ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 20ής Μαΐου 2010 *

Στην υπόθεση C-56/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε η Commissione tributaria provinciale di Roma (Ιταλία) με απόφαση της 14ης Ιανουαρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Φεβρουαρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Emiliano Zanotti

κατά

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (εισηγητή) και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Φεβρουαρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο E. Zanotti, εκπροσωπούμενος από τους C. Romano και E. Zanotti, avvocati,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Aresu και R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 ΕΚ και 18 ΕΚ, που αφορούν, αντιστοίχως, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ιθαγένεια της Ενώσεως.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του E. Zanotti και της Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2 (στο εξής: Agenzia) σχετικά με την έκπτωση από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για την παρακολούθηση μαθήματος πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που παραδόθηκε εντός άλλου κράτους μέλους.

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του διατάγματος 917 του Προέδρου της Δημοκρατίας, της 22ας Δεκεμβρίου 1986, για την έγκριση του ενιαίου κειμένου περί φορολογίας εισοδήματος (στο εξής: ΕΚΦΕ):

«Από τον ακαθάριστο φόρο αφαιρείται ποσό ίσο προς το 19 % των ακόλουθων δαπανών τις οποίες πραγματοποίησε ο φορολογούμενος, εφόσον δεν έχουν εκπεσθεί κατά τον προσδιορισμό των διαφόρων επιμέρους εισοδημάτων που προστίθενται για τον υπολογισμό του συνολικού εισοδήματος:

[…]

e) οι δαπάνες για την παρακολούθηση μαθημάτων δευτεροβάθμιας και πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, μέχρι ποσού που δεν υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που καθορίζεται για τους φόρους και εισφορές των ημεδαπών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων.»

4 Όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε εγκυκλίους διευκρινίζοντας τον τρόπο κατά τον οποίο πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΕΚΦΕ.

5 Το σημείο 1.5.1 της εγκυκλίου αριθ. 95 του Υπουργείου Οικονομικών, της 12ης Μαΐου 2000 (στο εξής: εγκύκλιος αριθ. 95/2000), προβλέπει ότι οι δαπάνες για την παρακολούθηση μαθημάτων σε ιδιωτικά ή αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα ή πανεπιστήμια μπορούν να εκπεσθούν μέχρι ποσού που δεν υπερβαίνει το ανώτατο όριο που καθορίζεται για φόρους και εισφορές καταβαλλόμενες για ανάλογες παροχές σε ιταλικά δημόσια εκπαιδευτικά ιδρύματα. Για την έκπτωση των δαπανών για

την παρακολούθηση πανεπιστημιακών μαθημάτων στην αλλοδαπή, λαμβάνονται υπόψη οι αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.

6 Η εγκύκλιος αριθ. 11 του Υπουργείου Οικονομικών, της 23ης Μαΐου 1987 (στο εξής: εγκύκλιος αριθ. 11/1987), προβλέπει, για την έκπτωση των εισφορών που καταβάλλουν οι φοιτητές που είναι εγγεγραμμένοι σε ιδιωτικά πανεπιστήμια στην Ιταλία, την εξομοίωση των μαθημάτων που οδηγούν στην απόκτηση πανεπιστημιακού πτυχίου μακρού κύκλου σπουδών «laurea» που παραδίδονται από τα εν λόγω πανεπιστήμια με τα πανομοιότυπα ή παρόμοια μαθήματα που παραδίδονται από το ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που υπάρχει στην ίδια πόλη με το ιδιωτικό πανεπιστήμιο ή που βρίσκεται σε πόλη της ίδιας περιφέρειας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Το ακαδημαϊκό έτος 2003-2004, ο προσφεύγων της κύριας δίκης, δικηγόρος ειδικευμένος επί φορολογικών θεμάτων, κάτοικος Ρώμης, παρακολούθησε μεταπτυχιακό πρόγραμμα μαθημάτων διεθνούς φορολογικού δικαίου στο International Tax Center (στο εξής: ITC) του Λέιντεν (Κάτω Χώρες).

8 Στη δήλωσή του σχετικά με το φορολογικό έτος 2003, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ, αφαίρεσε από τον ακαθάριστο φόρο ποσό ίσο προς το 19 % των δαπανών που πραγματοποίησε για τη συμμετοχή στο εν λόγω μεταπτυχιακό πρόγραμμα, ως δυνάμενες να εκπεσθούν δαπάνες για πανεπιστημιακή εκπαίδευση. Οι δαπάνες αυτές υπολογίστηκαν στο ύψος των 12 000 euro.

9 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής η Agenzia αρνήθηκε να λάβει υπόψη, όσον αφορά την έκπτωση από τον φόρο, δαπάνες φοιτήσεως για το μάθημα εξειδικεύσεως που παρακολούθησε ο E. Zanotti στις Κάτω Χώρες, μάλιστα δε απέρριψε πλήρως τη δυνατότητα εκπτώσεως, χωρίς να διατυπώσει κάποια προσήκουσα

δικαιολογία, ειδικότερα, όσον αφορά τους λόγους για τους οποίους το εκπεστέο ποσό δεν μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση το ποσό που ενδεχομένως θα ζητούσε ανάλογο ημεδαπό εκπαιδευτικό ίδρυμα, όπως προβλέπει η εθνική κανονιστική ρύθμιση.

