UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

20 päivänä toukokuuta 2010 *

Asiassa C-56/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Commissione tributaria provinciale di Roma (Italia) on esittänyt 14.1.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.2.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Emiliano Zanotti**

vastaan

**Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2**,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.2.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Emiliano Zanotti, edustajinaan avvocato C. Romano ja avvocato E. Zanotti,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato D. Del Gaizo,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Aresu ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 49 artiklan, joka koskee palvelujen tarjoamisen vapautta, ja EY 18 artiklan, joka koskee unionin kansalaisuutta, tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Emiliano Zanotti ja valittajan vastapuolena Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (veroviranomainen, jäljempänä Agenzia) ja jossa on kyse sellaisten menojen vähentämisestä tuloveron bruttomäärästä, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta jossakin toisessa jäsenvaltiossa järjestettyyn yliopisto-opetukseen.

## Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Tuloverotusta koskevien säädösten koonnoksen (testo unico delle imposte sui redditi, jäljempänä TUIR) hyväksymisestä 22.12.1986 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 917 15 §:n 1 momentin e kohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron bruttomäärästä vähennetään määrä, joka vastaa 19:ää prosenttia seuraavista verovelvolliselle aiheutuneista menoista, ellei niitä voida vähentää suoraan verotettavan kokonaistulon muodostavista verovelvollisen tulon osista näitä määritettäessä:

– –

e) toisen asteen opetukseen ja yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuneet opintomenot enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu valtion oppilaitoksille suoritettavien maksujen osalta.”

4 Unionin tuomioistuimelle toimitettujen huomautusten mukaan valtiovarainministeriö on antanut soveltamisohjeita, joissa annetaan ohjeet siitä, millä tavoin TUIR:n säännöksiä on tulkittava ja sovellettava.

5 Valtiovarainministeriön 12.5.2000 antamassa soveltamisohjeessa nro 95 (jäljempänä soveltamisohje nro 95/2000) olevassa 1.5.1 kohdassa todetaan, että opinnoista yksityisissä tai ulkomaisissa oppilaitoksissa tai yliopistoissa aiheutuneet menot voidaan vähentää enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu niiden maksujen osalta, jotka maksetaan Italian julkisten oppilaitosten tarjoamista vastaavista palveluista. Ulkomaiseen yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen vähentämisen osalta viitemääräksi on soveltamisohjeen mukaan otettava lähinnä

verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa sijaitsevassa Italian valtion yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta maksettavat maksut.

6 Valtiovarainministeriön 23.5.1987 antamassa soveltamisohjeessa nro 11 (jäljempänä soveltamisohje nro 11/1987) todetaan, että Italiassa yksityisiin yliopistoihin ilmoittautuneiden opiskelijoiden maksamia maksuja vähennettäessä näiden yliopistojen järjestämä laurea-tasoinen opetus rinnastetaan samaan tai vastaavaan niissä Italian valtion yliopistoissa järjestettyyn opetukseen, jotka sijaitsevat samassa kaupungissa tai samalla alueella olevassa kaupungissa kuin tällainen yksityinen yliopisto.

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

7 Pääasiassa valittajana on verojuristi, jonka kotipaikka on Roomassa ja joka suoritti lukuvuonna 2003–2004 kansainvälisen vero-oikeuden master-tutkinnon Leidenin (Alankomaat) International Tax Centerissä (jäljempänä ITC).

8 Verovuotta 2003 koskevassa veroilmoituksessaan valittaja vähensi TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohdan mukaisesti veron bruttomäärästä 19 prosenttia niistä menoista, jotka olivat aiheutuneet kyseiseen master-opetukseen osallistumisesta, yliopisto-opinnoista aiheutuvina vähennyskelpoisina menoina, joiden määräksi ilmoitettiin 12 000 euroa.

9 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Agenzia kieltäytyi ottamasta huomioon vähennyksenä siitä erikoistumiskoulutuksesta maksettua kurssimaksua, johon Zanotti oli osallistunut Alankomaissa, ja jopa eväsi vähennyskelpoisuuden kokonaan ilmoittamatta

minkäänlaista asiallista syytä siihen, miksi vähennyskelpoista määrää ei voitu vahvistaa viittaamalla määrään, joka olisi pitänyt maksaa vastaavalle kotimaiselle oppilaitokselle kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla.

10 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi myös, että pääasian valittajalle annettiin 8.8.2007 tiedoksi verotuspäätös, jossa veron määrä oli laskettu 2 621,84 euroksi verovuodelta 2003 tehdyn ilmoituksen perusteella.

