DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

20. maj 2010 *

I sag C-56/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Roma (Italien) ved afgørelse af 14. januar 2009, indgået til Domstolen den 9. februar 2009, i sagen:

Emiliano Zanotti

mod

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. februar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Emiliano Zanotti ved avvocati C. Romano og E. Zanotti

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato D. Del Gaizo

— Europa-Kommissionen ved A. Aresu og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 EF og 18 EF om henholdsvis den frie udveksling af tjenesteydelser og unionsborgerskabet.

2 Anmodningen er fremsat under en sag mellem Emiliano Zanotti og Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (herefter »Agenzia«) vedrørende fradrag i bruttoskatten for udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat.

Nationale retsforskrifter

3 Artikel 15, stk. 1, litra e), i dekret nr. 917 fra republikkens præsident af 22. december 1986, der stadfæster lovbekendtgørelse om indkomstskat (Testo unico delle imposte sui redditi, herefter »TUIR«) bestemmer:

»I bruttoskatten kan fradrages et beløb svarende til 19% af følgende udgifter afholdt af den skattepligtige, såfremt disse beløb ikke er fradragsberettigede i forbindelse med fastlæggelsen af de enkelte indtægter, der tilsammen udgør den skattepligtiges samlede indkomst:

[…]

e) udgifter til deltagelse i undervisning på gymnasialt niveau eller universitetsniveau, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, der er fastsat for nationale uddannelsesinstitutioner.«

4 Det fremgår af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, at finansministeriet vedtog cirkulærer, der angav, hvorledes bestemmelserne i TUIR skulle fortolkes og anvendes.

5 Punkt 1.5.1 i finansministeriets cirkulære nr. 95 af 12. maj 2000 (herefter »cirkulære nr. 95/2000«) bestemmer, at udgifter til undervisning ved private eller udenlandske uddannelsesinstitutioner eller universiteter kan fratrækkes, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, der skal erlægges for tilsvarende ydelser fra italienske offentlige uddannelsesinstitutioner. Med henblik på fradrag af udgifterne til undervisning ved universiteter i udlandet skal der tages udgangspunkt i de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det italienske

offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.

6 Finansministeriets cirkulære nr. 11 af 23. maj 1987 (herefter »cirkulære nr. 11/1987«) bestemmer med henblik på fradrag for gebyrer betalt af studerende indskrevet ved de private universiteter i Italien, at »laurea«-undervisning ved disse universiteter sidestilles med identisk eller lignende undervisning ved italienske offentlige universiteter i samme by eller i en by i det samme område som det private universitet.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 I det akademiske år 2003-2004 deltog sagsøgeren i hovedsagen, der er skatteretsadvokat i Rom, i en LLM masteruddannelse i international skatteret ved ITC (International Tax Center) i Leiden (Nederlandene).

8 Sagsøgeren fratrak i henhold til TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), i sin selvangivelse for skatteåret 2003 et beløb svarende til 19% af de udgifter, der var afholdt til den nævnte masteruddannelse, i bruttoskatten som fradragsberettigede udgifter til universitetsundervisning. Disse udgifter var opgjort til 12 000 EUR.

9 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Agenzia afviste at tage hensyn til udgifterne til den efteruddannelse, som Emiliano Zanotti havde taget i Nederlandene, og fuldstændig udelukkede, at der skulle være nogen mulighed for fradrag, uden at angive nogen fyldestgørende begrundelse og navnlig uden at angive grundene til, at

det fradragsberettigede beløb ikke kunne fastsættes med udgangspunkt i det beløb, som ville være blevet opkrævet af en tilsvarende national uddannelsesinstitution, således som det følger af de nationale bestemmelser.

10 Det fremgår også af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren i hovedsagen den 8. august 2007 fik tilsendt en betalingsanmodning på 2 621,84 EUR vedrørende årsopgørelsen med hensyn til selvangivelsen for skatteåret 2003.

11 Han anlagde den 14. december 2007 sag til prøvelse af denne betalingsanmodning ved Commissione tributaria provinciale di Roma, idet han gjorde indsigelse mod den manglende anerkendelse af det omhandlede fradrag og påberåbte sig, at den italienske lovgivnings begrænsninger i fradragsretten var uforenelige med fællesskabsretten.