10 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι, στις 8 Αυγούστου 2007, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα πράξη επιβολής φόρου ύψους 2 621,84 euro αφορώσα την εκκαθάριση της δηλώσεώς του για το φορολογικό έτος 2003

11 Στις 14 Δεκεμβρίου 2007, ο προσφεύγων της κύριας δίκης αμφισβήτησε την ως άνω πράξη επιβολής φόρου ενώπιον της Commissione tributaria provinciale di Roma, βάλλοντας κατά της απορρίψεως της επίμαχης εκπτώσεως και προβάλλοντας το ασύμβατο προς το κοινοτικό δίκαιο των ορίων της εκπτώσεως που προβλέπει η ιταλική νομοθεσία.

12 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Commissione tributaria provinciale di Roma αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν της διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύουν οι γενικές αρχές της Συνθήκης και του κοινού ευρωπαϊκού δικαίου περί αποτελεσματικής και πλήρους δικαστικής προστασίας, ίσης μεταχειρίσεως και ελεύθερης κυκλοφορίας την εφαρμογή του άρθρου 15, [παράγραφος 1,] στοιχείο e, του [ΕΚΦΕ] και του σημείου 1.5.1. της εγκυκλίου 95[/2000], και αντιβαίνει προς την κοινοτική νομοθεσία ο συνακόλουθος περιορισμός της αναγνωρίσεως των δαπανών που διαλαμβάνονται στις εν λόγω διατάξεις;»

Επί του παραδεκτού της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

13 Χωρίς να προβάλει ρητώς ένσταση απαραδέκτου, η Ιταλική Κυβέρνηση φρονεί ότι το προδικαστικό ερώτημα είναι αλυσιτελές για τη επίλυση της ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου διαφοράς. Σε αντίθεση προς όσα αναφέρει το αιτούν δικαστήριο, η ιταλική φορολογική υπηρεσία δεν απέκλεισε πλήρως την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποίησε ο προσφεύγων της κύριας δίκης για τα εκπαιδευτικά μαθήματα που παρακολούθησε στην αλλοδαπή, αλλά απλώς μείωσε το δυνάμενο να εκπεσθεί ποσό αναφερόμενη στα ποσοτικά και εδαφικά όρια που ισχύουν δυνάμει της ιταλικής κανονιστικής ρυθμίσεως. Υπό τις περιστάσεις αυτές, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο και μόνο να κρίνει αν ήταν ακριβής και προσήκουσα η εκτίμηση της φορολογικής υπηρεσίας όσον αφορά τον προσδιορισμό του παρόμοιου μαθήματος σε σχέση με το οποίο πρέπει να υπολογισθεί το ποσό της επιστροφής και όσον αφορά τον προσδιορισμό του σχετικού μαθήματος.

14 Η αντίρρηση αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

15 Κατά πάγια νομολογία, τα σχετικά με την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου ερωτήματα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιόρισε με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, απολαύουν τεκμηρίου λυσιτελείας. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007, C-222/05 έως C-225/05, van der Weerd κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-4233, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 Εν προκειμένω, παρά την έλλειψη σαφήνειας της αποφάσεως περί παραπομπής όσον αφορά το αν η αιτηθείσα έκπτωση από τον ακαθάριστο φόρο απορρίφθηκε ή απλώς

μειώθηκε, από την απόφαση αυτή δεν προκύπτει προδήλως ότι η αιτηθείσα ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης.

17 Συγκεκριμένα, από τη δικογραφία προκύπτει ότι ο προσφεύγων της κύριας δίκης βάλλει είτε κατά της απορρίψεως της εκπτώσεως από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για δίδακτρα οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους, με το αιτιολογικό, μεταξύ άλλων, ότι δεν υφίσταται μάθημα εξειδικεύσεως με παρόμοια χαρακτηριστικά στην Ιταλία, είτε κατά του περιορισμού της φορολογικής εκπτώσεως την οποία φρονεί ότι δικαιούται βάσει της επιβολής ποσοτικών και εδαφικών περιορισμών που εξαρτώνται από το αν το επίμαχο εκπαιδευτικό μάθημα παραδίδεται σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο στην Ιταλία ή σε εκπαιδευτικό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους.

18 Το προδικαστικό ερώτημα υποβλήθηκε προκειμένου να καθοριστεί αν εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως το ΕΚΦΕ και όπως αυτό ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις αρμόδιες εθνικές αρχές είναι σύμφωνη προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου. Στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, το ερώτημα αυτό δεν είναι προδήλως αλυσιτελές.

19 Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν είναι σαφής όσον αφορά τις επίμαχες διατάξεις του κοινοτικού δικαίου. Είναι αδύνατον, με βάση τα στοιχεία της εθνικής δικογραφίας και την απόφαση αυτή, να συναχθεί το παραμικρό στοιχείο βάσει του οποίου να μπορεί να προσδιορισθεί κάποια σχέση μεταξύ της καταστάσεως του προσφεύγοντος της κύριας δίκης και της ασκήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών.

20 Η αντίρρηση αυτή πρέπει επίσης να απορριφθεί.

21 Όπως ισχυρίσθηκε ο προσφεύγων της κύριας δίκης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει σαφώς ότι το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των πολιτών της Ενώσεως και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, που προβλέπονται αντιστοίχως στα άρθρα 18 ΕΚ και 49 ΕΚ, αποκλείουν εθνική κανονιστική ρύθμιση βάσει της οποίας δεν επιτρέπεται η έκπτωση από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για την παρακολούθηση πανεπιστημιακών μαθημάτων εντός άλλου κράτους μέλους ή, εν πάση περιπτώσει, περιορίζονται οι δαπάνες αυτές στις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που παραδίδονται στο δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.