11 Pääasian valittaja riitautti 14.12.2007 tämän päätöksen Commissione tributaria provinciale di Romassa vastustaakseen sitä, ettei kyseistä vähennystä ollut hyväksytty, sillä perusteella, että Italian lainsäädännössä vähennysoikeudelle säädetyt rajat ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

12 Commissione tributaria provinciale di Roma päätti tässä vaiheessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko EY:n perustamissopimuksen ja yhteisön oikeuden mukaiset tehokkaan ja täysimääräisen oikeussuojan, yhdenvertaisen kohtelun ja liikkumisvapauden yleiset periaatteet esteenä [TUIR]:n 15 §:n [1 momentin] e kohdan ja soveltamisohjeessa nro [95/2000] olevan 1.5.1 kohdan soveltamiselle ja onko niissä mainittujen menojen vähennyskelpoisuuden rajoittaminen ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa?”

**Tutkittavaksi ottaminen**

13 Italian hallitus katsoo esittämättä kuitenkaan varsinaista oikeudenkäyntiväitettä, ettei ennakkoratkaisukysymyksellä ole merkitystä pääasian ratkaisemiselle kansallisessa tuomioistuimessa. Se toteaa, että toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt, Italian verohallinto ei ole evännyt kokonaan niiden menojen vähennysoikeutta, jotka olivat aiheutuneet pääasian valittajalle ulkomailla järjestettyyn opetukseen osallistumisesta, vaan vain alentanut vähennyskelpoista määrää niiden määrällisten ja alueellisten rajojen mukaisesti, joita sovelletaan Italian lainsäädännön nojalla. Se katsoo, että kansallisen tuomioistuimen on tässä tapauksessa itse ratkaistava se, onko verohallinnon arvio siitä, mitä on pidettävä sellaisena samankaltaisena opetuksena, johon viitaten palautettava määrä on laskettava, ja siitä, mitä opintokokonaisuutta palautus koskee, ollut oikea ja tähän soveltuva.

14 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

15 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-222/05–C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007, Kok., s. I-4233, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Nyt käsiteltävässä asiassa ei siitä huolimatta, että ennakkoratkaisupyyntö on epäselvä siltä osin, oliko vaatimuksen kohteena ollut veron bruttomäärästä tehtävä vähennys

evätty vai oliko vähennyksen määrää vain alennettu, voida todeta olevan ilmeistä, ettei pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkinnalla ole minkäänlaista yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen.

17 Näin on siksi, että oikeudenkäynnin asiakirjoista käy ilmi, että pääasian valittaja on riitauttanut sekä sen, ettei jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä oppilaitoksessa saadusta opetuksesta aiheutuneiden menojen vähentämistä veron bruttomäärästä ole hyväksytty muun muassa sillä perusteella, ettei ominaisuuksiltaan vastaavaa erikoistumiskoulutusta järjestetä Italiassa, että sen, että verovähennystä, johon muutoksenhakija katsoo olevansa oikeutettu, on alennettu sellaisten määrällisten ja alueellisten rajojen nojalla, jotka vaihtelevat sen mukaan, tarjotaanko kyseessä olevaa opetusta Italiassa sijaitsevassa yksityisessä oppilaitoksessa vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa oppilaitoksessa.

18 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty sen selvittämiseksi, onko TUIR:n kaltainen kansallinen lainsäädäntö, sellaisena kuin toimivaltaiset kansalliset viranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat, yhteisön oikeussääntöjen mukainen. Kysymys ei ole ilmeisen merkityksetön pääasian ratkaisemiseksi.

19 Italian hallitus väittää myös, että ennakkoratkaisupyyntö on epäselvä kyseessä olevien yhteisön oikeussääntöjen osalta. Se katsoo, ettei kansallisen oikeudenkäynnin asiakirjoista eikä ennakkoratkaisupyynnöstä voida löytää seikkoja, jotka osoittaisivat, että pääasian valittajan aseman ja sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden käyttämisen välillä on yhteys.

20 Myös tämä väite on hylättävä.

21 Kuten pääasian valittaja on esittänyt, ennakkoratkaisupyynnöstä käy selvästi ilmi, että kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää sen, ovatko unionin kansalaisten oikeus vapaaseen liikkuvuuteen ja palvelujen tarjoamisen vapaus, jotka on vahvistettu EY 18 ja EY 49 artiklassa, esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei hyväksytä yliopisto-opetukseen osallistumisesta jossakin toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneiden menojen vähentämistä veron bruttomäärästä ja jonka mukaan vähennyskelpoiset menot rajataan joka tapauksessa määrään, joka vastaa verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneita menoja.

