EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

20. mai 2010 *

Kohtuasjas C-56/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Commissione tributaria provinciale di Roma (Itaalia) 14. jaanuari 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. veebruaril 2009, menetluses

**Emiliano Zanotti**

*versus*

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

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. veebruari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– E. Zanotti, esindajad: *avvocato* C. Romano ja *avvocato* E. Zanotti,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* D. Del Gaizo,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Aresu ja R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada EÜ artikleid 49 ja 18, mis käsitlevad vastavalt teenuste osutamise vabadust ja liidu kodakondsust.

2 Taotlus on esitatud E. Zanotti ja Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (maksuhaldur, edaspidi „Agenzia") vahelises kohtuvaidluses seoses teises liikmesriigis läbitud kõrgkooliõppe eest tasumisele kuuluva summa põhimaksusummast maha arvamisega.

## Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Itaalia Vabariigi Presidendi 22. detsembri 1986. aasta dekreedi nr 917, millega kiidetakse heaks tulumaksuseaduse konsolideeritud versioon (edaspidi „TUIR"), artikli 15 lõike 1 punkt e sätestab:

„Põhimaksusummast arvatakse maha 19% järgmistest maksumaksja kantud kuludest, kui neid ei saa maha arvata kogu maksustatava tulu moodustavate erinevate tulude kindlaksmääramisel:

[…]

e) keskkooli- ja kõrgkooliõppe tasu määras, mis ei ületa avalik-õiguslike õppeasutuste tasudele ja maksudele kehtestatud ülemmäära."

4 Euroopa Kohtule esitatud märkustest nähtub, et rahandusminister andis välja ringkirjad, mis selgitavad, kuidas TUIR-i sätteid tuleb tõlgendada ja rakendada.

5 Rahandusministri 12. mai 2000. aasta ringkirja nr 95 (edaspidi „ringkiri nr 95/2000"), punkt 1.5.1 näeb ette, et era- või välisriigi õppeasutuste või ülikoolide poolt korraldatava õppe kulud saab maha arvata Itaalia avalik-õiguslike õppeasutuste poolt osutatavate samalaadsete teenuste tasudele ja maksudele kehtestatud ülemmäära ulatuses.

Välisriigi ülikooli poolt korraldatud kursustel osalemise kulude mahaarvamisel tuleb aluseks võtta maksumaksja elukohale lähima Itaalia riikliku ülikooli korraldatavate samalaadsete kursuste vastavad tasud.

6 Rahandusministri 23. mai 1987. aasta ringkiri nr 11 (edaspidi „ringkiri nr 11/1987") näeb ette, et Itaalia eraülikoolides õppivate üliõpilaste poolt tasutud maksu mahaarvamisel tuleb neis ülikoolides korraldatav nn „laurea"-taseme õpe võrdsustada asjaomase eraülikooliga samas linnas või samas piirkonnas asuva Itaalia avalik-õigusliku ülikooli poolt pakutava sama või samalaadse õppega.

**Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

7 Põhikohtuasja kaebuse esitaja, Roomas elav maksuõiguse alal tegutsev advokaat, õppis 2003/2004. õppeaastal Leidenis (Madalmaad) International Tax Centeri (edaspidi „ITC") rahvusvahelise maksuõiguse magistriprogrammis.

8 Kaebuse esitaja arvas 2003. aasta maksudeklaratsioonis TUIR artikli 15 lõike 1 punkti e kohaselt põhimaksusummast kõrgkooliõppe kuludena maha 19% magistriprogrammis osalemise eest tasutud koolituskuludest. Õppemaksu suurus oli 12 000 eurot.

9 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Agenzia keeldus maksusumma vähendamisel arvesse võtmast E. Zanotti poolt Madalmaades läbitud erialaste kursuste kulusid ja leidis, et need ei kuulu mingil juhul mahaarvamisele, ilma et oleks piisavalt põhjendanud, miks

mahaarvatavat summat ei või kindlaks määrata sarnase Itaalia õppeasutuse poolt nõutava tasu põhjal, nagu näevad ette siseriiklikud õigusnormid.

10 Eelotsusetaotlusest nähtub lisaks, et 8. augustil 2007 edastati põhikohtuasja kaebuse esitajale seoses maksuaasta 2003 deklaratsiooni täitmisega maksuteade summas 2 621,84 eurot.