22 Συνεπώς, το προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 18 ΕΚ και 49 ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις αρμόδιες εθνικές αρχές, η οποία αποκλείει την έκπτωση από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για την παρακολούθηση μαθημάτων πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως εντός άλλου κράτους μέλους, ενώ οι εν λόγω δαπάνες δύνανται να εκπεσθούν αν αφορούν μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που παραδίδονται σε εκπαιδευτικά ιδρύματα εντός του κράτους μέλους αυτού, ή η οποία επιτρέπει την έκπτωση των δαπανών για την παρακολούθηση τέτοιων μαθημάτων, αλλά εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθορισθεί για τις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που παραδίδονται στο ημεδαπό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί των εφαρμοστέων διατάξεων του δικαίου της Ενώσεως

24 Πρέπει, εκ προοιμίου, να υπομνησθεί ότι το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο παρέχει γενικώς σε όλους τους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ενώσεως το δικαίωμα να κυκλοφορούν και να διαμένουν ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται ειδικότερα στις διατάξεις οι οποίες διασφαλίζουν την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών Αν συνεπώς η υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ, το Δικαστήριο δεν χρειάζεται να αποφανθεί επί της ερμηνείας του άρθρου 18 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-92/01, Στυλιανάκης, Συλλογή 2003, σ. I-1291, σκέψη 18, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-76/05, Schwarz και Gootjes-Schwarz, Συλλογή 2007, σ. I-6849, σκέψη 34).

25 Επομένως, το Δικαστήριο θα αποφανθεί επί του άρθρου 18, παράγραφος 1, ΕΚ, μόνον εφόσον η υπόθεση της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ.

26 Συναφώς, υπενθυμίζεται καταρχάς ότι, μολονότι το άρθρο 50, τρίτο εδάφιο, ΕΚ δεν αναφέρει παρά μόνο την ελευθερία ενεργητικής παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο της οποίας ο παρέχων τις υπηρεσίες μεταβαίνει προς τον αποδέκτη, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει την ελευθερία των αποδεκτών των υπηρεσιών να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος, όπου βρίσκεται ο παρέχων τις υπηρεσίες, για να χρησιμοποιήσουν τις υπηρεσίες αυτές (βλ. απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone, Συλλογή 1984, σ. 377, σκέψεις 10 και 16).

27 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, τίθεται υπό κρίση η φορολογική μεταχείριση, εντός του κράτους μέλους κατοικίας του αποδέκτη υπηρεσιών, των δαπανών για δίδακτρα οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους.

28 Πρέπει συνεπώς να εξεταστεί αν τα μαθήματα που διδάχθηκαν σε πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα όπως το ITC αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, «παροχές που κατά κανόνα προσφέρονται αντί αμοιβής».

29 Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, τις οποίες υποστηρίζει ο προσφεύγων της κύριας δίκης, το ITC είναι ένα ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα που συνεργάζεται με το δημόσιο πανεπιστήμιο του Λέιντεν. Η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι από τη δικογραφία δεν προκύπτει σαφώς ο ιδιωτικός ή δημόσιος χαρακτήρας του εν λόγω ιδρύματος.

30 Έχει ήδη κριθεί ότι, κατά το άρθρο 50, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, το ουσιώδες χαρακτηριστικό της αμοιβής έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί την οικονομική αντιπαροχή της αντίστοιχης παροχής (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 263/86, Humbel και Edel, Συλλογή 1988, σ. 5365, σκέψη 17· της 12ης Ιουλίου 2001, C-157/99, Smits και Peerbooms, Συλλογή 2001, σ. I-5473, σκέψη 58, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, προαναφερθείσα, σκέψη 38).

31 Το Δικαστήριο έχει έτσι κρίνει ότι ο όρος «υπηρεσίες», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 50 ΕΚ, δεν καλύπτει τα μαθήματα που διδάσκονται σε ορισμένα εκπαιδευτικά ιδρύματα που εντάσσονται σε δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα και χρηματοδοτούνται εν όλω ή εν μέρει από δημόσιους πόρους. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι το κράτος, δημιουργώντας και διατηρώντας αυτό το δημόσιο εκπαιδευτικό σύστημα, το οποίο χρηματοδοτείται, κατά κανόνα, από τον δημόσιο προϋπολογισμό και όχι από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, δεν αποβλέπει στην άσκηση αμειβόμενων δραστηριοτήτων, αλλ' εκπληρώνει την αποστολή του έναντι των πολιτών του στον κοινωνικό, πολιτιστικό και εκπαιδευτικό τομέα (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις Humbel και Edel, προαναφερθείσα, σκέψεις 17 και 18, καθώς και της 7ης Δεκεμβρίου 1993, C-109/92, Wirth, Συλλογή 1998, σ. I-6447, σκέψεις 15 και 16).

