWEU.
- 93 Bovendien lijkt het er op dat in het arrest van 13 oktober 2022, DN (Terugvordering van gezinsbijslagen) (C-199/21, EU:C:2022:789, punten 33 tot en met 38), dat betrekking had op een belastingkrediet voor kinderen die in een andere lidstaat hebben gestudeerd, is geoordeeld dat voor de toepassing van artikel 67 van verordening nr. 883/2004 niet de vraag of de persoon die zich erop beroept al dan niet gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer bepalend is, maar enkel het feit dat het recht op gezinsbijslag, wanneer het niet eerder is uitgeoefend, kan worden toegekend overeenkomstig de wetgeving van de lidstaat die bevoegd is om die bijslag uit te keren. In casu heeft verzoekster van dat recht gebruik gemaakt in de voorafgaande belastingjaren en kan het nog steeds worden toegekend voor het belastingjaar 2014 indien het Unierecht zou vereisen dat artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04 buiten toepassing wordt gelaten.
- 94 Het lijkt er echter ook op dat de uitoefening van het recht op gezinsbijslag, waarop het in het vorige punt van onderhavig verzoek aangehaalde arrest betrekking had, ervan afhangt of degene die zich op de toepassing van verordening nr. 883/2004

beroept, een ouderdomspensioen van twee bevoegde lidstaten ontvangt. In casu wordt, wat de betaling van de steun van mobiliteit voor studenten in het kader van het Erasmus+-programma betreft, deze steun volgens de criteria van de Commissie slechts betaald in het land van herkomst van de ten laste komende student, waar ook zijn ouder woont, terwijl deze steun in de lidstaat van studie wordt besteed. Evenzo verkrijgt verzoekster haar eigen belastbare inkomsten enkel in Kroatië.

- 95 Voorts bevat artikel 2 van verordening nr. 883/2004, dat de „onder deze verordening vallende personen” regelt, geen voorwaarde omtrent het verblijf in een andere lidstaat dan die van het land van herkomst of omtrent de eerdere uitoefening van het recht van vrij verkeer. Het bepaalt enkel dat het „van toepassing [is] op onderdanen van een lidstaat [...] op wie de wetgeving van een of meer lidstaten van toepassing is of geweest is, alsmede op hun gezinsleden [...]”. Wat het begrip „werkzaamheden in loondienst” betreft, stelt artikel 1, onder a), van deze verordening evenmin voorwaarden met betrekking tot de plaats waar de werkzaamheden in loondienst worden uitgeoefend, en bepaalt het enkel dat onder de term „werkzaamheden in loondienst” wordt verstaan „werkzaamheden of daarmee gelijkgestelde situaties die als zodanig worden beschouwd voor de toepassing van de socialezekerheidswetgeving van de lidstaat waar die werkzaamheden worden verricht, of waar die gelijkgestelde situaties zich voordoen”.
- 96 Verzoekster is dus een persoon die werkzaamheden in loondienst verricht als bedoeld in artikel 1, onder a), van verordening nr. 883/2004, die recht heeft gehad op aftrek voor een ten laste komend kind – het gaat dus om een gezinsbijslag in de zin van artikel 1, onder z), van deze verordening – en die onderworpen is aan de wetgeving van ten minste één lidstaat in de zin van artikel 2 van deze verordening, en die verzoekt om toekenning van een recht op belastingaftrek voor een ten laste komend gezinslid dat haar is geweigerd wegens de toekenning van steun om in een andere lidstaat te verblijven in de zin van artikel 67 van deze verordening.
- 97 Het is dus mogelijk dat deze bepalingen voldoende open zijn geformuleerd opdat verzoeksters geval binnen de werkingssfeer van verordening nr. 883/2004 kan vallen, en dat artikel 67 ervan aldus kan worden uitgelegd dat verzoekster ook recht op belastingaftrek moet hebben voor het kind dat gebruik heeft gemaakt van de mobiliteitsmaatregelen van het Erasmus+-programma en voor onderwijsdoeleinden in een andere lidstaat woont, alsof er daarvan geen gebruik was gemaakt.
- 98 Een dergelijke uitlegging zou de volledige evenredigheidstoets (en het discriminerende resultaat) neutraliseren van de belemmeringen voor het recht om zich vrij te vestigen voor Erasmus+-studenten uit hoofde van artikel 18, artikel 20 en artikel 21 VWEU, zoals hierboven is aangegeven, aangezien dit „geenszins zou leiden tot een straf” waar het gaat om de toepassing van gezinsbijslagen „louter omdat hij of zijn gezinslid gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer”.