11 Põhikohtuasja kaebuse esitaja esitas 14. detsembril 2007 Commissione tributaria provinciale di Romale maksuteate peale kaebuse, milles vaidlustas keeldumise lubada kõnesolevat mahaarvamist ja väitis, et Itaalia õigusaktides sätestatud mahaarvatava summa piirmäär ei ole kooskõlas ühenduse õigusega.

12 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Roma menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas asutamislepingu ja Euroopa Ühenduse õiguse üldpõhimõtetega, mis puudutavad kohtuliku kaitse tõhusust ja igakülgsust ning ühetaolist kohtlemist ja vaba liikumist, on vastuolus [TUIR] artikli 15 [lõike 1] punkti e ja […] ringkirja nr 95[/2000] punkti 1.5.1 kohaldamine ja kas piirang, mis sellest tuleneb nimetatud sätetes käsitletud kulude arvestamisele, on vastuolus ühenduse õigusnormidega?"

**Eelotsusetaotluse vastuvõetavus**

13 Kuigi Itaalia valitsus ei esitanud formaalselt vastuvõetamatuse väidet, leiab ta, et eelotsuse küsimus ei ole asjassepuutuv kohtuvaidluse lahendamiseks siseriiklikus kohtus. Itaalia valitsus väidab, et vastupidiselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu väidetele ei välistanud Itaalia maksuhaldur põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt välismaal läbitud koolituse kulude mahaarvamist täielikult, vaid vähendas üksnes mahaarvatavat summat, viidates Itaalia õigusnormides kehtestatud mahaarvatava summa piirmäärale ja territoriaalsetele piirangutele. Neil asjaoludel tuleb põhikohtuasjas siseriiklikul kohtul endal kindlaks teha, kas maksuhalduri hinnang, millega on määratletud samalaadne õppekursus, mille eest võetava tasu alusel arvutada tagasimakse summa, ja sellele vastav õppekursus, oli õige ja asjakohane.

14 Selle vastuväitega ei saa nõustuda.

15 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et ühenduse õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et ühenduse õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt 7. juuni 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-222/05 – C-225/05: van der Weerd jt, EKL 2007, lk I-4233, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 Käesolevas asjas – kuigi eelotsusetaotlus on ebaselge küsimuses, kas põhimaksusummast taotletava mahaarvamise tegemisest keelduti või üksnes vähendati

mahaarvatavat summat –, ei ole ilmne, et ühenduse õigusnormid, mille tõlgendamist siseriiklik kohus palub, ei ole põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega seotud.

17 Kohtutoimikust nähtub, et põhikohtuasja kaebuse esitaja vaidlustab kas keeldumise arvata põhimaksusummast maha teises liikmesriigis asuvas eraõiguslikus õppeasutuses läbitud koolituse kulud, kuna Itaalias ei pakuta samalaadseid erialaseid kursuseid, või selle, et piirati summat, mida tal enda hinnangul on õigus maha arvata, kehtestades mahaarvatava summa piirmäära ja territoriaalsed piirangud, mis on erinevad sõltuvalt sellest, kas koolitust pakub Itaalias asuv eraõiguslik õppeasutus või teises liikmesriigis asuv õppeasutus.

18 Eelotsuse küsimusega soovitakse teada, kas selline siseriiklik õigusakt nagu TUIR, nagu seda tõlgendavad ja kohaldavad pädevad Itaalia ametiasutused, on kooskõlas ühenduse õiguse sätetega. Põhikohtuasjas ei ole see küsimus selgelt asjassepuutumatu.

19 Itaalia valitsus väidab lisaks, et eelotsusetaotlus on ebaselge asjassepuutuvate ühenduse õigusnormide osas. Siseriikliku kohtumenetluse toimikus sisalduvate tõendite ja eelotsusetaotluse põhjal ei ole võimalik välja tuua ühtegi tegurit, mis võimaldaks tuvastada seost põhikohtuasja kaebuse esitaja olukorra ning asutamisvabaduse ja teenuste osutamise vabaduse teostamise vahel.

20 Ka seda vastuväidet ei saa toetada.

21 Nagu põhikohtuasja kaebuse esitaja väidab, nähtub eelotsusetaotlusest selgelt, et siseriiklik kohus soovib teada, kas liidu kodanike liikumisvabaduse ja teenuste osutamise vabadusega, mis on sätestatud vastavalt EÜ artiklites 18 ja 49, on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei ole lubatud põhimaksusummast maha arvata teises liikmesriigis läbitud kõrgkoolikursuse tasu, või mis igal juhul piiravad selle tasu suuruse maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku ülikooli poolt korraldatavate samalaadsete kursuste tasudega.

