ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

20. května 2010 *

Ve věci C-56/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Commissione tributaria provinciale di Roma (Itálie) ze dne 14. ledna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 9. února 2009, v řízení zahájeném na návrh

Emiliana Zanottiho

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

* Jednací jazyk: italština.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. února 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za E. Zanottiho C. Romanem a E. Zanottim, avvocati,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Del Gaizem, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi A. Aresem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 ES a 18 ES, které upravují volný pohyb služeb a občanství Unie.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi E. Zanottim a Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (dále jen „Agenzia“) ve věci odpočtu poplatků uhrazených za univerzitní kurz organizovaný v jiném členském státě od hrubé daně.

Vnitrostátní právní rámec

3 Ustanovení § 15 odst. 1 písm. e) nařízení prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986 o schválení konsolidovaného znění předpisů o dani z příjmů (dále jen „KZDP“) stanoví:

„Od hrubé daně se odečítá částka ve výši 19 % z následujících nákladů daňového poplatníka, pokud je nelze odečíst při určování jednotlivých příjmů, jejichž součet tvoří celkový příjem:

[…]

e) poplatky za absolvování středoškolských a univerzitních vzdělávacích kurzů ve výši nepřesahující maximální výši stanovenou pro daně a poplatky tuzemských zařízení.“

4 Z vyjádření předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že ministerstvo financí přijalo oběžníky uvádějící způsob, jakým mají být ustanovení KZDP vykládána a prováděna.

5 Bod 1.5.1 oběžníku ministerstva financí č. 95 ze dne 12. května 2000 (dále jen „oběžník č. 95/2000“) stanoví, že poplatky hrazené za kurzy v soukromých nebo zahraničních zařízeních nebo univerzitách lze odečíst ve výši nepřesahující částku stanovenou pro daně a poplatky odváděné za podobné služby poskytované italskými veřejnoprávními zařízeními. Pro účely odpočtu poplatků za univerzitní kurzy v zahraničí je třeba vycházet z odpovídajících poplatků stanovených pro absolvování podobných kurzů

pořádaných italskou veřejnou univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

6 Oběžník ministerstva financí č. 11 ze dne 23. května 1987 (dále jen „oběžník č. 11/1987“) stanoví pro účely odpočtu poplatků hrazených studenty zapsanými na soukromých univerzitách v Itálii, že kurzy „laurea“ pořádané uvedenými univerzitami odpovídají shodným nebo podobným kurzům, které jsou organizovány na italské veřejnoprávní univerzitě, která se nachází ve stejném městě jako soukromá univerzita nebo v jiném městě stejného regionu.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 V akademickém roce 2003/2004 žalobce v původním řízení, který je daňovým poradcem s bydlištěm v Římě, navštěvoval u International Tax Center (dále jen „ITC“) v Leydenu (Nizozemsko) kurz mezinárodního daňového práva zakončený titulem master.

8 Ve svém daňovém přiznání za finanční rok 2003 žalobce v souladu s § 15 odst. 1 písm. e) KZDP odečetl od hrubé daně částku ve výši 19 % z poplatků zaplacených za uvedený master, a to z titulu odpočitatelných nákladů na poplatky za univerzitní vzdělávání. Tyto poplatky činily 12 000 eur.

9 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Agenzia odmítla pro účely odpočtu zohlednit školné za odborný kurz navštěvovaný E. Zanottim v Nizozemsku, a dokonce zcela vyloučila možnost odpočtu, aniž by poskytla jakékoli relevantní odůvodnění,

především pak toho, proč nemohla být odpočitatelná částka stanovena s odkazem na částku, kterou by případně požadovalo podobné tuzemské vzdělávací zařízení, jak to stanoví vnitrostátní právní předpisy.

10 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že dne 8. srpna 2007 byl žalobci v původním řízení zaslán daňový výměr na částku 2 621,84 eur, kterým byla dodatečně vyměřena daň v rámci daňového přiznání za rok 2003.

