DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 20 maj 2010 *

I mål C-56/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Commissione tributaria provinciale di Roma (Italien) genom beslut av den 14 januari 2009, som inkom till domstolen den 9 februari 2009, i målet

Emiliano Zanotti

mot

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

meddelar

* Rättegångsspråk: italienska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 februari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— E. Zanotti, genom C. Romano och E. Zanotti, avvocati,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,

— Europeiska kommissionen, genom A. Aresu och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 EG och 18 EG om friheten att tillhandahålla tjänster respektive om unionsmedborgarskap.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Emiliano Zanotti och Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (nedan kallad Agenzia) om avdrag från bruttoskatten för avgifter för deltagande i en universitetskurs som hållits i en annan medlemsstat.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Artikel 15.1 e i presidentdekret nr 917 av den 22 december 1986 om godkännande av konsoliderad lag om inkomstskatt (nedan kallad inkomstskattelagen) har följande lydelse:

”Från bruttoskatten ska avdrag göras med ett belopp som motsvarar 19 procent av avgifter som erlagts av den skattskyldige i följande fall, såvida avdrag för dessa avgifter inte medges vid beräkningen av de olika inkomster som utgör den sammanlagda inkomsten:

…

e) kursavgifter för gymnasie- och universitetskurser, uppgående till högst det belopp som motsvarar avgifterna hos nationella utbildningsinrättningar.”

4 Det framgår av de yttranden som ingetts till domstolen att finansministeriet har antagit flera cirkulär om hur bestämmelserna i inkomstskattelagen ska tolkas och tillämpas.

5 I punkt 1.5.1 i finansministeriets cirkulär nr 95 av den 12 maj 2000 (nedan kallat cirkulär nr 95/2000) föreskrivs att avdrag får göras för kursavgifter som erlagts till privata eller utländska utbildningsinrättningar eller universitet, uppgående till högst det belopp som motsvarar avgifterna hos italienska offentliga utbildningsinrättningar.

Vad avser avdrag för kursavgifter för universitetskurser i utlandet ska motsvarande avgifter för liknande kurser vid det italienska offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist, beaktas.

6 I finansministeriets cirkulär nr 11 av den 23 maj 1987 (nedan kallat cirkulär nr 11/1987) föreskrivs att, vad avser avdrag för de avgifter som erlagts av studenter som är inskrivna vid privata universitet i Italien, kurser vid dessa universitet på kandidat- eller masternivå ska likställas med identiska eller liknande kurser som ges vid ett offentligt universitet i samma stad eller i en stad i samma region.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Klaganden i målet vid den nationella domstolen, en advokat i Rom som är inriktad på skatterätt, deltog under läsåret 2003-2004 i en mastersutbildning i internationell skatterätt vid International Tax Center (nedan kallat ITC) i Leiden (Nederländerna).

8 Klaganden yrkade i sin självdeklaration för beskattningsåret 2003 avdrag från bruttoskatten med ett belopp motsvarande 19 procent av kursavgifterna för nämnda mastersutbildning. Avdraget avsåg avdragsgilla kursavgifter för universitetskurser enligt artikel 15.1 e i inkomstskattelagen. Dessa kursavgifter uppgick till 12 000 euro.

9 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Agenzia beslutade att inte medge avdrag för de kursavgifter som Emiliano Zanotti erlagt för de fördjupningskurser som han genomgått i Nederländerna. Agenzia fann även – utan att ge en tillräcklig motivering

– att avdragsrätt i synnerhet inte kunde komma i fråga med anledning av att det avdragsgilla beloppet inte kunde fastställas genom en jämförelse med det belopp som en motsvarande nationell utbildningsinrättning eventuellt skulle begära i avgift, i enlighet med vad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

10 Det framgår även av beslutet om hänskjutande att klaganden i målet vid den nationella domstolen den 8 augusti 2007 delgavs ett taxeringsbeslut i vilket den slutliga skatten för beskattningsåret 2003 fastställdes till 2 621,84 euro.

11 Den 14 december 2007 överklagade Emiliano Zanotti nämnda taxeringsbeslut vid Commissione tributaria provinciale di Roma. I nämnda överklagande bestred han avslaget på det aktuella avdraget och gjorde gällande att de begränsningar för avdragsrätten som föreskrivs i den italienska lagstiftningen är oförenliga med gemenskapsrätten.