22 Järelikult on eelotsuse küsimus vastuvõetav.

**Eelotsuse küsimus**

23 Eelotsuse küsimusega soovib siseriiklik kohus põhimõtteliselt teada, kas EÜ artikleid 18 ja 49 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nii nagu neid tõlgendavad ja kohaldavad siseriiklikud pädevad ametiasutused, mille kohaselt ei ole lubatud põhimaksusummast maha arvata teises liikmesriigis läbitud kõrgkoolikursuse kulud, kuid lubatakse maha arvata asjaomases liikmesriigis asuvas õppeasutuses läbitud kõrgkoolikursuse kulud, või on lubatud sellise koolituse kulud maha arvata üksnes piirmääras, mis vastab maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku ülikooli poolt pakutavate samalaadsete kursuste tasudele.

*Sissejuhatavad märkused kohaldatavate liidu õigusnormide kohta*

24 Esiteks tuleb meenutada, et EÜ artikkel 18, mis sätestab üldiselt liidu iga kodaniku õiguse vabalt liikuda ja viibida liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetsema väljenduse teenuste osutamise vabadust tagavates erisätetes. Seetõttu juhul, kui põhikohtuasi kuulub EÜ artikli 49 kohaldamisalasse, ei ole Euroopa Kohtul vaja EÜ artikli 18 tõlgendamise kohta otsust teha (vt eeskätt 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-92/01: Stylianakis, EKL 2003, lk I-1291, punkt 18, ja 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-76/05: Schwarz ja Gootjes-Schwarz, EKL I-6849, punkt 34).

25 Otsuse tegemine EÜ artikli 18 lõike 1 kohta on niisiis vajalik vaid selles osas, milles põhikohtuasi ei kuulu EÜ artikli 49 kohaldamisalasse.

26 Selles osas tuleb kõigepealt meenutada, et kuigi EÜ artikli 50 kolmandas lõigus on mainitud üksnes aktiivset teenuste osutamise vabadust, mille raames teenuse osutaja läheb teenusesaaja juurde, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et teenuste osutamise vabadus hõlmab teenusesaajate vabadust minna teenuste saamiseks teise liikmesriiki, kus asub teenuse osutaja (vt 31. jaanuari 1984. aasta otsus liidetud kohtuasjades 286/82 ja 26/83: Luisi ja Carbone, EKL 1984, lk 377, punktid 10 ja 16).

27 Põhikohtuasjas on arutusel teenuse saaja elukohaliikmesriigis teises liikmesriigis asuvas kõrgkoolis tasutud koolituskulude maksustamine.

28 Seega tuleb analüüsida, kas sellise õppeasutuse nagu ITC poolt pakutav õpe on „tavaliselt tasuline tegevus" EÜ artikli 50 esimese lõigu tähenduses.

29 Euroopa Komisjoni märkuste kohaselt, mida toetab põhikohtuasja kaebuse esitaja, on ITC eraõiguslik õppeasutus, mis tegutseb koostöös Leidenis asuva avalik-õigusliku ülikooliga. Itaalia valitsus väidab seevastu, et kohtutoimikust ei nähtu selgelt, kas nimetatud õppeasutuse puhul on tegemist eraõigusliku või avalik-õigusliku õppeasutusega.

30 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et EÜ artikli 50 esimese lõigu kohaselt seisneb tasulisuse olemuslik tunnus selles, et tasu on majanduslik vastusooritus kõnealuse teenuse eest (vt 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 263/86: Humbel ja Edel, EKL 1988, lk 5365, punkt 17; 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-157/99: Smits ja Peerbooms, EKL 2001, lk I-5473, punkt 58, ja eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 38).

31 Nii on Euroopa Kohus jätnud EÜ artiklis 50 sätestatud „teenuste" mõiste alt välja koolituse, mida pakuvad riiklikku haridussüsteemi kuuluvad teatud asutused, mida täielikult või peamiselt rahastatakse riigi vahenditest. Euroopa Kohus on täpsustanud, et riigil ei olnud üldreeglina riigieelarvest ja mitte õppijate või nende vanemate poolt rahastatava riikliku haridussüsteemi loomisel ja ülalpidamisel kavatsust arendada tasulist tegevust, vaid ta täitis oma sotsiaalseid, kultuurilisi ja haridusalaseid ülesandeid oma elanike suhtes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Humbel ja Edel, punktid 17 ja 18, ning 7. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-109/92: Wirth, EKL 1993, lk I-6447, punktid 15 ja 16).