32 Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα μαθήματα που διδάσκονται σε εκπαιδευτικά ιδρύματα τα οποία χρηματοδοτούνται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, και μάλιστα κυρίως από τους σπουδαστές ή τους γονείς τους, αποτελούν «υπηρεσίες» κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ, δεδομένου ότι ο σκοπός τον οποίον επιδιώκουν τα εκπαιδευτικά ιδρύματα αυτά έγκειται στην προσφορά υπηρεσίας έναντι αμοιβής (προπαρατεθείσες αποφάσεις Wirth, σκέψη 17, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, σκέψη 40).

33 Επομένως, τα μαθήματα που χρηματοδοτούνται, κατ' ουσίαν, από πρόσωπα τα οποία αναζητούν κατάρτιση ή επαγγελματική εξειδίκευση πρέπει να θεωρούνται υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 50 ΕΚ.

34 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά και, μεταξύ άλλων, τους όρους και τις προϋποθέσεις των μαθημάτων εξειδικεύσεως που παρακολούθησε ο προσφεύγων της κύριας δίκης.

35 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 49 ΕΚ έχει εφαρμογή σε πραγματικά περιστατικά όπως αυτά της υποθέσεως της κύριας δίκης, εφόσον ο φορολογούμενος κράτους μέλους φοιτά σε πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους, το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες έναντι αμοιβής, το οποίο δηλαδή χρηματοδοτείται κυρίως από ιδιωτικούς πόρους, πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το εθνικό δικαστήριο.

Επί της υπάρξεως εμποδίου στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών

36 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, η Agenzia αρνήθηκε να λάβει υπόψη τις δαπάνες για δίδακτρα που αφορούσαν το μάθημα εξειδικεύσεως που παρακολούθησε ο Ε. Zanotti στις Κάτω Χώρες, χωρίς να διατυπώσει συναφώς κάποια προσήκουσα δικαιολογία.

37 Ο Ε. Zanotti υποστήριξε ότι, κατά την περίοδο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το μεταπτυχιακό πρόγραμμα που παρακολούθησε στο ITC δεν μπορούσε να το παρακολουθήσει στην Ιταλία σε κανένα δημόσιο ή ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα. Υποστηρίζει ότι, δεδομένου ότι δεν υπάρχει κατ' ουσίαν ισοδύναμο, από την άποψη του περιεχομένου και της εκπαιδευτικής διαρθρώσεως, μάθημα επιμορφώσεως που να διδάσκεται στα ιταλικά πανεπιστήμια, η εφαρμοστέα ιταλική κανονιστική ρύθμιση αποκλείει εντελώς τη δυνατότητα εκπτώσεως των δαπανών που αφορούν την παρακολούθηση πανεπιστημιακών προπτυχιακών ή μεταπτυχιακών μαθημάτων στην αλλοδαπή.

38 Αντιθέτως, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο η Ιταλική Κυβέρνηση, το αίτημα του προσφεύγοντος της κύριας δίκης να προβεί στην έκπτωση που προβλέπει το ΕΚΦΕ δεν απορρίφθηκε, αλλά απλώς διορθώθηκε το ποσό της εκπτώσεως, από 2 481 euro σε 676 euro. Ομοίως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η ιταλική φορολογική ρύθμιση, ερμηνευόμενη και εφαρμοζόμενη με γνώμονα τις εγκυκλίους αριθ. 95/2000 και 11/1987, δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών για δίδακτρα, αλλά προβλέπει την εφαρμογή ποσοτικού και εδαφικού ορίου για τον υπολογισμό του ποσού των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών.

39 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν η ιταλική φορολογική ρύθμιση, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις αρμόδιες αρχές, οδηγεί στην απόρριψη της εκπτώσεως από τον ακαθάριστο φόρο που ζητεί ο προσφεύγων της κύριας δίκης όσον αφορά τις δαπάνες για πανεπιστημιακή εκπαίδευση που πραγματοποίησε εντός άλλου κράτους μέλους ή αν οδηγεί στη μείωση των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών σύμφωνα με τα προαναφερθέντα όρια.

40 Σε περίπτωση απορρίψεως της εκπτώσεως που ζήτησε φορολογούμενος ο οποίος φοίτησε σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους, πρέπει να τονιστεί ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία αποκλείει γενικώς το δικαίωμα εκπτώσεως από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για την παρακολούθηση μαθήματος πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκεται εντός άλλου κράτους μέλους, ενώ η δυνατότητα αυτή υπάρχει όσον αφορά τις δαπάνες για την παρακολούθηση μαθήματος πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκεται εντός του κράτους μέλους αυτού, συνεπάγεται, για τους φορολογουμένους που φοιτούν σε πανεπιστημιακά εκπαιδευτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση.

41 Μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση θα είχε ως αποτέλεσμα να αποτρέπει τους φορολογούμενους που κατοικούν στην Ιταλία από το να παρακολουθούν μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως σε εκπαιδευτικά ιδρύματα εγκατεστημένα εντός άλλου κράτους μέλος. Περαιτέρω, θα εμπόδιζε επίσης την εκ μέρους των εγκατεστημένων σε άλλο κράτος μέλος ιδιωτικών εκπαιδευτικών ιδρυμάτων προσφορά εκπαιδεύσεως απευθυνομένης στους φορολογούμενους που κατοικούν στην Ιταλία (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις Schwarz και Gootjes-Schwarz, προαναφερθείσα, σκέψη 66, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-318/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-6957, σκέψη 40).