12 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Roma att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör de allmänna principerna om ett effektivt och fullständigt domstolsskydd samt om likabehandling och om fri rörlighet i fördraget och i gemenskapsrätten hinder för att tillämpa artikel 15 [1] e i inkomstskattelagen och punkt 1.5.1 i cirkulär nr 95[/2000], och strider den begränsning av avdragsrätten för avgifter som avses i ovannämnda bestämmelser mot gemenskapsbestämmelserna?”

Upptagande till sakprövning

13 Den italienska regeringen har, dock utan att formellt framställa en invändning om rättegångshinder, anfört att tolkningsfrågan saknar relevans för utgången av tvisten vid den nationella domstolen. De italienska skattemyndigheterna har, i motsats till vad den hänskjutande domstolen påstått, inte helt nekat avdrag för den kursavgift som klaganden i målet vid den nationella domstolen har erlagt för kurser i utlandet, utan endast minskat det avdragsgilla beloppet med stöd av de kvantitativa och territoriella begränsningar som är tillämpliga enligt den italienska lagstiftningen. Det ankommer under dessa omständigheter i det aktuella målet enbart på den nationella domstolen att avgöra huruvida skattemyndigheterna har gjort en riktig och lämplig bedömning vad avser att identifiera den liknande kurs som ska användas för att beräkna ersättningsbeloppet, och för att identifiera den dithörande kursen.

14 Denna invändning kan inte godtas.

15 Enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av gemenskapsrätten som ställs inom ramen för den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och vilka det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av, vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (dom av den 7 juni 2007 i de förenade målen C-222/05–C-225/05, van der Weerd m.fl., REG 2007, s. I-4233, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

16 Trots att beslutet om hänskjutande är otydligt med avseende på frågan huruvida det begärda avdraget från bruttoskatten har avslagits eller om det endast gjorts en minskning av beloppet, är det i förevarande fall inte uppenbart att den begärda tolkningen

av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.

17 Det framgår nämligen av handlingarna i målet att klaganden i målet vid den nationella domstolen har invänt mot antingen avslaget på yrkandet om avdrag från bruttoskatten för kursavgifter som erlagts till en privat utbildningsinrättning belägen i en annan medlemsstat, bland annat på grund av att det saknas jämförbara fördjupningskurser i Italien, eller minskningen av det avdrag som klaganden anser sig ha rätt till med stöd av de kvantitativa och territoriella begränsningar som varierar i förhållande till huruvida den aktuella kursen ges av en privat utbildningsinrättning i Italien eller av en utbildningsinrättning i en annan medlemsstat.

18 Tolkningsfrågan har ställts för att få klarhet i huruvida en sådan nationell lagstiftning som inkomstskattelagen, såsom den tolkas och tillämpas av de behöriga nationella myndigheterna, är förenlig med de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Det är inom ramen för tvisten i den nationella domstolen inte uppenbart att frågan saknar relevans.

19 Den italienska regeringen har även hävdat att beslutet om hänskjutande är otydligt vad avser de aktuella gemenskapsbestämmelserna. Det är, enligt denna regering, inte möjligt att med stöd av handlingarna i målet vid den nationella domstolen och nämnda beslut urskilja några omständigheter som kan påvisa ett samband mellan den situation som klaganden i den nationella domstolen befinner sig i och utövandet av etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster.

20 Även denna invändning saknar stöd.

21 I likhet med vad klaganden i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande framgår det tydligt av beslutet om hänskjutande att den nationella domstolen vill få klarhet i frågan huruvida unionsmedborgarnas rätt till fri rörlighet och friheten att tillhandahålla tjänster som fastställs i artiklarna 18 EG respektive 49 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken avdrag från bruttoskatten inte medges för kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat, eller som under alla omständigheter innebär att dessa avgifter begränsas till motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det italienska offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.

22 Härav följer att tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning.

Prövning av tolkningsfrågan

23 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 18 EG och 49 EG ska tolkas så att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den tolkas och tillämpas av de behöriga nationella myndigheterna, enligt vilken avdrag från bruttoskatten inte medges för kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat, medan sådana avgifter är avdragsgilla vad avser kurser vid ett universitet i den medlemsstaten, eller enligt vilken avdrag för sådana kursavgifter medges, men endast upp till ett belopp som fastställts för motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det italienska offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.