32 Euroopa Kohus on seevastu leidnud, et koolitus, mida pakkuvaid haridusasutusi rahastatakse peamiselt eravahenditest, nimelt õppijate ja nende vanemate poolt, on teenus EÜ artikli 50 tähenduses, kuna nende asutuste eesmärk ongi pakkuda tasu eest teenuseid (eespool viidatud kohtuotsus Wirth, punkt 17 ja kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 40).

33 Seega tuleb pidada õpet, mida rahastavad sisuliselt koolitust või kutseõpet saada soovivad isikud, teenuseks EÜ artikli 50 tähenduses.

34 Siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata asjaolusid, eeskätt põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt läbitud erialase koolituse tingimusi.

35 Seega on EÜ artikkel 49 kohaldatav sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kui asjaomase liikmesriigi maksumaksja õpib teises liikmesriigis asuvas ülikoolis, mida võib pidada tasuliste teenuste osutajaks, st seda rahastatakse põhiliselt eravahenditest – asjaolu, mida tuleb kontrollida liikmesriigi kohtul.

*Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine*

36 Eelotsuse taotluse kohaselt keeldus Agenzia arvesse võtmast E. Zanotti poolt Madalmaades läbitud erialase koolituse kulusid, ilma et oleks seda millegagi põhjendanud.

37 E. Zanotti väidab omalt poolt, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ei olnud üheski Itaalia õppeasutuses, ei avalik-õiguslikus ega eraõiguslikus, võimalik osaleda sellises erialases magistriõppes nagu ITC-s. Kuna Itaalia kõrgkoolid ei pakkunud ei sisuliselt ega õppekorralduselt samalaadset täiendõpet, siis väidab põhikohtuasja kaebuse esitaja, et kohaldatavate Itaalia õigusnormide kohaselt ei saa välismaal läbitud kõrghariduse omandamise ega kraadiõppe tasu üldse maha arvata.

38 Itaalia valitsuse poolt Euroopa Kohtule esitatud märkustest nähtub seevastu, et põhikohtuasja kaebuse esitaja suhtes ei keeldutud kohaldamast TUIR-is ettenähtud mahaarvamist, vaid mahaarvatavat summat üksnes korrigeeriti 2 481 eurolt 676-le eurole. Samuti väidab komisjon, et Itaalia maksuõigusnormid, tõlgendatuna ja kohaldatuna ringkirjade nr 95/2000 ja 23/1987 kohaselt, ei välista õppemaksu mahaarvamist, vaid kehtestavad mahaarvatavatele kuludele piirmäära ja territoriaalsed piirangud.

39 Siseriikliku kohtu ülesanne on teha kindlaks, kas Itaalia maksuõigusnormid, nii nagu neid tõlgendavad ja kohaldavad siseriiklikud pädevad ametiasutused, keelavad arvata põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt deklareeritud põhimaksusummast maha teises liikmesriigis kantud kõrgkooliõppe kulusid või tuleb nende õigusnormide alusel mahaarvatavat koolituskulude summat vähendada eespool viidatud piirmäärani.

40 Juhul kui maksumaksjal, kes õppis teises liikmesriigis asuvas eraõiguslikus õppeasutuses, ei lubata mahaarvamist teha, tuleb asuda seisukohale, et siseriiklikest õigusnormidest, mille kohaselt ei ole üldjuhul lubatud põhimaksusummast maha arvata teises liikmesriigis pakutavas koolituses osalemise kulusid, kuid mis võimaldavad selles liikmesriigis asuvas ülikoolis läbitud koolituse kulud maha arvata, tuleneb suurem maksukoormus maksumaksjale, kes õpib välismaal asuvas õppeasutuses.

41 Sellised õigusnormid pärsivad Itaalias elavate maksumaksjate huvi osaleda teises liikmesriigis asuvas õppeasutuses pakutavas ülikooliõppes. Samuti piiravad sellised õigusnormid teistes liikmesriikides asuvate eraõppeasutuste koolituspakkumisi, mis on mõeldud Itaalias elavatele maksumaksjatele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 66, ja 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-318/05: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2007, lk I-6957, punkt 40).