12 Commissione tributaria provinciale di Roma har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er traktatens og fællesskabsrettens almindelige principper om ret til en fuldstændig og effektiv retsbeskyttelse samt om ligebehandling og om fri bevægelighed til hinder for anvendelsen af [TUIR's] artikel 15, [stk. 1,] litra e), og punkt 1.5.1 i cirkulære nr. 95[/2000], og er den begrænsning, der følger af disse bestemmelser for så vidt angår anerkendelse af de heri omhandlede udgifter, i strid med fællesskabsretten?«

Formaliteten

13 Den italienske regering er dog uden formelt at rejse en formalitetsindsigelse af den opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål er uden betydning for den nationale rets afgørelse af tvisten. Den italienske skattemyndighed har i modsætning til det af den forelæggende ret anførte ikke helt udelukket fradragsretten for de udgifter, som sagsøgeren i hovedsagen har haft i forbindelse med undervisning i udlandet, men blot nedsat det fradragsberettigede beløb med henvisning til de kvantitative og geografiske begrænsninger, der gælder i henhold til den italienske lovgivning. I hovedsagen påhviler det derfor alene den nationale ret at træffe afgørelse om, hvorvidt skattemyndighedens skøn med hensyn til, hvad der er tilsvarende undervisning, som beregningen af godtgørelsesbeløbet skal foretages ud fra, og den dertilhørende undervisning, er korrekt og hensigtsmæssigt.

14 Denne indsigelse kan ikke tiltrædes.

15 Ifølge Domstolens faste praksis er der formodning for, at de spørgsmål om fællesskabsrettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge — og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve — er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 7.6.2007, forenede sager C-222/05 — C-225/05, van der Weerd m.fl., Sml. I, s. 4233, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

16 Trods den omstændighed, at det ikke tydeligt fremgår af forelæggelsesafgørelsen i det foreliggende tilfælde, hvorvidt fradraget i bruttoskatten blev afvist eller blot

formindsket, er det ikke åbenbart, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand.

17 Det fremgår af sagen, at sagsøgeren i hovedsagen enten anfægter afslaget på fradrag i bruttoskatten for udgifterne til en privat uddannelsesinstitution i en anden medlemsstat, navnlig med den begrundelse, at der ikke findes en tilsvarende efteruddannelse i Italien, eller begrænsningen i det skattemæssige fradrag, som han gør krav på, ved pålæggelse af kvantitative og geografiske begrænsninger, som varierer alt efter, om den pågældende undervisning bliver udbudt af en privat uddannelsesinstitution i Italien eller af en uddannelsesinstitution i en anden medlemsstat.

18 Det præjudicielle spørgsmål er forelagt for at afgøre, om en national lovgivning, såsom TUIR, som fortolket og anvendt af de kompetente nationale myndigheder, er forenelig med de fællesskabsretlige bestemmelser. Dette er klart ikke uden betydning for tvisten i hovedsagen.

19 Den italienske regering har også gjort gældende, at det ikke klart fremgår af forelæggelsesafgørelsen, hvilke fællesskabsretlige bestemmelser det drejer sig om. Den hævder, at det ikke på grundlag af den nationale sag og denne afgørelse er muligt at fremdrage nogen omstændigheder, der godtgør, at der er en forbindelse mellem den situation, som sagsøgeren i hovedsagen befinder sig i, og udøvelsen af etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.

20 Der kan heller ikke gives medhold i denne indsigelse.

21 Som sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, fremgår det klart af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale ret spørger til, hvorvidt unionsborgeres frie bevægelighed og den frie udveksling af tjenesteydelser som fastsat i henholdsvis artikel 18 EF og 49 EF er til hinder for en national lovgivning, der giver afslag på fradrag i bruttoskatten for udgifter til deltagelse i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, eller under alle omstændigheder begrænser disse til de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.

22 Heraf følger, at det præjudicielle spørgsmål skal antages til realitetsbehandling.

Om det præjudicielle spørgsmål

23 Den forelæggende ret spørger med sit spørgsmål nærmere bestemt, om artikel 18 EF og 49 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som fortolket og anvendt af de kompetente nationale myndigheder, der udelukker fradrag i bruttoskatten for udgifter til deltagelse i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, hvorimod udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat er fradragsberettigede, eller som kun tillader, at udgifterne til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat fratrækkes, for så vidt som de ikke overstiger de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det indenlandske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.