42 Μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση θα συνιστούσε εμπόδιο στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, την οποία εγγυάται το άρθρο 49 ΕΚ. Πράγματι, το άρθρο αυτό απαγορεύει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρυθμίσεως που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Smits και Peerbooms, σκέψη 61, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

43 Ένα τέτοιο εμπόδιο θα μπορούσε να δικαιολογηθεί, από την άποψη του κοινοτικού δικαίου, μόνον αν στηριζόταν σε αντικειμενικούς λόγους, ανεξάρτητους από την ιθαγένεια των ενδιαφερομένων, και αν τελούσε σε αναλογία προς τον σκοπό που επιδιώκεται θεμιτώς από το εθνικό δίκαιο.

44 Επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι ουδεμία δικαιολογία προβλήθηκε εν προκειμένω.

45 Σε περίπτωση αποδοχής της εκπτώσεως από τον ακαθάριστο φόρο των δαπανών για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως προσφερόμενα εντός άλλου κράτους μέλους, με ταυτόχρονη εφαρμογή ποσοτικού και εδαφικού ορίου, πρέπει να υπομνησθεί ότι από το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ προκύπτει ότι προβλέπεται έκπτωση από τον ακαθάριστο φόρο ίση προς το 19 % των δαπανών για την παρακολούθηση μαθημάτων δευτεροβάθμιας και πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, μέχρι ποσού που δεν υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που καθορίζεται για τους φόρους και τις εισφορές των ημεδαπών ιδρυμάτων.

46 Ενώ οι δαπάνες για την παρακολούθηση εκπαιδευτικών μαθημάτων εντός άλλου κράτους μέλους δύνανται να εκπεσθούν εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που καθορίζεται για τους φόρους και τις εισφορές που καταβάλλονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που διδάσκονται στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα στην Ιταλία δύνανται να εκπεσθούν εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που καθορίζεται για τους φόρους και τις εισφορές που καταβάλλονται για τη φοίτηση στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται στην ίδια πόλη ή, άλλως, στην ίδια περιφέρεια που βρίσκεται και το εν λόγω ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα.

47 Σύμφωνα με τις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, αυτά τα ποσοτικά και εδαφικά όρια προκύπτουν από το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές με γνώμονα τις εγκυκλίους αριθ. 95/2000 και 11/1987.

48 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η αξία και η δυνατότητα εφαρμογής των εν λόγω εγκυκλίων τέθηκαν εν αμφιβόλω από τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης, ο οποίος υποστήριξε ότι οι εγκύκλιοι αυτές δεν ήσαν δεσμευτικές και ότι, εν πάση περιπτώσει, η εγκύκλιος αριθ. 11/1987 αφορούσε διάταξη του ΕΚΦΕ άλλη από το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, και δεν είχε εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης.

49 Ωστόσο, ανεξάρτητα από τη δεσμευτική ισχύ των εν λόγω εγκυκλίων και τη δυνατότητα εφαρμογής τους στην υπόθεση της κύριας δίκης —πράγμα που οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο και όχι το Δικαστήριο— όλοι οι μετέχοντες στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία αναγνώρισαν ότι, όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ και τον υπολογισμό του ποσού των δυνάμενων να εκπεσθούν δαπανών, οι αρμόδιες ιταλικές αρχές εφαρμόζουν τα προαναφερθέντα ποσοτικά και εδαφικά όρια.

50 Κατά τον προσφεύγοντα της κύριας δίκης, τα όρια αυτά πλήττουν βαρύτερα τα πρόσωπα που επιλέγουν να φοιτήσουν εντός άλλου κράτους μέλους απ' ό,τι τα πρόσωπα που επιλέγουν να φοιτήσουν στην Ιταλία.

51 Ωστόσο, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που διατυπώθηκαν στη σκέψη 49, προκύπτει ότι, αφενός, το επίμαχο ποσοτικό όριο εφαρμόζεται τόσο στα ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται στην Ιταλία όσο και σε αυτά που βρίσκονται εντός άλλων κρατών μελών.

52 Αφετέρου, όσον αφορά το εδαφικό όριο, όπως προκύπτει από τη σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, αν ένας Ιταλός φορολογούμενος παρακολουθεί μάθημα

πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως εντός άλλου κράτους μέλους, οι δαπάνες του δύνανται να εκπεσθούν εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθορισθεί για τους φόρους και τις εισφορές του ιταλικού δημόσιου πανεπιστημίου που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του στην Ιταλία και το οποίο προσφέρει παρόμοια μαθήματα, ενώ, αν ο ίδιος φορολογούμενος παρακολουθεί παρόμοιο μάθημα προσφερόμενο από ιδιωτικό πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα στην Ιταλία, το όριο καθορίζεται σε συνάρτηση με τους φόρους και τις εισφορές του ιταλικού δημόσιου πανεπιστημίου της πόλεως ή, άλλως, της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το εν λόγω ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα.

53 Από τα ανωτέρω προκύπτει, εφόσον υποτεθεί ότι η παρουσίαση αυτή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ είναι ορθή, ότι, σε αντίθεση προς όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο φορολογούμενος που αποφασίζει να φοιτήσει σε ιδιωτικό πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα στην Ιταλία δεν έχει στη διάθεσή του, ως σημείο αναφοράς για τον καθορισμό του ανωτάτου ορίου της εκπτώσεως των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών, το ευρύ φάσμα των δημόσιων πανεπιστημιακών ιδρυμάτων στο σύνολο του εθνικού εδάφους, ενώ οι φορολογούμενοι που επιλέγουν να παρακολουθήσουν μάθημα στην αλλοδαπή δεσμεύονται αντιθέτως από το ανώτατο όριο που αποτελείται από τις δαπάνες για το παρόμοιο μάθημα που διδάσκεται στο δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική τους κατοικία.