22 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisukysymys on otettava tutkittavaksi.

**Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee asiallisesti sitä, onko EY 18 ja EY 49 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, sellaisena kuin toimivaltaiset kansalliset viranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat, jonka mukaan yliopisto-opetukseen osallistumisesta toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneita menoja ei voida vähentää veron bruttomäärästä, vaikka tällaiset menot ovat vähennyskelpoisia silloin, kun kyse on tässä jäsenvaltiossa sijaitsevien oppilaitosten järjestämästä yliopisto-opetuksesta, tai jonka mukaan tällaiseen opetukseen osallistumisesta aiheutuneet menot voidaan vähentää enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa kotimaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen osalta.

*Alustavia huomioita asiassa sovellettavista unionin oikeussäännöistä*

24 Aluksi on todettava, että palvelujen tarjoamisen vapauden takaavat määräykset ovat erityinen ilmaus EY 18 artiklasta, jossa yleisesti määrätään unionin kansalaisten oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella. Jos siis pääasia kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan, unionin tuomioistuimen ei tarvitse lausua EY 18 artiklan tulkinnasta (ks. mm. asia C-92/01, Stylianakis, tuomio 6.2.2003, Kok., s. I-1291, 18 kohta ja asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6849, 34 kohta).

25 EY 18 artiklan 1 kohdasta on siis tarpeen lausua vain siltä osin, kuin pääasia ei kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan.

26 Tämän osalta on ensinnäkin muistutettava siitä, että vaikka EY 50 artiklan kolmannessa kohdassa mainitaankin vain aktiivisen palvelujen tarjoamisen vapaus, jonka yhteydessä palvelujen tarjoaja menee palvelujen vastaanottajan luo, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapaus sisältää palvelujen vastaanottajien vapauden mennä toiseen jäsenvaltioon, jossa palvelujen tarjoaja on, hankkiakseen siellä nämä palvelut (ks. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984, Kok., s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 10 ja 16 kohta).

27 Pääasiassa on kyseessä palvelujen vastaanottajalle toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistossa aiheutuneiden opintomenojen verokohtelu hänen asuinvaltiossaan.

28 On siis tutkittava, kuuluuko ITC:n kaltaisen yliopistotasoisen oppilaitoksen antama opetus EY 50 artiklan ensimmäisen kohdassa tarkoitettuihin ”suorituksiin, joista tavallisesti maksetaan korvaus”.

29 Euroopan komission huomautusten, joihin pääasian valittaja yhtyy, mukaan ITC on yksityinen oppilaitos, joka tekee yhteistyötä Leidenin julkisen yliopiston kanssa. Italian hallitus puolestaan väittää, ettei oikeudenkäynnin asiakirjoista käy selvästi ilmi, onko tämä oppilaitos luonteeltaan yksityinen vai julkinen.

30 EY 50 artiklan ensimmäisen kohdan on oikeuskäytännössä katsottu tarkoittavan, että korvauksen olennainen piirre on se, että korvaus on kyseessä olevan suorituksen taloudellinen vastike (ks. mm. asia 263/86, Humbel ja Edel, tuomio 27.9.1988, Kok., s. 5365, 17 kohta; asia C-157/99, Smits ja Peerbooms, tuomio 12.7.2001, Kok., s. I-5473, 58 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 38 kohta).

31 Unionin tuomioistuin on näin ollen jättänyt EY 50 artiklaan sisältyvän palvelujen käsitteen ulkopuolelle opetuksen, jota antavat sellaiset tietyt oppilaitokset, jotka kuuluvat julkiseen koulutusjärjestelmään ja joita rahoitetaan kokonaan tai pääasiallisesti julkisin varoin. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että perustaessaan ja pysyttäessään tällaisen julkisen koulutusjärjestelmän, joka saa yleensä rahoituksensa julkisista varoista eikä oppilailta tai heidän vanhemmiltaan, valtio ei pyri harjoittamaan voittoa tuottavaa toimintaa, vaan se suorittaa yhteiskunnallisia, kulttuurisia ja koulutuksellisia tehtäviään väestöään kohtaan (ks. vastaavasti em. asia Humbel ja Edel, tuomion 17 ja 18 kohta ja asia C-109/92, Wirth, tuomio 7.12.1993, Kok., s. I-6447, 15 ja 16 kohta).