11 Dne 14. prosince 2007 E. Zanotti tento výměr napadl u Commissione tributaria provinciale di Roma, přičemž zpochybňoval neuznání dotčeného odpočtu a dovolával se neslučitelnosti omezení odpočtu upravených italským právním předpisem s právem Společenství.

12 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Roma rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání obecné zásady Smlouvy a práva Společenství týkající se účinné a úplné soudní ochrany, jakož i jednotného zacházení a volného pohybu, uplatňování § 15 [odst. 1] písm. e) [KZDP] a bodu 1.5.1 oběžníku č. 95 [/2000] a je z toho vyplývající omezení uznávání nákladů podle uvedených ustanovení v rozporu s právními předpisy Společenství?“

K přípustnosti žaloby

13 Aniž by formálně vznesla námitku nepřípustnosti, má italská vláda za to, že předběžná otázka není relevantní pro vyřešení sporu předloženého vnitrostátnímu soudu. Na rozdíl od tvrzení předkládajícího soudu uvádí, že italský daňový orgán nevyloučil v plném rozsahu odpočet poplatků, které žalobce v původním řízení uhradil za vzdělávací kurzy v zahraničí, ale pouze snížil odpočitatelnou částku a použil při tom kvantitativní a územní omezení, použitelná na základě italských právních předpisů. Za těchto okolností je podle názoru italské vlády v rámci sporu v původním řízení pouze na vnitrostátním soudu, aby určil, zda posouzení daňového orgánu ohledně stanovení podobného kurzu, ve vztahu k němuž se vypočte výše částky, jež má být uhrazena, a stanovení příslušného kurzu bylo správné a přiměřené.

14 Této námitce nemůže být vyhověno.

15 Podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu práva Společenství položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 22, a citovaná judikatura).

16 Navzdory nejasnosti v předkládacím rozhodnutí ohledně otázky, zda byl požadovaný odpočet od hrubé daně odmítnut nebo pouze snížen, není v daném případě zjevné,

že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení.

17 Ze spisu totiž vyplývá, že žalobce v původním řízení zpochybňuje buď odmítnutí odpočtu poplatků za vzdělání zaplacených soukromému zařízení, které se nachází v jiném členském státě, od hrubé daně, zejména z důvodu neexistujícího srovnatelného odborného kurzu v Itálii, nebo omezení daňového odpočtu, na který má podle svého názoru nárok, na základě zavedení kvantitativních a územních omezení, jež se odvíjejí od toho, zda byl dotčený vzdělávací kurz nabízen soukromým zařízením, které se nachází v Itálii, nebo zařízením se sídlem v jiném členském státě.

18 Předběžná otázka byla položena za účelem určení, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je KZDP, jak ji vykládají a uplatňují příslušné vnitrostátní orgány, je v souladu s ustanoveními práva Společenství. V rámci sporu v původním řízení tato otázka zjevně nepostrádá relevanci.

19 Italská vláda rovněž tvrdí, že předkládací rozhodnutí je nejasné ohledně dotčených ustanovení práva Společenství. Z dokumentů vnitrostátního spisu nelze podle jejího názoru vyvodit sebemenší skutečnost, která by jí umožnila identifikovat vztah mezi situací žalobce v původním řízení a výkonem svobody usazování a volného pohybu služeb.

20 Tuto námitku je třeba rovněž zamítnout.

21 Jak uvedl žalobce v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí jasně vyplývá, že se vnitrostátní soud snaží zjistit, zda právo občanů Unie na volný pohyb a svoboda poskytování služeb, které jsou upraveny v článcích 18 ES a 49 ES, brání vnitrostátním právním předpisům, které neumožňují, aby byly od hrubé daně odečteny poplatky uhrazené za univerzitní kurzy v jiném členském státě nebo každopádně tyto poplatky omezují do výše odpovídajících poplatků stanovených u podobných kurzů pořádaných veřejnou univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