Indledende bemærkninger om de anvendelige EU-retlige bestemmelser

24 Indledningsvis bemærkes, at artikel 18 EF, hvori det helt generelt fastslås, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, har fundet særligt udtryk i bestemmelserne om fri udveksling af tjenesteydelser. Hvis omstændighederne i hovedsagen falder ind under artikel 49 EF, er det følgelig ikke nødvendigt, at Domstolen udtaler sig om fortolkningen af artikel 18 EF (jf. bl.a. dom af 6.2.2003, sag C-92/01, Stylianakis, Sml. I, s. 1291, præmis 18, og af 11.9.2007, sag C-76/05, Schwarz og Gootjes-Schwarz, Sml. I, s. 6849, præmis 34).

25 Det er derfor kun fornødent at udtale sig om artikel 18, stk. 1, EF, i det omfang omstændighederne i hovedsagen ikke er omfattet af artikel 49 EF's anvendelsesområde.

26 I denne forbindelse bemærkes for det første, at selv om artikel 50, stk. 3, EF kun nævner aktiv udveksling af tjenesteydelser, hvor tjenesteyderen begiver sig til tjenestemodtageren, fremgår det af fast retspraksis, at den frie udveksling af tjenesteydelser også omfatter en ret for tjenestemodtageren til at rejse til en anden medlemsstat, hvor tjenesteyderen befinder sig, for at modtage tjenesteydelsen dér (jf. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, præmis 10 og 16).

27 Hovedsagen omhandler den skattemæssige behandling i tjenestemodtagerens bopælsmedlemsstat af udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat.

28 Det må derfor undersøges, om undervisning, der udbydes af et universitet som ITC, udgør »ydelser, der normalt udføres mod betaling«, jf. artikel 50, stk. 1, EF.

29 Ifølge Europa-Kommissionens indlæg og understøttet af sagsøgeren i hovedsagen er ITC en privat uddannelsesinstitution, der samarbejder med det offentlige universitet i Leiden. Den italienske regering har derimod gjort gældende, at det ikke fremgår klart af sagen, om ITC er en privat eller offentlig uddannelsesinstitution.

30 Domstolen har allerede fastslået, at det væsentlige kendetegn ved betalingen, jf. artikel 50, stk. 1, EF, ligger i det forhold, at denne udgør det økonomiske modstykke til tjenesteydelsen (jf. bl.a. dom af 27.9.1988, sag 263/86, Humbel og Edel, Sml. s. 5365, præmis 17, og af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 58, samt dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 38).

31 Domstolen har således udelukket undervisning på visse uddannelsesinstitutioner under det offentlige undervisningssystem, som fuldt ud eller hovedsageligt blev finansieret med offentlige midler, fra begrebet »tjenesteydelse« i artikel 50 EF's forstand. Domstolen har præciseret, at staten ved at organisere og drive et offentligt undervisningssystem, der i almindelighed finansieres over det offentlige budget og ikke af eleverne eller deres forældre, ikke vil drive virksomhed mod betaling, men varetage sine opgaver over for befolkningen på det sociale, kulturelle og uddannelsesmæssige område (jf. i denne retning dommen i sagen Humbel og Edel, præmis 17 og 18, og dom af 7.12.1993, sag C-109/92, Wirth, Sml. I, s. 6447, præmis 15 og 16).

32 Domstolen har derimod fastslået, at undervisning på uddannelsesinstitutioner, der i det væsentlige finansieres med private midler, bl.a. fra de studerende eller deres forældre, er en »tjenesteydelse« i artikel 50 EF's forstand, eftersom disse uddannelsesinstitutioner har til formål at udføre en ydelse mod betaling (Wirth-dommen, præmis 17, og dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 40).

33 Undervisning, der i det væsentlige finansieres af personer, der efterspørger en uddannelse eller efteruddannelse, skal derfor i princippet anses for en tjenesteydelse i artikel 50 EF's forstand.

34 Det tilkommer den nationale ret at vurdere omstændighederne, navnlig vilkårene og betingelserne, for den efteruddannelse, som sagsøgeren i hovedsagen har taget.

35 Det følger heraf, at artikel 49 EF finder anvendelse på omstændigheder som dem, der er omhandlet i hovedsagen, når den skattepligtige i en medlemsstat deltager i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, som kan anses for at udføre tjenesteydelser mod betaling, dvs. som i det væsentlige finansieres med private midler, hvilket det påhviler den nationale ret at efterprøve.