Inledande anmärkningar om de tillämpliga bestämmelserna i unionsrätten

24 Det ska inledningsvis påpekas att det i artikel 18 EG i allmänna ordalag anges att varje unionsmedborgare har rätt att fritt resa och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. Denna rätt har uttryckts mer specifikt i bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster. Om målet vid den nationella domstolen hänför sig till artikel 49 EG, är det således inte nödvändigt att domstolen tolkar artikel 18 EG (se, bland annat, dom av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianakis, REG 2003, s. I-1291, punkt 18, och dom av den 11 september 2007 i mål C-76/05, Schwarz och Gootjes-Schwarz, REG 2007, s. I-6849, punkt 34).

25 Domstolen ska alltså uttala sig om artikel 18.1 EG endast såvitt målet vid den nationella domstolen inte omfattas av artikel 49 EG.

26 I detta avseende ska det först och främst erinras om att även om artikel 50 tredje stycket EG endast avser frihet att aktivt tillhandahålla tjänster inom ramen för vilken tillhandahållaren beger sig till mottagaren av tjänsterna, framgår det av fast rättspraxis att friheten att tillhandahålla tjänster även inbegriper frihet för mottagare av tjänster att bege sig till en annan medlemsstat, i vilken den som tillhandahåller tjänsterna befinner sig, för att där motta en tjänst (se dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone, REG 1984, s. 377, punkterna 10 och 16, svensk specialutgåva, volym 7, s. 473).

27 Målet vid den nationella domstolen avser den skattemässiga behandlingen, i den medlemsstat i vilken tjänstemottagaren är bosatt, av kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat.

28 Det ska således prövas huruvida de kurser som ges vid ett universitet – såsom ITC – utgör ”prestationer som normalt utförs mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 50 första stycket EG.

29 Enligt Europeiska kommissionens yttrande, vilket stöds av klaganden i målet vid den nationella domstolen, är ITC en privat inrättning som drivs i samarbete med det offentliga universitetet i Leiden. Den italienska regeringen har däremot gjort gällande att det inte framgår klart av handlingarna i målet huruvida ITC är en offentlig eller privat inrättning.

30 Det har redan konstaterats att det viktigaste kännetecknet för en ersättning enligt artikel 50 första stycket EG är att den utgör den ekonomiska motprestationen för tjänsten i fråga (se, bland annat, dom av den 27 september 1988 i mål 263/86, Humbel och Edel, REG 1988, s. 5365, punkt 17, dom av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms, REG 2001, s. I-5473, punkt 58, samt domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 38).

31 Domstolen har sålunda slagit fast att kurser som ges av vissa inrättningar som ingår i ett system för offentlig undervisning och som helt eller delvis finansieras med offentliga medel inte omfattas av begreppet tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG. Domstolen har framhållit att staten, genom att upprätta och upprätthålla ett sådant system för offentlig undervisning som i regel finansieras av medel ur den offentliga budgeten och inte av eleverna eller deras föräldrar, inte avser att bedriva verksamhet i vinstsyfte utan endast att uppfylla sina sociala, kulturella och utbildningspolitiska uppgifter gentemot sina medborgare (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Humbel och Edel, punkterna 17 och 18, samt dom av den 7 december 1993 i mål C-109/92, Wirth, REG 1993, s. I-6447, punkterna 15 och 16).

32 Domstolen har å andra sidan slagit fast att de kurser som ges av utbildningsinrättningar som huvudsakligen finansieras med privata medel, bland annat av elever och deras föräldrar, utgör tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG, eftersom syftet med dessa inrättningar nämligen är att erbjuda en tjänst mot ersättning (domen i det ovannämnda målet Wirth, punkt 17, samt domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 40).

33 Kurser som huvudsakligen finansieras av personer som vill genomgå en utbildning eller vidareutbildning ska följaktligen betraktas som tjänster i den mening som avses i artikel 50 EG.

34 Det ankommer på den nationella domstolen att pröva de faktiska omständigheterna, och särskilt villkoren för den fördjupningskurs som följts av klaganden i målet vid nämnda domstol.

35 Härav följer att artikel 49 EG är tillämplig på sådana omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen när en skattskyldig person i en berörd medlemsstat följer en kurs vid ett universitet i en annan medlemsstat, vilket skulle kunna anses tillhandahålla tjänster mot ersättning, det vill säga som huvudsakligen finansieras med privata medel, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Huruvida det föreligger hinder för friheten att tillhandahålla tjänster

36 Enligt den hänskjutande domstolen beslutade Agenzia att inte beakta kursavgifterna för den fördjupningskurs som klaganden genomgått i Nederländerna, utan att lämna någon riktig motivering.