54 Το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει ότι τα κράτη μέλη μπορούν, για να αποφεύγουν την υπέρμετρη οικονομική επιβάρυνση, να προβλέπουν ότι το ποσό που μπορεί να εκπίπτει για τα δίδακτρα δεν μπορεί να υπερβαίνει ορισμένο ύψος, που αντιστοιχεί στη φορολογική έκπτωση που επιτρέπει το οικείο κράτος μέλος, βάσει ορισμένων αξιών που προσιδιάζουν στο κράτος αυτό, λόγω της φοίτησης σε εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται στο έδαφός του (βλ. απόφαση Schwarz και Gootjes-Schwarz, προαναφερθείσα, σκέψη 80).

55 Εν προκειμένω, σε απάντηση σε ερωτήσεις που υπέβαλε το Δικαστήριο, ο προσφεύγων, η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εξήγησαν ότι οι φόροι και οι εισφορές που καταβάλλονται στα ιταλικά δημόσια πανεπιστήμια ποικίλλουν ανάλογα με το πανεπιστήμιο και εξαρτώνται από τους επιβαλλόμενους περιφερειακούς φόρους, καθώς και από το ότι το διοικητικό συμβούλιο κάθε δημόσιου πανεπιστημίου καθορίζει αυτοτελώς τις σχετικές με τη φοίτηση εισφορές.

56 Ωστόσο, η διακύμανση αυτή δεν επηρεάζει μόνο τον καθορισμό του ανωτάτου ορίου που ισχύει για τις δαπάνες που μπορεί να εκπέσει ένας φορολογούμενος που φοιτά σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους, αλλά και τον καθορισμό του ανωτάτου ορίου που ισχύει για τις δαπάνες που μπορεί να εκπέσει ένας φορολογούμενος που παρακολουθεί μαθήματα σε ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα στην Ιταλία.

57 Μια εθνική κανονιστική ρύθμιση που παράγει τέτοιες διακυμάνσεις, οι οποίες επηρεάζουν τόσο τους φορολογουμένους που παρακολουθούν εκπαιδευτικά μαθήματα στην Ιταλία όσο και αυτούς που ασκούν το δικαίωμά τους επί της ελεύθερης κυκλοφορίας για να παρακολουθήσουν ανάλογα μαθήματα εντός άλλων κρατών μελών και οι οποίες εξαρτώνται από τους παράγοντες που αναφέρθηκαν στη σκέψη 55 της παρούσας αποφάσεως, δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 49 ΕΚ.

58 Συγκεκριμένα, η έκπτωση των δαπανών για δίδακτρα τις οποίες πραγματοποίησε ο φορολογούμενος δεν υπάγεται σε διαφορετικό φορολογικό καθεστώς ανάλογα με το αν το εκπαιδευτικό μάθημα παρακολουθήθηκε εντός άλλων κρατών μελών ή εντός του οικείου κράτους μέλους. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, παρακολουθώντας εκπαιδευτικό μάθημα που διδάσκεται σε πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους, δεν τελούσε οπωσδήποτε, όσον αφορά την επίδικη φορολογική έκπτωση, σε δυσμενή κατάσταση σε σχέση με αυτή στην οποία θα τελούσε αν είχε φοιτήσει σε ιδιωτικό πανεπιστήμιο ευρισκόμενο στην Ιταλία. Συγκεκριμένα, ανάλογα με το ιδιωτικό πανεπιστήμιο που θα είχε επιλέξει στην Ιταλία, το ποσό των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών θα ήταν υψηλότερο ή χαμηλότερο σε σύγκριση με αυτό που υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες που προβλέπονται για τη φοίτηση στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική του κατοικία, ήτοι με βάση το σημείο αναφοράς που εφαρμόζεται για τα εκπαιδευτικά μαθήματα που διδάσκονται εντός άλλων κρατών μελών.

59 Αυτά τα σημεία αναφοράς αποσκοπούν στον προσδιορισμό του ύψους των δαπανών για δίδακτρα που καταβλήθηκαν σε ιδιωτικό πανεπιστήμιο ευρισκόμενο εντός της Ιταλίας ή εντός άλλου κράτους μέλους και τις οποίες ο φορολογούμενος μπορεί να εκπέσει.

60 Όπως ισχυρίστηκε η Επιτροπή, το σημείο αναφοράς που έχει καθοριστεί για τα εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται στην Ιταλία δεν έχει καμία χρησιμότητα στην περίπτωση ιδιωτικού ιδρύματος ευρισκομένου εντός άλλου κράτους μέλους.

61 Ακόμη και αν, για όλα τα ιδιωτικά εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται εντός ή εκτός του οικείου κράτους μέλους, είχε αποφασιστεί να λαμβάνονται ως ενιαίο σημείο αναφοράς, κατά τον υπολογισμό των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών, οι δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που διδάσκονται στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου, δεν θα άλλαζε το ποσόν των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών ενός φορολογουμένου, όπως ο προσφεύγων της κύριας δίκης, ο οποίος φοίτησε σε πανεπιστημιακό εκπαιδευτικό ίδρυμα στην αλλοδαπή.