22 Z toho plyne, že předběžná otázka je přípustná.

K předběžné otázce

23 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda články 18 ES a 49 ES musí být vykládány tak, že brání vnitrostátním právním předpisům, jak je vykládají a uplatňují příslušné vnitrostátní orgány, které vylučují, aby byly od hrubé daně odečteny poplatky za univerzitní vzdělávací kurz v jiném členském státě, zatímco uvedené poplatky jsou odpočitatelné u univerzitních vzdělávacích kurzů poskytovaných zařízeními se sídlem v tomto členském státě, nebo které umožňují odpočet poplatků uhrazených za takové kurzy, avšak v mezích maximální výše stanovené pro odpovídající poplatky upravené za absolvování podobných kurzů pořádaných tuzemskou veřejnou univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

Úvodní poznámky k použitelným ustanovením práva Unie

24 Úvodem je třeba připomenout, že článek 18 ES, který obecně stanoví právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází své zvláštní vyjádření v ustanoveních zajišťujících volný pohyb služeb. Pokud tedy věc v původním řízení spadá do působnosti článku 49 ES, nebude nutné, aby Soudní dvůr rozhodoval o výkladu článku 18 ES (viz zejména rozsudky ze dne 6. února 2003, Stylianakis, C-92/01, Recueil, s. I-1291, bod 18, jakož i ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz, C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849, bod 34).

25 Je tedy namístě vyjádřit se k čl. 18 odst. 1 ES pouze tehdy, pokud věc v původním řízení nespadá do oblasti působnosti článku 49 ES.

26 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že ačkoliv je v čl. 50 třetím pododstavci ES zmíněn pouze aktivní aspekt svobody poskytování služeb, v jehož rámci se poskytovatel odebere k příjemci služby, z ustálené judikatury vyplývá, že volný pohyb služeb zahrnuje svobodu příjemců služeb odebrat se za účelem jejich využití do jiného členského státu, ve kterém se nachází poskytovatel (viz rozsudek ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Recueil, s. 377, body 10 a 16).

27 Věc v původním řízení se týká daňového zacházení, v členském státě bydliště příjemce služeb, poplatků za vzdělání, které byly zaplaceny univerzitnímu zařízení, jež se nachází v jiném členském státě.

28 Je tedy třeba posoudit, zda kurzy pořádané univerzitním zařízením, jako je ITC, představují v souladu s čl. 50 prvním pododstavcem ES „výkony poskytované zpravidla za úplatu“.

29 Podle vyjádření Evropské komise, podporované žalobcem v původním řízení, je ITC soukromým zařízením, které vykonává činnost ve spolupráci s veřejnou univerzitou v Leydenu. Italská vláda naopak tvrdí, že soukromý či veřejnoprávní charakter uvedeného zařízení ze spisu nevyplývá.

30 Bylo již judikováno, že ve smyslu čl. 50 prvního pododstavce ES spočívá základní charakteristický znak úplaty ve skutečnosti, že úplata představuje hospodářské protiplnění za dotčený výkon (viz zejména rozsudky ze dne 27. září 1988, Humbel a Edel, 263/86, Recueil, s. 5365, bod 17; ze dne 12. července 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Recueil, s. I-5473, bod 58, jakož i výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 38).

31 Soudní dvůr tak z pojmu „služeb“ ve smyslu článku 50 ES vyloučil kurzy poskytované určitými zařízeními, která jsou součástí veřejného vzdělávacího systému a která jsou zcela nebo z podstatné části financována z veřejných prostředků. Soudní dvůr upřesnil, že se stát tím, že zavede a udržuje takový veřejný vzdělávací systém financovaný zpravidla z veřejného rozpočtu, a nikoliv žáky nebo jejich rodiči, nehodlá věnovat výkonu činnosti za úplatu, ale plní vůči svému obyvatelstvu své poslání v oblasti sociální, kulturní a vzdělávací (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Humbel a Edel, body 17 a 18, jakož i ze dne 7. prosince 1993, Wirth, C-109/92, Recueil, s. I-6447, body 15 a 16).

32 Soudní dvůr naopak rozhodl, že kurzy pořádané vzdělávacími zařízeními financovanými z podstatné části ze soukromých prostředků, zejména žáky a jejich rodiči, představují „služby“ ve smyslu článku 50 ES, jelikož tato zařízení sledují cíl, který spočívá v nabízení služeb za úplatu (výše uvedené rozsudky Wirth, bod 17, jakož i Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 40).