37 Emiliano Zanotti har för sin del gjort gällande att vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kunde den mastersutbildning som han deltog i vid ITC inte erhållas hos någon inrättning i Italien, privat eller offentlig. Han har hävdat att även om det inte finns några till innehåll och uppbyggnad motsvarande fortbildningskurser vid italienska universitet, är kursavgifter för universitetskurser och forskarkurser i utlandet inte alls avdragsgilla enligt den tillämpliga italienska lagstiftningen.

38 Enligt den italienska regeringens yttrande till domstolen har klaganden i målet vid den nationella domstolen däremot inte fått avslag på sitt yrkande om avdrag enligt inkomstskattelagen, utan beloppet för avdraget har helt enkelt minskats från 2 481 euro till 676 euro. Kommissionen har även gjort gällande att den italienska skattelagstiftningen, såsom den tolkas och tillämpas mot bakgrund av cirkulären nr 95/2000 och 11/1987, inte innebär att kursavgifter inte är avdragsgilla, utan att det däri föreskrivs kvantitativa och territoriella begränsningar för beräkningen av de avdragsgilla beloppen.

39 Den ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den italienska skattelagstiftningen, såsom den tolkas och tillämpas av de behöriga myndigheterna, innebär att det yrkande om avdrag från bruttoskatten för kursavgifter vid universitet i en annan medlemsstat som gjorts av klaganden i målet vid den nationella domstolen ska avslås eller att det avdragsgilla beloppet ska minskas enligt ovannämnda begränsningar.

40 För det fall en skattskyldig som deltagit i en kurs vid en privat inrättning i en annan medlemsstat inte medges avdrag, ska det erinras om att en nationell lagstiftning, enligt vilken avdrag från bruttoskatten generellt inte medges för kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat, medan avdrag medges för sådana avgifter vad avser kurser vid ett universitet i den medlemsstaten, medför att en skattskyldig som deltagit i en universitetskurs i utlandet beskattas högre.

41 En sådan lagstiftning medför att i Italien bosatta skattskyldiga personer avhålls från att delta i universitetskurser vid utbildningsinrättningar i en annan medlemsstat. Dessutom utgör en sådan bestämmelse hinder för utbildningserbjudanden från privata undervisningsinrättningar i andra medlemsstater, som riktas till skattskyldiga personer bosatta i Italien (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 66, samt dom av den 11 september 2007 i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkt 40).

42 En sådan lagstiftning utgör hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster som garanteras i artikel 49 EG. Denna artikel utgör nämligen hinder för tillämpning av all nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Smits och Peerbooms, punkt 61, samt Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

43 Ett sådant hinder kan med avseende på gemenskapsrätten vara motiverat endast om det grundar sig på objektiva hänsyn som är oberoende av de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna.

44 Någon motivering har inte framförts i förevarande mål.

45 För det fall avdrag från bruttoskatten skulle medges för kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat, samtidigt som avdraget är föremål för kvantitativa och territoriella begränsningar, framgår det av artikel 15.1 e i inkomstskattelagen att ett avdrag ska göras med ett belopp som motsvarar 19 procent av de avgifter som erlagts av den skattskyldige för gymnasie- och universitetsutbildning, uppgående till högst det belopp som motsvarar avgifterna hos nationella utbildningsinrättningar.

46 Medan avdrag medges för kursavgifter vid ett universitet i en annan medlemsstat upp till ett belopp som fastställts för avgifter för att delta i liknande kurser vid det italienska offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist, är kursavgifterna vid en italiensk privat inrättning avdragsgilla upp till det maximala avdrag som medges för kursavgifter vid nationella offentliga universitet i samma stad eller, åtminstone, samma region som den privata utbildningsinrättningen.

47 Enligt kommissionens skriftliga yttrande framgår dessa kvantitativa och territoriella begränsningar av artikel 15.1 e i inkomstskattelagen, såsom den tolkas och tillämpas av de behöriga myndigheterna mot bakgrund av cirkulären nr 95/2000 och 11/1987.