Om der foreligger en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser

36 Ifølge forelæggelsesafgørelsen afviste Agenzia at tage hensyn til udgifterne til efteruddannelsen, som Emiliano Zanotti tog i Nederlandene, uden at angive nogen fyldestgørende begrundelse herfor.

37 Emiliano Zanotti har gjort gældende, at på tidspunktet for omstændighederne i hovedsagen kunne den masteruddannelse, som han tog på ITC, ikke fås i Italien ved nogen offentlig eller privat uddannelsesinstitution. Han har endvidere anført, at når der ikke udbydes nogen efteruddannelse med lignende indhold og form ved de italienske universiteter, er udgifterne til undervisning på universitet eller efteruddannelse i udlandet slet ikke fradragsberettigede i henhold til den italienske lovgivning.

38 Af den italienske regerings indlæg til Domstolen fremgår derimod, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde fået afslag på fradraget, der er fastsat i TUIR, men fradragsbeløbet var blot blevet berigtiget fra 2 481 EUR til 676 EUR. Kommissionen har også gjort gældende, at den italienske skattelovgivning, som fortolket og anvendt i lyset af cirkulære nr. 95/2000 og nr. 11/1987, ikke udelukker fradrag for udgifter til undervisning, men fastsætter kvantitative og geografiske begrænsninger for beregningen af det fradragsberettigede udgiftsbeløb.

39 Det tilkommer den nationale ret at fastslå, om det følger af den italienske skattelovgivning, som fortolket og anvendt af de kompetente myndigheder, at der gives afslag på det af sagsøgeren i hovedsagen krævede fradrag i bruttoskatten for udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, eller at de fradragsberettigede udgifter nedsættes i henhold til de ovennævnte begrænsninger.

40 I det tilfælde hvor en skattepligtig, der har deltaget i undervisning ved en privat uddannelsesinstitution i en anden medlemsstat, gives afslag på fradrag, bemærkes, at en national lovgivning, der generelt udelukker fradrag for udgifter til undervisning udbudt af et universitet i en anden medlemsstat, mens der er mulighed herfor for så vidt angår udgifter til undervisning udbudt af et universitet i denne medlemsstat, medfører en større skattebyrde for de skattepligtige, der deltager i undervisning ved et universitet i udlandet.

41 En sådan lovgivning har den virkning, at skattepligtige, der er bosat i Italien, afholdes fra at deltage i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat. Desuden hindrer denne lovgivning private uddannelsesinstitutioner i andre medlemsstater i at udbyde undervisning til skattepligtige personer, der er bosat i Italien (jf. i denne retning dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 66, og dom af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 40).

42 En sådan lovgivning er en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 49 EF. Denne artikel er nemlig til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at udveksling af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dommen i sagen Smits og Peerbooms, præmis 61, og i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

43 En sådan hindring kan kunne være begrundet i henhold til fællesskabsretten, såfremt den hviler på objektive grunde, der er uafhængige af de berørte personers nationalitet, og står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt tilstræbes med den pågældende nationale lovgivning.

44 Det bemærkes i denne henseende, at der ikke har været fremført nogen begrundelse i den foreliggende sag.

45 Hvis fradrag i bruttoskatten for udgifter til undervisning udbudt af et universitet i en anden medlemsstat havde været tilladt, skønt undergivet kvantitative og geografiske begrænsninger, bemærkes, at det følger af TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), at et beløb svarende til 19% af udgifterne til deltagelse i undervisning på gymnasialt niveau eller universitetsniveau kan fratrækkes i bruttoskatten, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, der er fastsat for nationale uddannelsesinstitutioner.

46 Mens udgifter til deltagelse i undervisning i en anden medlemsstat er fradragsberettigede, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det italienske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted, er udgifter til en privat uddannelsesinstitution i Italien fradragsberettigede, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, som skal erlægges for deltagelse i undervisning ved det italienske offentlige universitet, der er beliggende i samme by eller, i mangel heraf, i det samme område som den private uddannelsesinstitution.

47 Ifølge Kommissionens skriftlige indlæg fremgår de kvantitative og geografiske begrænsninger af TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), som fortolket og anvendt af de kompetente skattemyndigheder i lyset af cirkulære nr. 95/2000 og nr. 11/1987.