62 Υπό τις περιστάσεις αυτές, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί, από την άποψη του φορολογικού καθεστώτος που τίθεται σε εφαρμογή με το άρθρο 15, παράγραφος 1, στοιχείο e, του ΕΚΦΕ, κάποιο στοιχείο δυνάμενο να αποτρέψει τους φορολογουμένους που κατοικούν στην Ιταλία από το να παρακολουθήσουν μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως σε εκπαιδευτικά ιδρύματα ευρισκόμενα εντός άλλου κράτους μέλους.

63 Το συμπέρασμα αυτό δεν αμφισβητείται από την Επιτροπή, η οποία, στο τέλος της επ' ακροατηρίου συζητήσεως, εκτίμησε ότι ο καλύτερος τρόπος για να τηρηθούν οι επιταγές του κοινοτικού δικαίου ήταν να ληφθούν ως σημείο αναφοράς οι φόροι και οι εισφορές που καταβάλλονται στο ιταλικό δημόσιο πανεπιστήμιο που προσφέρει το υψηλότερου επιπέδου μάθημα που μπορεί να συγκριθεί με αυτό που παρακολούθησε ο φορολογούμενος εντός άλλου κράτους μέλους.

64 Συγκεκριμένα, ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως, εναπόκειται στα κράτη μέλη, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, να θεσπίσουν τα κριτήρια σχετικά με τον υπολογισμό των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών για δίδακτρα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικοί κανόνες θα είναι σύμφωνοι προς τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ και, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, δεν θα αποτρέπουν τους φορολογουμένους που κατοικούν στην Ιταλία από το να παρακολουθούν μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που προσφέρονται από εκπαιδευτικά ιδρύματα ευρισκόμενα εντός άλλων κρατών μελών.

65 Εν πάση περιπτώσει, η ιταλική κανονιστική ρύθμιση, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από τις αρμόδιες αρχές, στον βαθμό που επιβάλλει ανώτατο ύψος στις δυνάμενες να εκπεσθούν δαπάνες εντός των προαναφερθέντων ποσοτικών και εδαφικών ορίων, δεν συνιστά, για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 51 έως 62 της παρούσας αποφάσεως, εμπόδιο στο άρθρο 49 ΕΚ, οπότε δεν τίθεται το θέμα του εναλλακτικού κριτηρίου που προέβαλε ως καταλληλότερο η Επιτροπή.

66 Κατόπιν των προεκτεθέντων, το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια:

— ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκονται στα πανεπιστημιακά ιδρύματα ευρισκόμενα στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, αλλά αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αυτή όσον αφορά τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό πανεπιστημιακό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους·

— ότι δεν απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό πανεπιστημιακό ίδρυμα εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθοριστεί για τις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που διδάσκονται στο ημεδαπό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.

Επί της υπάρξεως εμποδίου ως προς την ιθαγένεια της Ενώσεως

67 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 24 έως 35 της παρούσας αποφάσεως, στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο θα μπορούσε να καταλήξει στην αδυναμία εφαρμογής του άρθρου 49 ΕΚ στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, μια κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη της κύριας δίκης πρέπει να εξεταστεί και υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΕΚ.

68 Η ιδιότητα του πολίτη της Ενώσεως τείνει να αποτελέσει τη θεμελιώδη ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών, η οποία παρέχει τη δυνατότητα σε όσους από αυτούς τελούν στην ίδια κατάσταση να τυγχάνουν, στον τομέα εφαρμογής ratione materiae της Συνθήκης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και υπό την επιφύλαξη των ρητά προβλεπόμενων συναφώς εξαιρέσεων, της ίδιας νομικής μεταχείρισης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk, Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 31, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, προαναφερθείσα, σκέψη 86).

69 Μεταξύ των καταστάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου περιλαμβάνονται εκείνες που αφορούν την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη, ιδίως εκείνες που άπτονται του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των κρατών μελών, το οποίο παρέχει το άρθρο 18 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Grzelczyk, σκέψη 33, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, σκέψη 87).

70 Στον βαθμό που στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ενώσεως αναγνωρίζεται υποχρεωτικά εντός κάθε κράτους μέλους η ίδια νομική μεταχείριση που ισχύει για τους υπηκόους του κράτους μέλους αυτού οι οποίοι τελούν στην ίδια κατάσταση, θα ήταν ασύμβατο προς το δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας να έχουν οι πολίτες, εντός του κράτους μέλους του οποίου είναι υπήκοοι, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση απ' ό,τι αν δεν είχαν κάνει χρήση των διευκολύνσεων που παρέχει η Συνθήκη στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας (αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop, Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 30, καθώς και Schwarz και Gootjes-Schwarz, σκέψη 88).