33 Kurzy financované z podstatné části osobami, které chtějí získat odborné vzdělání nebo specializaci, musí být tedy považovány za služby ve smyslu článku 50 ES.

34 Je na vnitrostátním soudu, aby posoudil skutkové okolnosti a především podmínky odborného kurzu, jehož se žalobce v původním řízení účastní.

35 Z toho vyplývá, že článek 49 ES je použitelný na takové skutkové okolnosti, jaké jsou dotčené v původním řízení, pokud daňový poplatník určitého členského státu navštěvuje univerzitní zařízení v jiném členském státě, které může být považováno za poskytovatele služeb za úplatu, tedy které je z podstatné části financováno ze soukromých prostředků, což musí ověřit vnitrostátní soud.

K existenci překážek volného pohybu služeb

36 Podle předkládacího rozhodnutí Agenzia odmítla zohlednit poplatky uhrazené za odborný kurz, který E. Zanotti navštěvoval v Nizozemsku, aniž by to přiměřeně odůvodnila.

37 Emiliano Zanotti uvedl, že v rozhodné době nemohl u žádného veřejnoprávní ani soukromého zařízení v Itálii získat titul master, který obdržel v ITC. Tento žalobce tvrdí, že pokud italské univerzity neorganizují obsahově a strukturou vzdělání podobné odborné kurzy v odpovídající oblasti, nejsou na základě použitelné právní úpravy poplatky uhrazené za univerzitní či postgraduální kurzy v zahraničí vůbec odpočitatelné.

38 Naopak podle vyjádření předloženého Soudnímu dvoru italskou vládou nebyl žalobci v původním řízení odmítnut odpočet upravený v KZDP, nýbrž byla pouze opravena výše odpočtu ze 2 481 eur na 676 eur. Stejně tak Komise tvrdí, že italské daňové právní předpisy, tak jak jsou vykládány a uplatňovány na základě oběžníků č. 95/2000 a 11/1987, nevylučují odpočet poplatků za vzdělání, avšak stanoví kvantitativní a územní omezení pro výpočet částky odpočitatelných nákladů.

39 Je na vnitrostátním soudu, aby zjistil, zda italské daňové právní předpisy, tak jak jsou vykládány a uplatňovány příslušnými orgány, vedou k odmítnutí odpočtu požadovaného žalobcem v původním řízení, který se týká poplatků za univerzitní vzdělání, jež byly uhrazeny v jiném členském státě, od hrubé daně, anebo zda vedou ke snížení odpočitatelných poplatků v souladu s výše uvedenými omezeními.

40 V případě, že by byl daňovému poplatníkovi, který navštěvoval soukromé zařízení v jiném členském státě, odmítnut odpočet, je třeba uvést, že vnitrostátní právní předpisy, které všeobecně vylučují možnost, aby byly od hrubé daně odpočítány poplatky uhrazené za univerzitní vzdělávací kurz nabízený v jiném členském státě, zatímco tato možnost existuje u poplatků za absolvování univerzitního vzdělávacího kurzu v tomto členském státě, by pro daňového poplatníka, který navštěvuje univerzitní zařízení v zahraničí, znamenaly vyšší daňovou zátěž.

41 Taková právní úprava by měla za následek to, že by daňoví poplatníci s bydlištěm v Itálii byli odrazeni od toho, aby navštěvovali univerzitní vzdělávací kurzy v zařízeních se sídlem v jiném členském státě. Krom toho by rovněž vedla k tomu, že by omezovala soukromé vzdělávací zařízení, která se nachází v jiných členských státech, v nabízení vzdělávání daňovým poplatníkům s bydlištěm v Itálii (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 66, jakož i ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, bod 40).

42 Taková právní úprava by představovala překážku volného pohybu služeb zaručeného článkem 49 ES. Tento článek totiž brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména výše uvedené rozsudky Smits a Peerbooms, bod 61, jakož i Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 67 a citovaná judikatura).