48 Klaganden i målet vid den nationella domstolen har under förhandlingen ifrågasatt värdet och tillämpligheten av ovannämnda cirkulär. Klaganden har gjort gällande att dessa inte är tvingande och att cirkulär nr 11/1987 under alla omständigheter avser en annan bestämmelse i inkomstskattelagen än artikel 15.1 e och att det inte är tillämpligt på omständigheterna i målet vid nämnda domstol.

49 Vare sig dessa cirkulär är tvingande och tillämpliga i målet vid den nationella domstolen eller ej – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen och inte EU-domstolen att kontrollera – har emellertid samtliga parter vid domstolen medgett att de behöriga italienska myndigheterna vid tillämpningen av artikel 15.1 e i inkomstskattelagen och vid beräkningen av de avdragsgilla avgifterna använder sig av de ovannämnda kvantitativa och territoriella begränsningarna.

50 Enligt klaganden i målet vid den nationella domstolen drabbas personer som väljer att följa en kurs i en annan medlemsstat hårdare av dessa begränsningar än de som väljer att följa en kurs i Italien.

51 Mot bakgrund av de överväganden som gjorts i punkt 49 förefaller det emellertid som om den aktuella kvantitativa begränsningen är tillämplig på privata utbildningsinrättningar i Italien såväl som i andra medlemsstater.

52 Vad avser den territoriella begränsningen, framgår det vidare av punkt 46 i förevarande dom att om en italiensk skattskyldig deltar i en universitetskurs i en annan medlemsstat kan avdrag för kursavgifterna göras med ett belopp uppgående till högst det belopp som motsvarar kursavgifterna vid det offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges hemvist i Italien och som erbjuder motsvarande kurser. Om samme skattskyldige deltar i en motsvarande kurs vid en privat utbildningsinrättning

i Italien fastställs däremot denna gräns i förhållande till kursavgifterna vid nationella offentliga universitet i samma stad eller, åtminstone, i samma region som den privata utbildningsinrättningen.

53 Om det antas att denna framställning av villkoren för tillämpning av artikel 15.1 e i inkomstskattelagen är riktig, följer härav, i motsats till vad klaganden i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande, att den skattskyldige som väljer att delta i en kurs vid en privat utbildningsinrättning i Italien inte kan använda sig av den stora mängd offentliga universitet som finns i hela Italien som utgångspunkt för att fastställa det högsta belopp för vilket avdrag för kursavgifter kan medges. Den skattskyldige som väljer en kurs i utlandet är däremot bunden av det tak som utgörs av kursavgifterna för liknande kurser som ges av den offentliga utbildningsinrättning som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.

54 Domstolen har redan slagit fast att en medlemsstat, i syfte att undvika en överdriven ekonomisk börda, kan begränsa avdraget för kursavgifter till ett visst belopp som motsvarar det skattemässiga avdrag som staten med hänsyn till vissa nationella värden har godkänt för deltagande i kurser vid utbildningsinrättningar i landet (se domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 80).

55 I förevarande mål har klaganden, den italienska regeringen samt kommissionen, som svar på domstolens frågor, förklarat att kursavgifterna vid italienska offentliga universitet kan variera från ett universitet till ett annat i förhållande till tillämpliga regionala skatter och den omständigheten att styrelsen vid varje universitet självständigt bestämmer kursavgifternas storlek.

56 Denna variation påverkar dock inte bara fastställandet av det högsta belopp för vilket avdrag för kursavgifter kan medges för en skattskyldig som deltagit i en kurs vid en privat utbildningsinrättning i en annan medlemsstat, utan även fastställandet av det högsta belopp för vilket avdrag för kursavgifter kan medges för en skattskyldig som deltagit i en kurs vid en privat utbildningsinrättning i Italien.

57 En nationell lagstiftning som ger upphov till sådana variationer, vilka påverkar såväl skattskyldiga som deltar i kurser i Italien som dem som utövar sin rätt till fri rörlighet för att delta i sådana kurser i andra medlemsstater och vilka framgår av de omständigheter som anges i punkt 55 i förevarande dom, utgör inte hinder för den frihet att tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 49 EG.