71 Συγκεκριμένα, οι διευκολύνσεις αυτές δεν θα μπορούσαν να παραγάγουν πλήρως τα αποτελέσματά τους, αν υπήκοος κράτους μέλους μπορούσε να αποτραπεί από τη χρήση τους λόγω των εμποδίων που θέτει στην παραμονή του εντός του κράτους μέλους υποδοχής κανονιστική ρύθμιση του κράτους καταγωγής του, η οποία τον αντιμετωπίζει δυσμενώς για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υπήκοος έκανε χρήση των διευκολύνσεων αυτών (απόφαση Schwarz και Gootjes-Schwarz, προαναφερθείσα, σκέψη 89 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

72 Ο προσφεύγων της κύριας δίκης, φοιτώντας σε πανεπιστημιακό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους, έκανε χρήση του δικαιώματός του να κυκλοφορεί ελεύθερα

73 Σε περίπτωση που εθνική κανονιστική ρύθμιση, ερμηνευόμενη και εφαρμοζόμενη από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές κατά τρόπο που αποκλείει γενικώς τη φορολογική έκπτωση που προβλέπεται για τις δαπάνες πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως με το αιτιολογικό ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα ευρισκόμενο εντός άλλου κράτους μέλους, ενώ η δυνατότητα αυτή υπάρχει όσον αφορά τις δαπάνες για την παρακολούθηση μαθημάτων πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που προσφέρονται εντός του κράτους μέλους αυτού, η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση μεταχειρίζεται δυσμενώς τους φορολογουμένους λόγω και μόνον του γεγονότος ότι άσκησαν την ελευθερία κυκλοφορίας μεταβαίνοντας εντός άλλου κράτους μέλους για να παρακολουθήσουν εκεί μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως.

74 Ένας τέτοιος αποκλεισμός συνιστά εμπόδιο στις ελευθερίες που αναγνωρίζει το άρθρο 18, παράγραφος 1, ΕΚ σε κάθε πολίτη της Ενώσεως.

75 Ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση των δαπανών για την παρακολούθηση μαθημάτων πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που προσφέρονται από εκπαιδευτικά ιδρύματα ευρισκόμενα εντός άλλων κρατών μελών δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από το γεγονός και μόνον ότι παρόμοιες υπηρεσίες δεν παρέχονται από τα ιταλικά δημόσια πανεπιστήμια.

76 Εν προκειμένω, ουδεμία δικαιολογία προβλήθηκε όσον αφορά τον υποτιθέμενο αποκλεισμό του δικαιώματος προς έκπτωση στον οποίο αναφέρεται η απόφαση περί παραπομπής. Καίτοι τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίζουν αντικειμενικά κριτήρια βάσει αρχών που προσιδιάζουν σε κάθε κράτος μέλος και καθιστούν δυνατό τον καθορισμό των ειδών των δαπανών για δίδακτρα που παρέχουν δικαίωμα επί φορολογικής εκπτώσεως, εντούτοις ένας τέτοιος γενικός αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση λόγω του γεγονότος και μόνον ότι τα διδασκόμενα μαθήματα προσφέρονται εντός άλλου κράτους μέλους ή/και δεν υπάρχουν ισοδύναμα μαθήματα εντός του κράτους μέλους κατοικίας του φορολογουμένου είναι αντίθετος προς το άρθρο 18 ΕΚ.

77 Όσον αφορά την επιβολή των προαναφερθέντων στις σκέψεις 46 και 47 της παρούσας αποφάσεως ποσοτικών και εδαφικών ορίων κατά τον υπολογισμό του ύψους των δυναμένων να εκπεσθούν δαπανών για δίδακτρα, πρέπει να τονιστεί ότι, για τους ίδιους λόγους με αυτούς που εκτέθηκαν ήδη στις σκέψεις 51 έως 62 της παρούσας αποφάσεως, όσον αφορά την ελεύθερη παροχή των υπηρεσιών, τα όρια αυτά δεν αποτελούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ενώσεως αντίθετα προς το άρθρο 18 ΕΚ.

78 Κατόπιν των προεκτεθέντων, το άρθρο 18 ΕΚ έχει την έννοια:

— ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκονται στα εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, αλλά αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αυτή όσον αφορά τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους·

— ότι δεν απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθοριστεί για τις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που

διδάσκονται στο ημεδαπό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.

Επί των δικαστικών εξόδων

79 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ΄ αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 49 ΕΚ έχει την έννοια:

— **ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκονται στα πανεπιστημιακά ιδρύματα που βρίσκονται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, αλλά αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αυτή όσον αφορά τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό πανεπιστημιακό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους·**

— **ότι δεν απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε ιδιωτικό πανεπιστημιακό ίδρυμα εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθοριστεί για τις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που διδάσκονται στο ημεδαπό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.**

2) Το άρθρο 18 ΕΚ έχει την έννοια:

— **ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως που διδάσκονται στα εκπαιδευτικά ιδρύματα που βρίσκονται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού, αλλά αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αυτή όσον αφορά τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα εντός άλλου κράτους μέλους·**

— **ότι δεν απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία προβλέπει τη δυνατότητα των φορολογουμένων να εκπίπτουν από τον ακαθάριστο φόρο τις δαπάνες για μαθήματα πανεπιστημιακής εκπαιδεύσεως οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πανεπιστημιακό ίδρυμα εγκατεστημένο εντός άλλου κράτους μέλους, εφόσον δεν υπερβαίνουν το ανώτατο όριο που έχει καθοριστεί για τις αντίστοιχες δαπάνες που προβλέπονται για την παρακολούθηση παρόμοιων μαθημάτων που διδάσκονται στο ημεδαπό δημόσιο πανεπιστήμιο που βρίσκεται εγγύτερα στη φορολογική κατοικία του φορολογουμένου.**

(υπογραφές)