48 Under retsmødet har sagsøgeren i hovedsagen rejst tvivl om disse cirkulærers værdi og anvendelighed og gjort gældende, at de ikke er bindende, og at cirkulære nr. 11/1987 under alle omstændigheder vedrører en anden bestemmelse end TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), og ikke finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

49 Uanset om disse cirkulærer er bindende og finder anvendelse i hovedsagen — hvilket det tilkommer den forelæggende ret og ikke Domstolen at undersøge — har alle parter tilkendegivet over for Domstolen, at de italienske kompetente myndigheder anvender ovennævnte kvantitative og geografiske begrænsninger i forbindelse med anvendelsen af TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), og beregningen af det fradragsberettigede udgiftsbeløb.

50 Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er disse begrænsninger mere byrdefulde for personer, der vælger undervisning i en anden medlemsstat, end for dem, der vælger undervisning i Italien.

51 Henset til bemærkningerne i præmis 49 synes den omhandlede kvantitative begrænsning imidlertid for det første at finde anvendelse både på de private uddannelsesinstitutioner, der er beliggende i Italien, og på dem, der er beliggende i andre medlemsstater.

52 For så vidt angår den geografiske begrænsning er det for det andet således, jf. denne doms præmis 46, at hvis en italiensk skattepligtig person deltager i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, er dennes udgifter fradragsberettigede, for så vidt som de ikke overstiger de afgifter og gebyrer, som skal erlægges ved det italienske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted i Italien, og som udbyder tilsvarende undervisning, men hvis den samme skattepligtige person deltager i lignende undervisning udbudt af et privat universitet

i Italien, fastsættes begrænsningen i forhold til de afgifter og gebyrer, som skal erlægges ved det italienske offentlige universitet, der er beliggende i samme by eller, i mangel heraf, i det samme område som den private uddannelsesinstitution.

53 Hvis denne fremstilling af betingelserne for anvendelse af TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), er korrekt, følger det heraf, i modsætning til hvad sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at den skattepligtige, der beslutter sig for at deltage i undervisning ved et privat universitet i Italien, ikke har den brede vifte af offentlige universiteter på hele det indenlandske område til rådighed som udgangspunkt ved fastsættelsen af loftet for de fradragsberettigede udgifter, mens den skattepligtige, der vælger undervisning i udlandet derimod vil være bundet af det loft, som sættes af udgifterne for lignende undervisning ved den offentlige uddannelsesinstitution, der er tættest beliggende ved hans skattemæssige hjemsted.

54 Domstolen har allerede fastslået, at en medlemsstat for at undgå en urimelig økonomisk byrde kan begrænse det beløb, der kan fradrages for undervisning, til et bestemt beløb svarende til det skattenedslag, som medlemsstaten, henset til dennes særlige værdier, giver ret til ved deltagelse i undervisning ved uddannelsesinstitutioner beliggende på medlemsstatens område (jf. dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 80).

55 I det foreliggende tilfælde har sagsøgeren, den italienske regering og Kommissionen som svar på Domstolens spørgsmål forklaret, at de afgifter og gebyrer, som skal erlægges ved italienske offentlige universiteter, kan variere fra et universitet til et andet afhængigt af de regionale skatter, der finder anvendelse, og fordi hvert enkelt offentlige universitets administrative råd selvstændigt fastsætter undervisningsgebyrerne.

56 Det er ikke desto mindre således, at denne variation ikke blot påvirker fastsættelsen af loftet for de udgifter, som en skattepligtig, der deltager i undervisningen ved en privat uddannelsesinstitution i en anden medlemsstat, kan fradrage, men også fastsættelsen af loftet for de udgifter, som en skattepligtig, der deltager i undervisningen ved en privat uddannelsesinstitution i Italien, kan fradrage.

57 En national lovgivning, der indebærer variation, som påvirker både de skattepligtige, der deltager i undervisning i Italien, og dem, der udøver deres ret til fri bevægelighed ved at deltage i sådan undervisning i andre medlemsstater, og som er resultatet af de faktorer, der er anført i denne doms præmis 55, udgør ikke en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 49 EF.