32 Unionin tuomioistuin on sitä vastoin katsonut, että opetuksessa, jota antavia oppilaitoksia rahoitetaan pääosin yksityisin, erityisesti opiskelijoilta ja heidän vanhemmiltaan saatavin varoin, on kyse EY 50 artiklassa tarkoitetusta palvelusta, koska näiden oppilaitosten tavoitteena on tarjota palvelu korvausta vastaan (em. asia Wirth, tuomion 17 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 40 kohta).

33 Näin ollen opetus, jota pääasiallisesti rahoittavat ne henkilöt, jotka haluavat hankkia tietyn koulutuksen tai erikoistua ammatillisesti, on katsottava EY 50 artiklassa tarkoitetuksi palveluksi.

34 Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava tosiseikat ja etenkin sen erikoistumiskoulutuksen sisältö ja opintovaatimukset, johon pääasian valittaja on osallistunut.

35 Tästä seuraa, että EY 49 artiklaa sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin silloin, kun jäsenvaltion verovelvollinen osallistuu jossain toisessa jäsenvaltiossa sellaisen yliopistotasoisen oppilaitoksen tarjoamaan opetukseen, jonka voidaan katsoa tarjoavan vastikkeellisia palveluja eli jota rahoitetaan pääosin yksityisin varoin, minkä selvittäminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

*Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittaminen?*

36 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Agenzia on kieltäytynyt ottamasta huomioon niitä menoja, jotka Zanottille ovat aiheutuneet erikoistumiskoulutukseen osallistumisesta Alankomaissa, ilmoittamatta tähän mitään asiallista syytä.

37 Zanotti väittää puolestaan, että pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä masteropintoja, jotka hän suoritti ITC:ssä, ei voitu suorittaa Italiassa, ei julkisessa eikä yksityisessä oppilaitoksessa. Hän esittää, että koska sisällöltään ja opintorakenteeltaan vastaavaa erikoistumiskoulutusta ei järjestetty italialaisissa yliopistoissa, perus- tai jatkotutkintoon tähtäävään yliopisto-opetukseen osallistumisesta ulkomailla aiheutuvat menot eivät ole lainkaan vähennyskelpoisia.

38 Niiden huomautusten mukaan, jotka Italian hallitus on esittänyt unionin tuomioistuimelle, pääasian valittajalta ei kuitenkaan ole evätty oikeutta TUIR:ssä tarkoitettuun vähennykseen, vaan vähennyksen määrää on vain oikaistu 2 481 eurosta 676 euroon. Komissio esittää vastaavasti, että Italian verolainsäädännössä, kun sitä tulkitaan ja sovelletaan soveltamisohjeiden nro 95/2000 ja 11/1987 perusteella, ei suljeta pois opintomenojen vähennystä vaan säädetään vähennyskelpoisten menojen laskemisessa sovellettavista määrällisistä ja alueellisista rajoista.

39 Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä se, johtaako Italian verolainsäädäntö, sellaisena kuin toimivaltaiset viranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat, sen veron bruttomäärästä tehtävän vähennyksen epäämiseen, jonka tekemistä pääasian valittaja on vaatinut toisessa jäsenvaltiossa saamastaan yliopisto-opetuksesta aiheutuneiden menojen perusteella, vai vähennyskelpoisten menojen määrän alentamiseen edellä mainittujen rajojen mukaisesti.

40 Siitä tilanteesta, että vähennysoikeus evättäisiin verovelvolliselta, joka on osallistunut opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä oppilaitoksessa, on todettava, että kansallinen lainsäädäntö, jolla evätään yleisesti oikeus vähentää veron bruttomäärästä jossakin toisessa jäsenvaltiossa järjestettyyn yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuneet menot, vaikka tässä jäsenvaltiossa järjestettyyn yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuvat menot voidaan vähentää, johtaa suuremman verorasituksen asettamiseen niille verovelvollisille, jotka opiskelevat yliopistotasoisissa oppilaitoksissa ulkomailla.

41 Tämän kaltaisesta lainsäädännöstä seuraisi, että Italiassa asuvat verovelvolliset voitaisiin saada luopumaan osallistumisestaan yliopisto-opetukseen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevissa oppilaitoksissa. Lisäksi se rajoittaisi myös koulutustarjontaa, joka on peräisin muissa jäsenvaltioissa sijaitsevilta yksityisiltä oppilaitoksilta ja joka on tarkoitettu Italiassa asuville verovelvollisille (ks. vastaavasti em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 66 kohta ja asia C-318/05, komissio v. Saksa, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6957, 40 kohta).