42 Sellised õigusnormid piiravad EÜ artikliga 49 tagatud teenuste osutamise vabadust. Nimetatud artikliga 49 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Smits ja Peerbooms, punkt 61, ning kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Selline piirang on ühenduse õiguse seisukohalt põhjendatud üksnes juhul, kui see põhineb objektiivsetel, asjaomaste isikute kodakondsusest sõltumatutel kaalutlustel ja on proportsionaalne siseriikliku õigusega taotletava õiguspärase eesmärgi suhtes.

44 Niisiis tuleb märkida, et käesolevas asjas ei ole selles küsimuses esitatud ühtegi põhjendust.

45 Juhul kui teises liikmesriigis läbitud ülikooliõppe tasu põhimaksusummast maha arvamine on – mahaarvatava summa piirmäära ja mahaarvamisele territoriaalset piirangut kohaldades – lubatud, siis tuleb meenutada, et TUIR artikli 15 lõike 1 punktist e tuleneb, et põhimaksusummast arvatakse maha 19% keskkooli- ja kõrgkooliõppe tasu määras, mis ei ületa avalik-õiguslike õppeasutuste tasudele ja maksudele kehtestatud ülemmäära.

46 Kui teises liikmesriigis läbitud koolituse kulud on lubatud maha arvata maksumaksja elukohale lähima Itaalia avalik-õigusliku kõrgkooli poolt korraldatavate samalaadsete kursuste tasudele ja maksudele kehtestatud ülemmäära ulatuses, võib Itaalias asuvas eraõiguslikus õppeasutuses läbitud koolituse kulud maha arvata samas linnas või samas piirkonnas asuva avalik-õigusliku kõrgkooli poolt pakutava sama või samalaadse koolituse eest võetava tasu ulatuses.

47 Komisjoni kirjalike märkuste kohaselt tulenevad mahaarvatava summa piirmäär ja territoriaalsed piirangud TUIR artikli 15 lõike 1 punktist e, nagu seda tõlgendavad ja kohaldavad siseriiklikud pädevad maksuasutused ringkirjade nr 95/2000 ja 23/1987 kohaselt.

48 Kohtuistungil seadis põhikohtuasja kaebuse esitaja kahtluse alla ringkirjade siduva jõu ja kohaldatavuse, kuna ta väitis, et need ei ole siduvad ja et igal juhul puudutab ringkiri nr 11/1987 muud TUIR-i sätet, mitte artikli 15 lõike 1 punkti e, ega ole põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav.

49 Igal juhul, vaatamata sellele, milline on ringkirjade siduv jõud ja kohaldatavus põhikohtuasjas – mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul, mitte Euroopa Kohtul –, on kõik käesoleva kohtuasja pooled Euroopa Kohtus möönnud, et Itaalia pädevad ametiasutused kohaldavad TUIR-i artikli 15 lõike 1 punkti e kohaldamisel ja mahaarvatavate kulude arvutamisel mahaarvatava summa piirmäära ja territoriaalseid piiranguid.

50 Põhikohtuasja kaebuse esitaja arvates koormavad need piirangud rohkem neid, kes otsustavad osaleda teises liikmesriigis pakutavas õppes, kui neid, kes osalevad valitud koolitusel Itaalias.

51 Siiski, võttes arvesse eespool punktis 49 välja toodud kaalutlusi, ilmneb esiteks, et kõnesolev mahaarvatava summa piirmäär on kohaldatav nii Itaalias asuvate eraõiguslike õppeasutuste kui teises liikmesriigis asuvate õppeasutuste osas.

52 Teiseks, mis puudutab territoriaalset piirangut, siis – nagu tuleneb käesoleva otsuse punktist 46 –, kui Itaalia maksumaksja osaleb teises liikmesriigis korraldatud

ülikooliõppes, on koolituse kulud lubatud maha arvata maksumaksja elukohale lähima Itaalia avalik-õigusliku kõrgkooli poolt pakutava samalaadse õppe tasudele ja maksudele kehtestatud ülemmäära ulatuses, kuid kui sama maksumaksja osaleb samalaadses õppes Itaalias asuvas eraõiguslikus õppeasutuses, võib koolituse kulud maha arvata eraõigusliku õppeasutusega samas linnas või samas piirkonnas asuva avalik-õigusliku kõrgkooli poolt pakutava sama või samalaadse õppe eest võetava tasu ulatuses.