43 Taková překážka by podle práva Společenství mohla být odůvodněna pouze tehdy, kdyby se zakládala na objektivních hlediscích nezávislých na státní příslušnosti dotyčných osob a byla přiměřená legitimnímu cíli sledovanému vnitrostátním právem.

44 V této souvislosti je nutno konstatovat, že v projednávaném případě nebylo předloženo žádné odůvodnění.

45 Pokud by měla být připuštěna možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy nabízené v jiném členském státě za současného uplatnění kvantitativních a územních omezení, je třeba připomenout, že z § 15 odst. 1 písm. e) KZDP vyplývá, že je stanoven odpočet částky ve výši 19 % z poplatků uhrazených za středoškolské a univerzitní vzdělávací kurzy ve výši nepřesahující maximální výši stanovenou pro daně a poplatky tuzemských zařízení.

46 Zatímco jsou poplatky uhrazené za vzdělávací kurzy v jiném členském státě odpočitatelné v mezích maximální výše stanovené pro daně a poplatky placené za podobné kurzy pořádané italskou veřejnou univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem, jsou poplatky zaplacené soukromému zařízení v Itálii odpočitatelné v mezích maximální výše stanovené pro daně a poplatky hrazené za kurzy italské veřejnoprávní univerzity ve stejném městě nebo ve stejném regionu jako uvedené soukromé zařízení.

47 Podle písemného vyjádření Komise vyplývají tato kvantitativní a územní omezení z § 15 odst. 1 písm. e) KZDP, jak je vykládán a uplatňován příslušnými daňovými orgány v souladu s oběžníky č. 95/2000 a 11/1987.

48 Při jednání zpochybnil žalobce v původním řízení význam a použitelnost uvedených oběžníků a tvrdil, že nejsou závazné a že se každopádně oběžník č. 11/1987 týká jiného ustanovení KZDP než § 15 odst. 1 písm. e) a že nebyl v rozhodné době z hlediska skutkového stavu použitelný.

49 Ať je nicméně závazná hodnota uvedených oběžníků a jejich použitelnost ve věci v původním řízení jakákoli – což je na posouzení předkládajícího soudu, a nikoli Soudního dvora – všechny strany před Soudním dvorem uznaly, že pro účely použití § 15 odst. 1 písm. e) KZDP a výpočtu částky odpočitatelných poplatků uplatňují příslušné italské orgány výše uvedená kvantitativní a územní omezení.

50 Podle žalobce v původním řízení zatěžují tato omezení více ty osoby, které si zvolily kurz v jiném členském státě, než ty, které si vybraly kurz v Itálii.

51 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodě 49 je však zjevné, že se jednak dotčené kvantitativní omezení použije jak na soukromá zařízení v Itálii, tak i na zařízení se sídlem v jiných členských státech.

52 Pokud jde dále o územní omezení, jak vyplývá z bodu 46 tohoto rozsudku, platí, že pokud italský daňový poplatník navštěvuje univerzitní vzdělávací kurz v jiném členském státě, jsou jeho poplatky odpočitatelné v mezích maximální výše stanovené u daní a poplatků hrazených na italské veřejnoprávní univerzitě, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem v Itálii, a která nabízí podobné kurzy, zatímco v případě, že tentýž daňový poplatník navštěvuje podobný kurz

nabízený soukromým univerzitním zařízením v Itálii, je mez stanovena podle daní a poplatků hrazených italské veřejnoprávní univerzitě ve stejném městě nebo v regionu, kde se nachází uvedené soukromé zařízení.

53 Za předpokladu, že jsou tyto podmínky použití § 15 odst. 1 písm. e) KZDP správné, vyplývá z toho, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobce v původním řízení, daňový poplatník, který se rozhodne navštěvovat soukromé vzdělávací zařízení v Itálii, nemá k dispozici, jako referenční hledisko pro stanovení meze odpočtu odpočitatelných poplatků, široké spektrum veřejnoprávních univerzitních zařízení z celého tuzemska, zatímco na daňové poplatníky, kteří si zvolili kurz v zahraničí, se naopak vztahuje mez, kterou představují poplatky za podobný kurz pořádaný veřejnoprávním zařízením, které se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

54 Soudní dvůr již konstatoval, že členský stát k tomu, aby zabránil nadměrnému finančnímu zatížení, může omezit odpočitatelnou částku v souvislosti s platbami poplatků za vzdělání určitou horní hranicí, která odpovídá výši daňového zvýhodnění poskytovaného tímto členským státem za navštěvování vzdělávacích zařízení na jeho území s ohledem na určité hodnoty, které jsou mu vlastní (viz výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 80).