42 Tällaisen lainsäädännön olisi katsottava rajoittavan EY 49 artiklassa taattua palvelujen tarjoamisen vapautta, koska tämä artikla on esteenä kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamiselle, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (ks. mm. em. asia Smits ja Peerbooms, tuomion 61 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tällainen rajoitus voisi olla yhteisön oikeuden perusteella oikeutettu ainoastaan, jos se perustuisi objektiivisiin ja kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja olisi oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään.

44 Tähän on todettava, ettei asiassa ole esitetty mitään oikeuttamisperustetta.

45 Siitä tilanteesta, että jossakin toisessa jäsenvaltiossa järjestettyyn yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen vähentäminen veron bruttomäärästä olisi mahdollista, vaikkakin määrällisin ja alueellisin rajoituksin, on todettava, että TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohdassa säädetään veron bruttomäärästä tehtävästä vähennyksestä, joka vastaa 19:ää prosenttia toisen asteen opetukseen ja yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuneista menoista ja jonka enimmäismäärä on määrä, joka on vahvistettu valtion oppilaitoksille maksettavien maksujen osalta.

46 Opetukseen osallistumisesta jossakin toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneet menot voidaan vähentää enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu niiden maksujen osalta, jotka on maksettava osallistumisesta verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa italialaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen, kun taas Italiassa yksityisessä oppilaitoksessa saadusta opetuksesta aiheutuvat menot voidaan vähentää enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu niiden maksujen osalta, jotka on maksettava osallistumisesta opetukseen tämän yksityisen oppilaitoksen kanssa samassa kaupungissa tai, ellei sellaista ole, samalla alueella sijaitsevassa italialaisessa julkisessa yliopistossa.

47 Komission kirjallisten huomautusten mukaan määrälliset ja alueelliset rajat perustuvat TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohtaan, sellaisena kuin toimivaltaiset veroviranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat soveltamisohjeiden nro 95/2000 ja nro 11/1987 perusteella.

48 Pääasian valittaja on istunnossa kyseenalaistanut näiden soveltamisohjeiden pätevyyden ja sovellettavuuden esittämällä, että ne eivät ole sitovia ja että soveltamisohjeessa nro 11/1987 ei ollut kyse TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohdasta vaan jostakin muusta tämän lain säännöksestä ja ettei soveltamisohjetta voitu soveltaa pääasian tosiseikkoihin.

49 Olipa näiden soveltamisohjeiden sitovuus ja sovellettavuus käsiteltävässä asiassa millainen hyvänsä – ja näiden seikkojen selvittäminen kuuluu kansalliselle eikä unionin tuomioistuimelle – kaikki unionin tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian osapuolet ovat kuitenkin myöntäneet, että TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohtaa soveltaessaan ja vähennyskelpoisten kulujen määrää laskiessaan Italian toimivaltaiset viranomaiset soveltavat edellä mainittuja määrällisiä ja alueellisia rajoja.

50 Pääasian valittajan mukaan nämä rajat ovat epäedullisempia niiden henkilöiden kannalta, jotka päättävät osallistua opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kuin niiden, jotka päätyvät opiskelemaan Italiassa.

51 Kun otetaan huomioon edellä 49 kohdassa esitetyt näkökohdat, voidaan kuitenkin todeta, että kyseessä olevaa määrällistä rajaa sovelletaan sekä opintoihin Italiassa sijaitsevissa yksityisissä oppilaitoksissa että opintoihin muissa jäsenvaltioissa sijaitsevissa oppilaitoksissa.

52 Jos toisaalta – siltä osin kuin kyse on alueellisesta rajasta ja kuten edellä 46 kohdassa on todettu – italialainen verovelvollinen osallistuu yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa, hänelle tästä aiheutuneet menot voidaan vähentää enintään siihen määrään asti, joka on vahvistettu niiden maksujen osalta, jotka on maksettava verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevalle italialaiselle julkiselle yliopistolle, joka järjestää vastaavaa opetusta, kun taas siinä tapauksessa, että tämä

sama verovelvollinen osallistuu vastaavaan opetukseen, jota tarjoaa yksityinen yliopistotasoinen oppilaitos Italiassa, enimmäismääränä ovat ne maksut, jotka on maksettava tämän yksityisen oppilaitoksen kanssa samassa kaupungissa tai, ellei sellaista ole, samalla alueella sijaitsevalle italialaiselle julkiselle yliopistolle.