58 Fradraget for undervisningsudgifter, som en skattepligtig afholder, er ikke undergivet forskellige beskatningsordninger afhængigt af, om undervisningen finder sted i andre medlemsstater eller i den pågældende medlemsstat. I det foreliggende tilfælde befinder sagsøgeren sig ikke nødvendigvis i en ringere situation hvad angår det omtvistede skattefradrag ved at deltage i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat, end hvis han havde deltaget i undervisning ved et privat universitet i Italien. Afhængigt af hvilket privat universitet han havde valgt i Italien, ville det fradragsberettigede udgiftsbeløb være større eller mindre i forhold til det beløb, der beregnes ud fra de udgifter, der er fastsat for deltagelse i undervisning ved det italienske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted, dvs. det udgangspunkt, der anvendes i forbindelse med undervisning i andre medlemsstater.

59 Formået med disse referencepunkter er at fastlægge beløbet af de undervisningsudgifter, der erlægges ved en privat uddannelsesinstitution i Italien eller i en anden medlemsstat, som den skattepligtige kan trække fra.

60 Det referencepunkt, der skal anvendes i forbindelse med private uddannelsesinstitutioner i Italien, er, således som Kommissionen har anført, ikke brugbart for så vidt angår en privat uddannelsesinstitution i en anden medlemsstat.

61 Selv hvis der kun var fastsat et enkelt referencepunkt for alle private uddannelsesinstitutioner i eller uden for den pågældende medlemsstat ved beregningen af fradragsberettigede udgifter, dvs. udgifterne for deltagelse i lignende undervisning ved det italienske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted, ville det udgiftsbeløb, som en skattepligtig som sagsøgeren i hovedsagen, der har deltaget i undervisning ved et universitet i udlandet, ville kunne fradrage, ikke desto mindre forblive uændret.

62 På denne baggrund er det ikke ud fra den beskatningsordning, der er gennemført ved TUIR's artikel 15, stk. 1, litra e), muligt at finde nogen omstændigheder, der kan afholde skattepligtige, der er bosat i Italien, fra at deltage i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat.

63 Denne konklusion er ikke blevet anfægtet af Kommissionen, der afslutningsvis under retsmødet anførte, at den bedste måde at opfylde de fællesskabsretlige krav på ville være som referencepunkt at anvende de afgifter og gebyrer, som skal erlægges ved det italienske offentlige universitet, der udbyder det højeste niveau af den undervisning, der svarer til den, som den skattepligtige fulgte i en anden medlemsstat.

64 I mangel af foranstaltninger om harmonisering tilkommer det medlemsstaterne ved udøvelsen af deres kompetencer at fastsætte kriterierne for beregning af de fradragsberettigede udgifter til undervisning ved et universitet under forudsætning af, at reglerne herom er forenelige med EF-traktatens bestemmelser og navnlig i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede ikke afholder skattepligtige, der er bosat i Italien, fra at deltage i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat.

65 I det omfang den italienske lovgivning, som fortolket og anvendt af de kompetente myndigheder, pålægger et loft for de fradragsberettigede udgifter i overensstemmelse med de nævnte kvantitative og geografiske begrænsninger, udgør lovgivningen under alle omstændigheder ikke en hindring for artikel 49 EF af de grunde, der er nævnt i denne doms præmis 51-62, og det er derfor ikke nødvendigt at tage stilling til, om det af Kommissionen foreslåede alternative kriterium er mere hensigtsmæssigt.

66 I lyset af de ovenfor anførte betragtninger skal artikel 49 EF fortolkes således, at:

— den er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat i bruttoskatten, men generelt udelukker dette for så vidt angår udgifter til undervisning ved et privat universitet i en anden medlemsstat

— den ikke er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et privat universitet i en anden medlemsstat i bruttoskatten, for så vidt som de ikke overstiger de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det indenlandske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.

Om der foreligger en hindring for unionsborgerskabet

67 For det tilfælde at den forelæggende ret fastslår, at artikel 49 EF ikke finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, jf. denne doms præmis 24-35, er det også nødvendigt at undersøge den i hovedsagen omhandlede lovgivning i lyset af artikel 18 EF.

68 Unionsborgerskabets formål er at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt disse statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende (jf. bl.a. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 31, og dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 86).

69 Blandt de situationer, der henhører under fællesskabsrettens anvendelsesområde, findes de, der er knyttet til udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, bl.a. de, der er knyttet til udøvelsen af retten til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område i henhold til artikel 18 EF (jf. bl.a. Grzelczyk-dommen, præmis 33, og dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 87).