55 V projednávaném případě žalobce, italská vláda, jakož i Komise v odpovědích na otázky položené Soudním dvorem vysvětlili, že se daně a poplatky hrazené italským veřejnoprávním univerzitám mohou u jednotlivých univerzit lišit v závislosti na místních daních, jakož i na skutečnosti, že si správní rada každé veřejnoprávní univerzity autonomně stanoví poplatky za absolvování kurzů.

56 To nemění nic na tom, že tyto rozdíly mají vliv nejen na stanovení horní hranice pro poplatky, které si může odečíst poplatník, který navštěvuje soukromé zařízení v jiném členském státě, ale i na stanovení horní hranice pro poplatky, které si může odečíst daňový poplatník, který navštěvuje kurzy organizované soukromým zařízením v Itálii.

57 Vnitrostátní právní úprava, která vede k takovým rozdílům, které dopadají jak na daňové poplatníky navštěvujících vzdělávací kurzy v Itálii, tak na daňové poplatníky, kteří využijí svého práva volného pohybu s cílem navštěvovat takové kurzy v jiných členských státech, a jež vycházejí z faktorů uvedených v bodě 55 tohoto rozsudku, nepředstavuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES.

58 Odpočet poplatků za vzdělání, které vznikly daňovému poplatníkovi, totiž nepodléhá odlišnému daňovému režimu podle toho, zda se navštěvovaný vzdělávací kurz konal v jiných členských státech či v dotyčném členském státě. V daném případě se žalobce tím, že navštěvoval vzdělávací kurz organizovaný univerzitním zařízením se sídlem v jiném členském státě, nenacházel nezbytně, pokud jde o sporný daňový odpočet, v nepříznivé situaci ve srovnání se situací, v jaké by byl, kdyby navštěvoval soukromou univerzitu, která se nachází v Itálii. Podle toho, jakou soukromou univerzitu by si v Itálii zvolil, by totiž částka odpočitatelných poplatků byla vyšší či nižší ve srovnání s částkou vypočítanou podle poplatků stanovených za absolvování italské veřejnoprávní univerzity, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem, tedy referenčního hlediska použitého u vzdělávacích kurzů poskytovaných v jiných členských státech.

59 Tato referenční hlediska mají určit výši poplatků za vzdělání, uhrazených soukromému zařízení, jež se nachází v Itálii či v jiném členském státě, kterou může daňový poplatník odečíst.

60 Jak uvedla Komise, referenční hledisko stanovené pro soukromá zařízení, která se nachází v Itálii, není praktické u soukromého zařízení se sídlem v jiném členském státě.

61 I kdyby bylo u veškerých soukromých zařízení, která se nachází v dotyčném členském státě nebo mimo něj, rozhodnuto, že se jako jediné referenční hledisko při výpočtu odpočitatelných nákladů zohlední poplatky stanovené u podobných kurzů pořádaných italskou veřejnoprávní univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem, nemění to nic na tom, že by výše odpočitatelných poplatků takového daňového poplatníka, jako je žalobce v původním řízení, který navštěvoval kurzy v univerzitním zařízení v zahraničí, zůstala nezměněna.

62 Za těchto okolností není možné z hlediska daňového režimu obsaženého v § 15 odst. 1 písm. e) KZDP rozpoznat skutečnost, která by mohla daňové poplatníky s bydlištěm v Itálii odradit od toho, aby navštěvovali univerzitní vzdělávací kurzy v zařízeních se sídlem v jiném členském státě.