53 Jos lähdetään siitä, että TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohdan soveltamisedellytyksistä annettu esitys on oikea, tästä seuraa, että toisin kuin pääasian valittaja on väittänyt, verovelvollisella, joka päättää osallistua opetukseen Italiassa yksityisessä yliopistossa, ei ole käytettävissään, vähennyskelpoisten menojen ylärajan vahvistamisen viitemäärää ajatellen, laajaa yliopistotasoisten oppilaitosten valikoimaa koko valtion alueella, kun taas niitä verovelvollisia, jotka päättävät opiskella ulkomailla, sitoisi yläraja, joka on vahvistettu niiden maksujen perusteella, jotka on maksettava osallistumisesta verovelvollisten verotuksellista kotipaikka lähinnä sijaitsevassa julkisessa oppilaitoksessa järjestettyyn vastaavaan opetukseen.

54 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo todettu, että välttääkseen valtiontalouden ylikuormittumisen jäsenvaltio voi vapaasti rajoittaa opinnoista aiheutuvien kustannusten perusteella vähennyskelpoisen määrän sellaiseen tiettyyn määrään, joka vastaa verovähennystä, jonka tämä valtio tiettyjen omien arvojensa perusteella myöntää osallistumisesta alueellaan sijaitsevien oppilaitosten opetukseen (ks. em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 80 kohta).

55 Käsiteltävässä asiassa valittaja, Italian hallitus ja komissio ovat vastauksissaan unionin tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin selittäneet, että Italian julkisille yliopistoille maksettavat maksut saattavat vaihdella yliopistojen välillä sekä alueellisten verojen että sen vuoksi, että kunkin yliopiston hallitus vahvistaa itsenäisesti opetukseen osallistumisesta perittävät maksut.

56 On kuitenkin niin, että tämä vaihtelu vaikuttaa sekä sen ylärajan vahvistamiseen, jota sovelletaan sellaisen verovelvollisen vähennyskelpoisiin menoihin, joka on osallistunut opetukseen yksityisessä oppilaitoksessa jossakin toisessa jäsenvaltiossa, että sen ylärajan vahvistamiseen, jota sovelletaan sellaisen verovelvollisen vähennyskelpoisiin menoihin, joka osallistuu yksityisen oppilaitoksen järjestämään opetukseen Italiassa.

57 Kansallisella lainsäädännöllä, joka johtaa tällaisiin vaihteluihin, jotka vaikuttavat sekä niihin verovelvollisiin, jotka osallistuvat opetukseen Italiassa, että niihin verovelvollisiin, jotka käyttävät oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen osallistuakseen tällaiseen opetukseen muissa jäsenvaltioissa, ja jotka johtuvat edellä 55 kohdassa mainituista tekijöistä, ei rajoiteta EY 49 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapautta.

58 Näin on siksi, että verovelvolliselle aiheutuneiden opintomenojen vähentämiseen ei sovelleta erilaisia verosäännöksiä sen mukaan, onko opetus, johon verovelvollinen on osallistunut, annettu muissa jäsenvaltioissa vai kyseisessä jäsenvaltiossa. Verovelvollinen ei siis ole joutunut riidanalaisen verovähennyksen osalta siksi, että hän on osallistunut jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistossa järjestettyyn opetukseen, välttämättä epäedullisempaan asemaan kuin missä hän olisi ollut siinä tapauksessa, että hän olisi osallistunut opetukseen Italiassa sijaitsevassa yksityisessä yliopistossa. Sen mukaan, minkä yksityisen yliopiston verovelvollinen olisi valinnut Italiassa, vähennyskelpoisten menojen määrä olisi nimittäin muodostunut suuremmaksi tai pienemmäksi kuin se vähennyskelpoinen määrä, joka lasketaan niiden menojen perusteella, jotka aiheutuvat opetukseen osallistumisesta verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa italialaisessa julkisessa yliopistossa, eli suuremmaksi tai pienemmäksi kuin se viitemäärä, jota sovelletaan muissa jäsenvaltioissa tarjotun opetuksen osalta.

59 Näillä viitemäärillä pyritään määrittämään, kuinka laajasti verovelvollinen saa vähentää menot, jotka ovat aiheutuneet opinnoista Italian valtion alueella tai jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä yliopistossa.

60 Kuten komissio on esittänyt, Italiassa sijaitsevien yksityisten oppilaitosten osalta vahvistettua viitemäärää ei voida käyttää silloin, kun kyse on jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta yksityisestä oppilaitoksesta.