53 Kui niisugune TUIR-i artikli 15 lõike 1 punkti e kohaldamise tingimuste tõlgendus on õige, siis tuleneb sellest, et – vastupidi põhikohtuasja kaebuse esitaja väidetele – maksumaksjal, kes otsustab õppida Itaalias asuvas eraõiguslikus kõrgkoolis, ei ole mahaarvatavate kulude piirmäära arvutamisel võimalik viidata suurtele hulgale avalik-õiguslikele õppeasutustele kogu riigi territooriumi ulatuses, samas kui need, kes otsustavad osaleda välismaal toimuvas õppes, on samas kohustatud järgima maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku kõrgkooli poolt pakutava samalaadse õppe tasudele kehtestatud piirmäära.

54 Selles osas on Euroopa Kohus juba selgitanud, et liikmesriik võib ülemäärase rahalise koormuse vältimiseks summat, mida võib koolituskuludena maha arvata, piirata teatud kindla määrani, mis vastab maksu vähendamisele, mida see riik võimaldab talle olulistest väärtustest lähtudes seoses tema territooriumil asuvates õppeasutuste õppimisega (vt eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 80).

55 Käesolevas asjas selgitasid kaebuse esitaja, Itaalia valitsus ja komisjon vastuseks Euroopa Kohtu poolt esitatud küsimustele, et Itaalia avalik-õiguslike kõrgkoolide tasud ja maksud võivad olla erinevad tulenevalt kohaldatavatest kohalikest maksudest ja asjaolust, et iga ülikooli nõukogu kehtestab õppekursuste tasu iseseisvalt.

56 See erinevus mõjutab siiski mitte üksnes teises liikmesriigis asuvas eraõiguslikus õppeasutuses haridust omandava maksumaksja poolt mahaarvatava õppemaksu piirmäära kindlaksmääramist, vaid ka sellise maksumaksja poolt mahaarvatava õppemaksu piirmäära kindlaksmääramist, kes õpib Itaalia eraõiguslikus õppeasutuses.

57 Siseriiklikud õigusnormid, millest tulenevad sellised erinevused, mis mõjutavad nii Itaalias haridust omandavaid maksumaksjaid kui ka neid maksumaksjaid, kes kasutavad liikumisvabadust, et osaleda samalaadses õppes teistes liikmeriikides, ja mis põhinevad käesoleva otsuse punktis 55 nimetatud teguritel, ei piira teenuste osutamise vabadust EÜ artikli 49 tähenduses.

58 Maksumaksja poolt tasutud koolituskulude mahaarvamise suhtes ei kohaldata erinevat maksustamise korda sõltuvalt sellest, kas koolitus, milles ta osales, toimus teises liikmesriigis või asjaomases liikmesriigis. Käesolevas asjas ei ole kaebuse esitaja – kuna ta osales teises liikmesriigis asuvas õppeasutuses korraldatus koolituses – vaidlusaluse maksust mahaarvamise seisukohalt tingimata ebasoodsamas olukorras kui siis, kui ta oleks läbinud koolituse Itaalia eraõiguslikus kõrgkoolis. Sõltuvalt valitud Itaalias asuvast eraõiguslikust kõrgkoolist oleks mahaarvatav summa olnud kõrgem või väiksem võrreldes Itaalia maksumaksja elukohale lähimas siseriiklikus avalikõiguslikus ülikoolis ettenähtud tasuga ehk teistes liikmesriikides läbitud koolitusele kohaldatava baastasumääraga.

59 Sellise baastasumäära kohaldamise eesmärk on määrata kindlaks kulud, mida maksumaksjal lubatakse Itaalias või teises liikmesriigis asuvas eraõiguslikus õppeasutuses läbitud koolituskuludest maha arvata.

60 Nagu komisjon märkis, ei ole tegelikult võimalik Itaalias asuvale eraõiguslikule kõrgkoolile kehtestatud baastasumäära kohaldada eraõiguslikule õppeasutusele, mis asub teises liikmesriigis.

61 Isegi kui mahaarvatavate kulude kindlaksmääramisel kohaldataks kõigi asjaomases liikmesriigis ja teistes liikmesriikides asuvate eraõiguslike õppeasutuste suhtes ühtset baastasumäära ehk maksumaksja elukohale lähima Itaalia avalik-õigusliku ülikooli poolt pakutava samalaadse koolituse tasu, ei muutu sellise maksumaksja nagu põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt, kes läbis ülikooli õppekursuse välismaal, mahaarvatava summa suurus.