63 Tento závěr není zpochybněn Komisí, která měla na konci jednání za to, že nejlepším způsobem, jak dodržovat požadavky práva Společenství, je zohlednit jakožto referenční hledisko daně a poplatky uhrazené italské veřejnoprávní univerzitě, jež nabízí kurz vyšší úrovně, jenž je podobný kurzu, který daňový poplatník navštěvoval v jiném členském státě.

64 Pokud totiž neexistují harmonizační opatření, je na členských státech, aby při výkonu svých pravomocí stanovily kritéria pro výpočet odpočitatelných poplatků za univerzitní vzdělání, za podmínky, že s tím související pravidla budou v souladu s ustanoveními Smlouvy ES a že, především v takovém případě, jaký je předmětem věci v původním řízení, nebudou odrazovat daňové poplatníky s bydlištěm v Itálii, aby navštěvovali univerzitní vzdělávací kurzy nabízené zařízeními, která se nacházejí v jiných členských státech.

65 Každopádně pokud italské právní předpisy, jak je vykládají a uplatňují příslušné orgány, stanoví horní hranici pro odpočitatelné poplatky v rámci výše uvedených kvantitativních a územních omezení, nepředstavují z důvodů uvedených v bodech 51 až 62 tohoto rozsudku porušení článku 49 ES, takže nevyvstává otázka zohlednění vhodnějšího alternativního kritéria předloženého Komisí.

66 Vzhledem k výše uvedeným úvahám musí být článek 49 ES vykládán v tom smyslu:

– že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy poskytované univerzitními zařízeními, jež se nacházejí na území tohoto členského státu, ale které tuto možnost obecně vylučují u poplatků za univerzitní vzdělávání, jež byly uhrazeny v soukromém univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě;

– že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy, které byly zaplaceny v soukromém univerzitním zařízení, jež se nachází v jiném členském státě, v mezích maximální výše stanovené u odpovídajících poplatků upravených za navštěvování podobných kurzů organizovaných tuzemskou veřejnoprávní univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

K porušení práv vyplývajících z občanství Unie

67 Vzhledem k tomu, že jak vyplývá z bodů 24 až 35 tohoto rozsudku, předkládající soud by mohl dospět k závěru, že je článek 49 ES na skutkový stav v původním řízení nepoužitelný, je třeba takovou právní úpravu, jaká je dotčená ve věci v původním řízení, posoudit rovněž z hlediska článku 18 ES.

68 Status občana Unie je předurčen být základním statusem státních příslušníků členských států, který těm z nich, kteří se nacházejí ve stejné situaci, umožňuje požívat v rámci věcné působnosti Smlouvy stejného právního zacházení bez ohledu na jejich státní příslušnost, s výhradou výslovně stanovených výjimek (viz zejména rozsudek ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 31, jakož i výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 86).

69 Do působnosti práva Společenství patří takové situace, které se týkají výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, zejména situace, na které se vztahuje svoboda volného pohybu a pobytu na území členských států, kterou přiznává článek 18 ES (viz zejména výše uvedené rozsudky Grzelczyk, bod 33, jakož i výše uvedený Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 87).

70 Vzhledem k tomu, že občanu Unie musí být ve všech členských státech přiznáno totéž právní zacházení, jaké se přiznává státním příslušníkům těchto členských států nacházejícím se v téže situaci, bylo by neslučitelné se svobodou volného pohybu, aby se na tohoto občana použilo méně příznivé zacházení v členském státě, jehož je státním příslušníkem, než jakého by požíval, kdyby nevyužil usnadnění zavedených Smlouvou v oblasti volného pohybu (rozsudek ze dne 11. července 2002, D'Hoop, C-224/98, Recueil, s. I-6191, bod 30, jakož i výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 88).

71 Tato usnadnění by nemohla být plně účinná, pokud by státní příslušník členského státu mohl být odrazen od jejich využití překážkami kladenými jeho pobytu v hostitelském členském státě z důvodu právní úpravy jeho státu původu, která jej sankcionuje z pouhého důvodu, že je využil (výše uvedený rozsudek Schwarz a Gootjes-Schwarz, bod 89, a citovaná judikatura).