61 Vaikka kaikkien asianomaisessa jäsenvaltiossa tai sen ulkopuolella sijaitsevien yksityisten oppilaitosten osalta päätettäisiin ottaa viitemääräksi vähennyskelpoisia menoja laskettaessa maksut, jotka on maksettava sellaisessa italialaisessa julkisessa yliopistossa järjestetystä vastaavasta opetuksesta, joka sijaitsee lähinnä verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa, pääasian valittajan kaltaisen ulkomailla yliopisto-opetukseen osallistuneen verovelvollisen vähennyskelpoisten menojen määrä pysyisi kuitenkin samana.

62 Näin ollen TUIR:n 15 §:n 1 momentin e kohdalla toteutetussa verosääntelyssä ei ole havaittavissa osatekijöitä, jotka saattaisivat saada Italiassa asuvat verovelvolliset luopumaan osallistumisestaan yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa oppilaitoksessa.

63 Komissio ei ole asettanut tätä päätelmää kyseenalaiseksi, vaikka se totesikin asiassa pidetyn istunnon päätteeksi, että paras tapa noudattaa yhteisön oikeuden vaatimuksia on ottaa viitemääräksi ne maksut, jotka maksetaan italialaiselle julkiselle yliopistolle, joka tarjoaa korkeatasoisinta siihen opetukseen rinnastettavissa olevaa opetusta, johon verovelvollinen on osallistunut jossakin toisessa jäsenvaltiossa.

64 Koska yhdenmukaistamistoimenpiteitä ei ole toteutettu, jäsenvaltioiden tehtävänä on toimivaltaansa käyttäessään vahvistaa kriteerit, joita on noudatettava yliopisto-opetuksesta aiheutuneiden vähennyskelpoisten menojen laskemisessa, kunhan nämä säännöt ovat EY:n perustamissopimuksen määräysten mukaisia eivätkä pääasian kaltaisessa tapauksessa voi saada Italiassa asuvia verovelvollisia luopumaan osallistumisestaan jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa oppilaitoksessa järjestettävään yliopisto-opetukseen.

65 Joka tapauksessa on niin, että koska Italian lainsäädännöllä, sellaisena kuin toimivaltaiset viranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat, asetetaan vähennyskelpoisille menojen yläraja edellä mainittujen määrällisten ja alueellisten rajojen mukaisesti, tätä lainsäädäntöä ei voida pitää edellä 51–62 kohdassa esitetyistä syistä EY 49 artiklan rajoituksena, minkä vuoksi komission tarkoituksenmukaisemmaksi vaihtoehdoksi ehdottamaa kriteeriä ei tarvitse arvioida.

66 Edellä esitetyn perusteella EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että

– se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevissa yliopistotasoisissa oppilaitoksissa järjestetystä yliopisto-opetuksesta aiheutuneet menot mutta jossa tämä mahdollisuus evätään yleisesti sellaisten menojen osalta, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä yliopistotasoisessa oppilaitoksessa

– se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä menot, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä yliopistotasoisessa oppilaitoksessa, enintään sellaiseen määrään asti, joka on vahvistettu verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa kotimaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen osalta.

*Unionin kansalaisuuteen perustuvien oikeuksien rajoittaminen*

67 Kuten edellä 24–35 kohdassa on todettu, siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin saattaa päätyä katsomaan, ettei EY 49 artiklaa ole sovellettava pääasian tosiseikkoihin, asiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä on tarkasteltava myös EY 18 artiklaan nähden.

68 Unionin kansalaisen aseman tarkoituksena on olla jäsenvaltioiden kansalaisten perustavanlaatuinen asema, jonka perusteella samassa tilanteessa olevat jäsenvaltioiden kansalaiset voivat saada perustamissopimuksen aineellisella soveltamisalalla osakseen saman oikeudellisen kohtelun kansalaisuudestaan riippumatta, jollei tätä koskevista nimenomaisesti määrätyistä poikkeuksista muuta johdu (ks. erityisesti asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001, Kok., s. I-6193, 31 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 86 kohta).

69 Tällaisia yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tilanteita ovat muun muassa tilanteet, jotka koskevat perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien, erityisesti EY 18 artiklassa myönnetyn vapauden liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, käyttämistä (ks. mm. em. asia Grzelczyk, tuomion 33 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 87 kohta).

70 Koska unionin kansalaista on kohdeltava kaikissa jäsenvaltioissa oikeudellisesti samalla tavalla kuin samassa tilanteessa olevia näiden jäsenvaltioiden omia kansalaisia, olisi liikkumisvapautta koskevan oikeuden vastaista, jos häntä saataisiin kohdella siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt perustamissopimuksessa annettuja liikkumisvapautta koskevia mahdollisuuksia (asia C-224/98, D'Hoop, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6191, 30 kohta ja em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 88 kohta).