58 Den skattskyldiges avdrag för kursavgifter sker nämligen inte enligt en annan skatteordning beroende på om kursen hållits i en annan medlemsstat eller i den berörda medlemsstaten. I förevarande fall befinner sig klaganden genom att delta i en kurs som hållits vid ett universitet i en annan medlemsstat inte med nödvändighet, med avseende på det omtvistade skatteavdraget, i en sämre situation än om han hade deltagit i en kurs vid ett privat universitet i Italien. Beroende på vilket privat universitet i Italien han hade valt skulle nämligen det avdragsgilla beloppet ha kunnat vara högre eller lägre jämfört med det som beräknas med utgångspunkt från kursavgifterna vid det offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist, det vill säga den utgångspunkt som tillämpas för jämförelsen med kurser i andra medlemsstater.

59 Dessa utgångspunkter används för att bestämma beloppet på de kursavgifter vid en privat utbildningsinrättning i Italien eller i en annan medlemsstat, som den skattskyldige får dra av.

60 I likhet med vad kommissionen har gjort gällande kan den utgångspunkt som fastställts för privata utbildningsinrättningar i Italien inte användas med avseende på en privat utbildningsinrättning i en annan medlemsstat.

61 Även om det för alla privata utbildningsinrättningar, inom eller utom den berörda medlemsstaten, vid beräkningen av de avgifter för vilka avdrag ska medges beslutades om en och samma utgångspunkt, nämligen avgifterna för liknande kurser vid det offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist, skulle likväl det belopp med vilket avdrag för kursavgifter kunde göras vara oförändrat för en skattskyldig som i likhet med klaganden i målet vid den nationella domstolen deltagit i en kurs vid en utländsk utbildningsinrättning.

62 Det är mot denna bakgrund inte möjligt att i det skattesystem som inrättats genom artikel 15.1 e i inkomstskattelagen urskilja någon omständighet som kan avhålla i Italien bosatta skattskyldiga personer från att delta i universitetskurser vid utbildningsinrättningar i en annan medlemsstat.

63 Denna slutsats påverkas inte av vad kommissionen anförde i slutet av förhandlingen, nämligen att det bästa sättet att uppfylla gemenskapsrättens krav var att som utgångspunkt använda kursavgifterna vid det offentliga italienska universitet som erbjuder den högsta nivån på kurser som är jämförbara med den som den skattskyldige, i en annan medlemsstat, deltagit i.

64 När harmoniseringsåtgärder saknas ankommer det nämligen på medlemsstaterna att, när de utövar sina befogenheter, fastställa kriterier för beräkningen av de avdrag för kursavgifter som ska kunna göras, på villkor att de regler som fastställs är förenliga med bestämmelserna i EG-fördraget, och särskilt i en sådan situation som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, att de inte innebär att i Italien bosatta skattskyldiga personer avhålls från att delta i universitetskurser vid utbildningsinrättningar i en annan medlemsstat.

65 I den mån som det i den italienska lagstiftningen, som den tolkas och tillämpas av de behöriga myndigheterna, uppställs ett tak för de avgifter för vilka avdrag kan göras i enlighet med de kvantitativa och territoriella begränsningar som angetts ovan, strider denna lagstiftning, av skäl som angetts ovan i punkterna 51–62, inte mot artikel 49 EG, varför det alternativa kriterium som av kommissionen framförts som mer lämpligt inte behöver användas.

66 Mot denna bakgrund ska artikel 49 EG tolkas på så sätt att den

— utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till universitet i denna medlemsstat, men där denna möjlighet generellt är utesluten vad gäller universitetskursavgifter till ett privat universitet i en annan medlemsstat,

— inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till ett privat universitet i en annan medlemsstat, men endast upp till ett belopp som fastställts för motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det nationella offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.

Huruvida det föreligger hinder för unionsmedborgarskap

67 Såsom det framgår av punkterna 24–35 i förevarande dom, ska i den mån den hänskjutande domstolen skulle komma fram till att artikel 49 EG inte är tillämplig på omständigheterna i målet vid nämnda domstol, en sådan lagstiftning som den aktuella även prövas mot bakgrund av artikel 18 EG.

68 Ställningen som unionsmedborgare är avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare, så att medborgare som befinner sig i samma situation behandlas lika i rättsligt hänseende vid tillämpningen av fördragets materiella bestämmelser, oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet (se, bland annat, dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 31, samt domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 86).

69 Till de situationer som omfattas av tillämpningsområdet för gemenskapsrätten hör de som avser utövandet av de grundläggande friheter som följer av fördraget, särskilt de som rör rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier i enlighet med artikel 18 EG (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Grzelczyk, punkt 33, samt Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 87).