62 Neil asjaoludel ei saa TUIR-i artikli 15 lõike 1 punktis e sätestatud maksuõigusnormide kohaldamisel välja tuua ühtegi tegurit, mis võiks pärssida Itaalias elavate maksumaksjate osalemist teistes liikmesriikides asuvates kõrgkoolides pakutavatel kursustel.

63 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka komisjoni poolt kohtuistungil esitatud väide, mille kohaselt selleks, et kõige täpsemalt järgida ühenduse õigusnorme, tuleb baastasumäär arvutada sellise Itaalia avalik-õigusliku ülikooli poolt võetavate tasude ja maksude alusel, mis pakub kõige kõrgema tasemega samalaadset kursust, nagu see, millel osales maksumaksja teises liikmesriigis.

64 Kuna ühtlustamiskord puudub, tuleb liikmesriikidel oma pädevuse teostamisel kehtestada kriteeriumid mahaarvatava kõrgkooli õppetasu arvutamiseks, tingimusel et sellega seotud eeskirjad on kooskõlas EÜ asutamislepingu sätetega ja sellises olukorras nagu põhikohtuasja kaebuse esitaja olukord, ei kahandaks see Itaalias elavate maksumaksjate soovi osaleda teistes liikmesriikides asuvate kõrgkoolide poolt korraldatavatel kursustel.

65 Igal juhul ei kujuta Itaalia õigusnormid, nagu neid tõlgendavad ja kohaldavad siseriiklikud ametiasutused, endast käesoleva kohtuotsuse punktides 51–62 esitatud põhjendustel – osas, milles need kehtestavad eespool viidatud piirangu mahaarvatava summa suurusele ja territoriaalsed piirangud –, piirangut EÜ artikli 49 tähenduses, mistõttu ei ole vaja analüüsida alternatiivset kriteeriumi, mille komisjon tõi välja kui kohasema.

66 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb EÜ artiklit 49 tõlgendada nii, et:

– sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha selles liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud, kuid ei luba üldjuhul sellist võimalust kasutada, kui on tegu teises liikmesriigis asuva eraõigusliku ülikooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kuludega;

– sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha teises liikmesriigis asuva eraõigusliku kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku ülikooli poolt korraldatava samalaadse koolituse tasudele kehtestatud piirmäära ulatuses.

*Liidu kodakondsuse piirangu esinemine*

67 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 24–35, et kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus võib leida, et EÜ artikkel 49 ei ole põhikohtuasjale kohaldatav, tuleb analüüsida põhikohtuasjas arutusel olevat õigusnormi lähtuvalt EÜ artiklist 18.

68 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriikide kodanike põhistaatus olla liidu kodanik, mis tähendab, et liikmesriikide kodanikke, kes on samas olukorras, tuleb *ratione materiae* aluslepingu kohaldamisalasse kuuluvates olukordades kohelda seaduse ees võrdselt sõltumata nende kodakondsusest ja ilma, et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist (vt eelkõige 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Grzelczyk, EKL 2001, lk I-6193, punkt 31, ja eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 86).

69 Ühenduse õiguse kohaldamisalasse kuuluvad ka olukorrad, mis on seotud aluslepinguga tagatud põhivabaduste kasutamisega ning eelkõige need, mis puudutavad EÜ artikliga 18 antud õigust vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Grzelczyk, punkt 33, ning Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 87).

70 Kuna liidu kodanikku tuleb kõigis liikmesriikides kohelda seaduse ees sama moodi nagu vastavate liikmesriikide samas olukorras olevaid kodanikke, oleks õigusega vabalt liikuda vastuolus, kui seda kodanikku koheldaks selles liikmesriigis, mille kodanik ta on, ebasoodsamalt kui juhul, kui ta ei oleks kasutanud aluslepinguga antud liikumisvabadusega seotud võimalusi (11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/98: D'Hoop, EKL 2002, lk I-6191, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 88).