De werkingssfeer van verordening nr. 883/2004 zou dus samenvallen met die van het VWEU en met de doelstellingen ervan.

- 99 Er zij op gewezen dat de verordeningen inzake de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels ook van toepassing zijn op studenten die als aangesloten studenten in ten minste één lidstaat zijn verzekerd. Zou men ervan uitgaan dat deze verordening overeenkomstig artikel 2 van verordening nr. 883/2004 enkel betrekking heeft op personen die voordien gebruik hebben gemaakt van een door het VWEU gewaarborgde vrijheid van verkeer, dan is verzoeksters kind een persoon die onder de verordening valt in de zin van dat artikel en zou verzoekster als familielid van een persoon die gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, onder deze verordening kunnen vallen.
- 100 In dit verband kan worden opgemerkt dat in het arrest van 16 juli 1992, Hughes (C-78/91, EU:C:1992:331, punten 25 tot en met 28), reeds was geoordeeld dat een gezinslid van een persoon die gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, zich in zijn woonstaat kon beroepen op de bescherming van gezinsbijslagen overeenkomstig verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op loontrekkenden en hun gezinnen, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB 1971, L 149, blz. 1), de voorloper van verordening nr. 883/2004, ook al had het gezinslid zijn recht op vrij verkeer niet persoonlijk uitgeoefend en had het zijn gewone verblijfplaats in de lidstaat van zijn nationaliteit.
- 101 Intussen rijst in casu de vraag of verzoekster als zodanig, zoals in het arrest van 16 juli 1992, Hughes, reeds aangehaald, aan het recht op gezinsbijslag van de ten laste komende student als persoon die zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, geen „afgeleid recht” op gezinsbijslagen kan ontlenen. De enige manier om tot een dergelijk „afgeleid recht” te komen, is dat rekening wordt gehouden met het feit dat overeenkomstig artikel 10, punt 20, van de ZPD/04 mobiliteitssteun uit hoofde van het Erasmus+-programma niet belastbaar was in het geval van een ten laste komende student die gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, zodat deze steun ook fiscaal neutraal moest zijn voor de ouder van de ten laste komende student, met als gevolg dat moet worden afgeweken van de toepassing van artikel 36, leden 1 en 4, van de ZPD/04, wat de aftrek voor de ten laste komende student betreft.
- 102 Ook blijkt dat de artikel 67 van verordening nr. 883/2004 niet impliceert dat bepaalde rechten op gezinsbijslagen aan een particulier worden toegekend als rechten die „afhankelijk” zijn van een van de andere rechten die hem of zijn gezinsleden bij de uitoefening van het recht van vrij verkeer zijn toegekend, maar dat er in werkelijkheid sprake is van een „negatief” recht op eerbiediging van zijn verworven rechten, alsof noch hijzelf noch zijn gezinsleden hun door het VWEU gewaarborgde recht van vrij verkeer hadden uitgeoefend.

- 103 Voor het geval dat het Hof zou oordelen dat verordening nr. 883/2004 in casu van toepassing is, hoewel het Ustavni sud (grondwettelijk hof) daarover twijfels heeft, stelt het dus een tweede prejudiciële vraag.
- 104 Met het oog op de prejudiciële beslissing zijn kopieën van de dossiers van de Upravni sud u Osijeku (bestuursrechter Osijek, Kroatië) en de Ustavni sud (grondwettelijk hof) als bijlage bij het verzoek gevoegd.

WERKDOCUMENT