70 Eftersom en unionsmedborgare har rätt att i samtliga medlemsstater få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i dessa medlemsstater som befinner sig i motsvarande situation, är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den medlemsstat där denne är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt fördraget (dom av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop, REG 2002, s. I-6191, punkt 30, samt domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 88).

71 Dessa rättigheter kan inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utöva dem på grund av att det uppställs hinder för dennes vistelse i den mottagande medlemsstaten till följd av en lagstiftning i dennes ursprungsstat som medför nackdelar för medborgaren endast av den anledningen att denne har utövat dessa rättigheter (domen i det ovannämnda målet Schwarz och Gootjes-Schwarz, punkt 89 och där angiven rättspraxis).

72 Klaganden i målet vid den nationella domstolen har utövat sin rätt till fri rörlighet genom att delta i en kurs vid ett universitet i en annan medlemsstat.

73 För det fall en nationell lagstiftning som tolkas och tillämpas av de behöriga skattemyndigheterna på ett sådant sätt att den medför ett generellt undantag från det föreskrivna skatteavdraget för universitetskursavgifter, på den grunden att dessa avgifter erlagts till ett universitet i en annan medlemsstat, medan ett sådant avdrag kan göras för avgifter för kurser vid universitet i denna medlemsstat, medför denna lagstiftning att den skattskyldige kommer i en sämre situation enbart på grund av att denne utövat sin rätt till fri rörlighet och begett sig till en annan medlemsstat för att där delta i en universitetskurs.

74 Ett sådant undantag innebär ett hinder för de friheter som samtliga unionsmedborgare tillerkänns enligt artikel 18.1 EG.

75 Undantaget från rätten att göra avdrag för kursavgifter för universitetskurser vid utbildningsinrättningar i andra medlemsstater kan inte motiveras enbart av att motsvarande kurser inte ges vid de italienska offentliga universiteten.

76 Någon motivering har inte anförts i förevarande mål, vad avser det påstådda undantaget från rätten till avdrag som anges i beslutet om hänskjutande. Medlemsstaterna kan fastställa objektiva kriterier på grundval av varje medlemsstats egna principer och avgöra vilka typer av kursavgifter som ska ge rätt till skatteavdrag. Ett allmänt undantag från rätten till avdrag enbart på grund av att kursen ges i en annan medlemsstat och/eller att en motsvarande kurs inte ges i den medlemsstat där den skattskyldige har sitt hemvist strider emellertid mot artikel 18 EG.

77 Vad avser regeln att de kvantitativa och territoriella begränsningar som anges i punkterna 46 och 47 i förevarande dom ska tillämpas vid beräkningen av det belopp med vilket avdrag för kursavgifter medges, ska det erinras om att, av samma skäl som redan angetts i punkterna 51–62 i förevarande dom med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster, dessa begränsningar inte utgör ett hinder för unionsmedborgarnas fria rörlighet som strider mot artikel 18 EG.

78 Mot denna bakgrund ska artikel 18 EG tolkas på så sätt att den

— utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till utbildningsinrättningar i denna medlemsstat, men där denna möjlighet generellt är utesluten vad gäller universitetskursavgifter till ett privat universitet i en annan medlemsstat,

— inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till ett universitet i en annan medlemsstat upp till ett belopp som fastställts

för motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det nationella offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.

Rättegångskostnader

79 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Artikel 49 EG ska tolkas på så sätt att den

— utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till universitet i denna medlemsstat, men där denna möjlighet generellt är utesluten vad gäller universitetskursavgifter till ett privat universitet i en annan medlemsstat,

— **inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till ett privat universitet i en annan medlemsstat, men endast upp till ett belopp som fastställts för motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det nationella offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.**

2) Artikel 18 EG ska tolkas på så sätt att den

— **utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten för de universitetskursavgifter som erlagts till utbildningsinrättningar i denna medlemsstat, men där denna möjlighet generellt är utesluten vad gäller universitetskursavgifter till ett privat universitet i en annan medlemsstat,**

— **inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att de skattskyldiga kan göra avdrag från bruttoskatten med de universitetskursavgifter som erlagts till ett universitet i en annan medlemsstat upp till ett belopp som fastställts för motsvarande avgifter för att delta i liknande kurser vid det nationella offentliga universitet som ligger närmast den skattskyldiges skatterättsliga hemvist.**

Underskrifter