71 Need võimalused ei pääseks täielikult mõjule, kui liikmesriigi kodaniku tahet neid võimalusi kasutada võiksid pärssida takistused, mis liikmesriigi kodaniku päritoluriigi õigusnormid on seadnud tema elamisele vastuvõtvas liikmesriigis ja mis karistavad teda selle eest, et ta on neid võimalusi kasutanud (eespool viidatud kohtuotsus Schwarz ja Gootjes-Schwarz, punkt 89 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Põhikohtuasja kaebuse esitaja kasutas oma liikumisvabadust, kuna ta osales teises liikmesriigis asuva kõrgkooli korraldatud koolitusel.

73 Kui siseriiklik õigusnorm, mis sellisena, nagu seda tõlgendavad ja kohaldavad siseriiklikud pädevad maksuasutused, ei luba üldjuhul ettenähtud kõrgkoolis läbitud õppe eest tasutud koolituskulude mahaarvamist põhjendusel, et maksumaksjale tekkisid need kulud teises liikmesriigis asuvas kõrgkoolis, kuid lubab maha arvata asjaomases liikmesriigis asuvas kõrgkoolis korraldatud koolitusel osalemise kulud, seab kõnealune õigusnorm maksumaksjad ebasoodsamasse olukorda üksnes seetõttu, et nad kasutasid oma liikumisvabadust, minnes teise liikmesriiki seal kõrgkooliõppes osalemiseks.

74 Selline õiguse välistamine on EÜ artikli 18 lõikega 1 kõigile liidu kodanikele antud vabaduse piirang.

75 Teises liikmesriigis asuvas õppeasutuses kõrgkooliõppes osalemise tasu mahaarvamise õiguse välistamist ei saa õigustada ainuüksi asjaoluga, et Itaalia avalik-õiguslikud ülikoolid ei osuta samalaadseid teenuseid.

76 Käesolevas asjas ei ole esitatud ühtegi põhjendust eelotsusetaotluses viidatud mahaarvamisõiguse väidetava välistamise kohta. Kui liikmesriigid võivad kehtestada objektiivsed kriteeriumid igale liikmesriigile omaste põhimõtete kohaselt ja määrata kindlaks koolituskulud, mida võib maksustamisel maha arvata, on kõnealune üldine mahaarvamisõiguse piirang ainuüksi sel põhjusel, et koolitus korraldati teises liikmesriigis ja/või samalaadset koolitust ei pakuta maksumaksja elukohaliikmesriigis, vastuolus EÜ artikliga 18.

77 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktides 46 ja 47 käsitletud kulude mahaarvamise piirmäära ja territoriaalseid piiranguid mahaarvatavate koolituskulude arvutamisel, siis tuleb märkida, et samadel põhjendustel, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 51–62 seoses teenuste osutamise vabadusega, ei kujuta need piirangud endast liidu kodanike liikumisvabaduse piirangut, mis oleks vastuolus EÜ artikliga 18.

78 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb EÜ artiklit 18 tõlgendada nii, et:

– sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha selles liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud, kuid ei luba üldjuhul sellist võimalust kasutada, kui on tegu teises liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kuludega;

– sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha teises liikmesriigis asuva eraõigusliku kõrgkooli poolt korraldatud kursustel osalemise kulud maksumaksja elukohale

lähima siseriikliku avalik-õigusliku kõrgkooli poolt korraldatava samalaadse koolituse tasudele kehtestatud piirmäära ulatuses.

**Kohtukulud**

79 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**1. EÜ artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et:**

– **sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha selles liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud, kuid ei luba üldjuhul sellist võimalust kasutada, kui on tegu teises liikmesriigis asuva eraõigusliku ülikooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kuludega;**

– **sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha teises liikmesriigis asuva eraõigusliku kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku ülikooli poolt korraldatava samalaadse koolituse tasudele kehtestatud piirmäära ulatuses.**

**2. EÜ artiklit 18 tuleb tõlgendada nii, et:**

– **sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha selles liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kulud, kuid ei luba üldjuhul sellist võimalust kasutada, kui on tegu teises liikmesriigis asuva kõrgkooli poolt korraldatud koolitusel osalemise kuludega;**

– **sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette maksumaksja võimaluse arvata põhimaksusummast maha teises liikmesriigis asuva eraõigusliku kõrgkooli poolt korraldatud kursustel osalemise kulud maksumaksja elukohale lähima siseriikliku avalik-õigusliku kõrgkooli poolt korraldatava samalaadse koolituse tasudele kehtestatud piirmäära ulatuses.**

Allkirjad