70 Da en unionsborger i alle medlemsstaterne skal undergives samme retlige behandling som den, der tilkommer statsborgere fra disse medlemsstater, der befinder sig i samme situation, ville det være uforeneligt med retten til fri bevægelighed, hvis han i den medlemsstat, hvori han er statsborger, får en behandling, der er mindre gunstig end den, han ville få, hvis han ikke havde gjort brug af sine beføjelser efter traktaten for så vidt angår borgernes bevægelighed (dom af 11.7.2002, sag C-224/98, D'Hoop, Sml. I, s. 6191, præmis 30, og dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 88).

71 Disse beføjelser ville ikke få fuld virkning, såfremt en statsborger i en medlemsstat kunne blive foranlediget til at opgive at benytte sig af dem på grund af hindringer for hans ophold i værtsmedlemsstaten forårsaget af bestemmelser i hans oprindelsesstat, der straffer ham alene på grund af den omstændighed, at han har udnyttet disse beføjelser (dommen i sagen Schwarz og Gootjes-Schwarz, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis).

72 Sagsøgeren i hovedsagen har ved at deltage i undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat gjort brug af sin ret til at færdes frit.

73 I tilfælde af at en national lovgivning, som fortolket og anvendt af de kompetente skattemyndigheder, generelt udelukker det skattefradrag, der er fastsat for udgifter til undervisning ved et universitet, når disse udgifter er fra et universitet i en anden medlemsstat, mens dette er muligt for så vidt angår udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat, sætter denne lovgivning de skattepligtige i en ringere situation, blot fordi de udøver deres ret til fri bevægelighed ved at tage til en anden medlemsstat for dér at følge undervisning ved et universitet.

74 En sådan udelukkelse udgør en hindring for de friheder, der er indrømmet enhver unionsborger ved artikel 18, stk. 1, EF.

75 Udelukkelse af fradragsretten for udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat kan ikke blot begrundes med, at der ikke udbydes lignende undervisning ved et italiensk offentligt universitet.

76 Der har ikke i den foreliggende sag været fremsat nogen begrundelse for den påståede udelukkelse af fradragsretten, der omtales i forelæggelseskendelsen. Mens det er tilladt medlemsstaterne at fastsætte objektive kriterier ud fra hver enkelt medlemsstats egne principper og bestemme, hvilke typer undervisningsudgifter der giver ret til et skattefradrag, er en sådan generel udelukkelse af fradragsretten, blot fordi undervisningen udbydes i en anden medlemsstat, og/eller der ikke findes en tilsvarende undervisning i den medlemsstat, hvori den skattepligtige er bosat, i strid med artikel 18 EF.

77 Med hensyn til pålæggelsen af de kvantitative og geografiske begrænsninger ved beregningen af det fradragsberettigede beløb af undervisningsudgifter som nævnt i denne doms præmis 46 og 47 bemærkes, at disse begrænsninger ikke udgør en hindring for unionsborgeres frie bevægelighed i strid med artikel 18 EF af de samme grunde, som allerede er fremstillet i denne doms præmis 51-62 med hensyn til den frie udveksling af tjenesteydelser.

78 I lyset af de ovenfor anførte betragtninger skal artikel 18 EF fortolkes således, at:

— den er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat i bruttoskatten, men generelt udelukker dette for så vidt angår udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat

— den ikke er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat i bruttoskatten, for så vidt som de ikke overstiger de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det

indenlandske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.

Sagens omkostninger

79 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) Artikel 49 EF skal fortolkes således, at:

— **den er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat i bruttoskatten, men generelt udelukker dette for så vidt angår udgifter til undervisning ved et privat universitet i en anden medlemsstat**

— **den ikke er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et privat universitet i en anden medlemsstat i bruttoskatten, for så vidt som de ikke overstiger de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det indenlandske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.**

2) Artikel 18 EF skal fortolkes således, at:

— **den er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i denne medlemsstat i bruttoskatten, men generelt udelukker dette for så vidt angår udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat**

— **den ikke er til hinder for en national lovgivning, der bestemmer, at de skattepligtige har mulighed for at fratrække udgifter til undervisning ved et universitet i en anden medlemsstat i bruttoskatten, for så vidt som de ikke overstiger de tilsvarende udgifter, som skal erlægges for deltagelse i lignende undervisning ved det indenlandske offentlige universitet, der er tættest beliggende ved den skattepligtiges skattemæssige hjemsted.**

Underskrifter