71 Nämä mahdollisuudet eivät saisi täyttä vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi sillä tavalla, että hänen oleskelulleen vastaanottavassa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä hänen kotivaltionsa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan (em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Pääasian valittaja on osallistumalla opetukseen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa käyttänyt oikeuttaan liikkua vapaasti.

73 Kansallisella lainsäädännöllä, jota toimivaltaiset veroviranomaiset tulkitsevat ja soveltavat siten, että yliopisto-opetukseen osallistumisesta aiheutuvien menojen vähennysoikeus evätään yleisesti sillä perusteella, että ne ovat aiheutuneet opiskelusta jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa, vaikka tämä mahdollisuus on olemassa niiden menojen osalta, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta tässä jäsenvaltiossa järjestettyyn yliopisto-opetukseen, saatettaisiin verovelvolliset epäedullisempaan asemaan vain siitä syystä, että he ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen menemällä toiseen jäsenvaltioon osallistuakseen siellä yliopisto-opetukseen.

74 Tällaisella epäämisellä loukattaisiin EY 18 artiklan 1 kohdassa kaikille unionin kansalaisille tunnustettuja vapauksia.

75 Niiden menojen vähennysoikeuden epäämistä, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien oppilaitosten tarjoamaan yliopisto-opetukseen, ei voida perustella ainoastaan sillä, että vastaavia palveluja ei tarjota Italian julkisissa yliopistoissa.

76 Käsiteltävässä asiassa ei ole esitetty minkäänlaisia oikeuttamisperusteita väitetylle vähennyskelpoisuuden epäämiselle, johon ennakkoratkaisupyynnössä on viitattu. Vaikka jäsenvaltiot voivatkin vahvistaa omien periaatteidensa mukaisesti objektiiviset kriteerit, joiden avulla voidaan määrittää se, minkä tyyppiset opintomenot oikeuttavat verovähennykseen, tällainen yleinen vähennysoikeuden epääminen ainoastaan siitä syystä, että opetus järjestetään jossakin toisessa jäsenvaltiossa ja/tai sitä vastaavaa opetusta ei järjestetä verovelvollisen asuinvaltiossa, on EY 18 artiklan vastaista.

77 Niiden määrällisten ja alueellisten rajojen osalta, jotka on mainittu edellä 46 ja 47 kohdassa ja joita sovelletaan vähennyskelpoisia menoja laskettaessa, todettakoon, että samoista syistä kuin ne, jotka on esitetty edellä 51–62 kohdassa ja jotka koskevat palvelujen tarjoamisen vapautta, näillä rajoilla ei voida katsoa rajoitettavan unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta EY 18 artiklan vastaisesti.

78 Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen EY 18 artiklaa on tulkittava siten, että

– se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien oppilaitosten järjestämästä yliopisto-opetuksesta aiheutuneet menot mutta jossa tämä mahdollisuus evätään yleisesti sellaisten menojen osalta, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa

– se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä menot, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa, enintään sellaiseen määrään asti, joka on vahvistettu verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa

kotimaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen osalta.

**Oikeudenkäyntikulut**

79 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**1) EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että**

– **se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien yliopistotasoisten oppilaitosten järjestämästä yliopisto-opetuksesta aiheutuneet menot mutta jossa tämä mahdollisuus evätään yleisesti sellaisten menojen osalta, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä yliopistotasoisessa oppilaitoksessa**

– **se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä menot, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yksityisessä yliopistotasoisessa oppilaitoksessa, enintään sellaiseen määrään asti, joka on vahvistettu verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa kotimaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen osalta.**

**2) EY 18 artiklaa on tulkittava siten, että**

– **se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien oppilaitosten järjestämästä yliopisto-opetuksesta aiheutuneet menot mutta jossa tämä mahdollisuus evätään yleisesti sellaisten menojen osalta, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa**

– **se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta vähentää veron bruttomäärästä menot, jotka ovat aiheutuneet osallistumisesta yliopisto-opetukseen jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistotasoisessa oppilaitoksessa, enintään sellaiseen määrään asti, joka on vahvistettu verovelvollisen verotuksellista kotipaikkaa lähinnä sijaitsevassa kotimaisessa julkisessa yliopistossa järjestettyyn vastaavaan opetukseen osallistumisesta aiheutuneiden menojen osalta.**

Allekirjoitukset