72 Žalobce v původním řízení využil svého práva volného pohybu tím, že navštěvoval univerzitní zařízení, které se nachází v jiném členském státě.

73 V případě, že by byly vnitrostátní právní předpisy vykládány a uplatňovány příslušnými daňovými orgány tak, že by obecně vylučovaly daňový odpočet poplatků za univerzitní vzdělávání z toho důvodu, že uvedené poplatky byly uhrazeny v univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě, zatímco tento odpočet umožňují u poplatků za univerzitní vzdělávací kurzy nabízené v tomto členském státě, znevýhodňovaly by daňové poplatníky pouze z toho důvodu, že využili své svobody volného pohybu a vydali se do jiného členského státu, aby zde navštěvovali univerzitní vzdělávací kurz.

74 Takové vyloučení by představovalo překážku svobodám, které každému občanu Unie přiznává čl. 18 odst. 1 ES.

75 Vyloučení práva na odpočet poplatků hrazených za univerzitní vzdělávací kurzy nabízené zařízeními, která se nacházejí v jiných členských státech, nelze odůvodnit pouze tím, že italské veřejnoprávní univerzity podobná plnění neposkytují.

76 V projednávaném případě nebylo tvrzené vyloučení práva na odpočet, na které odkazuje předkládací rozhodnutí, nikterak odůvodněno. Ačkoli členské státy mají možnost stanovit objektivní kritéria na základě zásad, které jsou vlastní každému členskému státu a které umožňují určit, jaké druhy poplatků za vzdělání zakládají právo na daňový odpočet, je takové obecné vyloučení práva na odpočet pouze na základě skutečnosti, že vzdělávací kurz je nabízen v jiném členském státě a nemá obdobu v členském státě, ve kterém má daňový poplatník bydliště, v rozporu s článkem 18 ES.

77 Pokud jde o uložení kvantitativních a územních omezení zmíněných v bodech 46 a 47 tohoto rozsudku pro účely výpočtu částky odpočitatelných poplatků za vzdělání, je nutno uvést, že tato omezení ze stejných důvodů, jaké byly uvedeny v bodech 51 až 62 tohoto rozsudku, nepředstavují, pokud jde o volný pohyb služeb, překážky volnému pohybu občanů Unie odporující článku 18 ES.

78 S ohledem na výše uvedené musí být článek 18 ES vykládán v tom smyslu:

– že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy poskytované zařízeními, jež se nacházejí na území tohoto členského státu, ale které tuto možnost obecně vylučují u poplatků za univerzitní vzdělávání, jež byly uhrazeny v univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě;

– že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy, které byly zaplaceny v univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě, v mezích maximální výše stanovené u odpovídajících poplatků upravených

za navštěvování podobných kurzů organizovaných tuzemskou veřejnoprávní univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.

K nákladům řízení

79 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před vnitrostátním soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu:

– **že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy poskytované univerzitními zařízeními, jež se nacházejí na území tohoto členského státu, ale které tuto možnost obecně vylučují u poplatků za univerzitní vzdělávání, jež byly uhrazeny v soukromém univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě;**

– **že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy, které byly zaplaceny v soukromém univerzitním zařízení, jež se nachází v jiném členském státě, v mezích maximální výše stanovené u odpovídajících poplatků upravených za navštěvování podobných kurzů organizovaných tuzemskou veřejnoprávní univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.**

2) Článek 18 ES musí být vykládán v tom smyslu:

– **že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy poskytované zařízeními, jež se nacházejí na území tohoto členského státu, ale které tuto možnost obecně vylučují u poplatků za univerzitní vzdělávání, jež byly uhrazeny v univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě;**

– **že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pro daňové poplatníky možnost odečíst od hrubé daně poplatky za univerzitní vzdělávací kurzy, které byly zaplaceny v univerzitním zařízení, které se nachází v jiném členském státě, v mezích maximální výše stanovené u odpovídajících poplatků upravených za navštěvování podobných kurzů organizovaných tuzemskou veřejnoprávní univerzitou, která se nachází nejblíže místa, kde je poplatník daňovým rezidentem.**

Podpisy.