TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 20. maijā *

Lieta C-56/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 14. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 9. februārī, tiesvedībā

Emiliano Zanotti

pret

Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 4. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— E. Dzanoti [*E. Zanotti*] vārdā — K. Romano [*C. Romano*] un E. Dzanoti, *avvocati*,

— Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāve, kurai palīdz D. del Gaidzo [*D. Del Gaizo*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Komisijas vārdā — A. Aresu [*A. Aresu*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokātes secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 49. un 18. pantu, kas attiecīgi attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību un Eiropas Savienības pilsonību.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp E. Dzanoti un *Agenzia delle Entrate - Ufficio Roma 2* [Romas Ieņēmumu dienesta biroju Nr. 2] (turpmāk tekstā — "*Agenzia*") attiecībā uz izdevumu, kas radušies, apmeklējot citā dalībvalstī pasniegtu universitātes kursu, atskaitīšanu no kopējās nodokļu summas.

Atbilstošās tiesību normas

3 Saskaņā ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra Dekrēta Nr. 917, ar kuru apstiprināta Likuma par ienākuma nodokli konsolidētā redakcija ([*Testo unico delle imposte sui redditi*,] turpmāk tekstā — "*TUIR*"), 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu:

"No kopējā ienākuma nodokļa atskaita summu, kas atbilst 19% no šādiem izdevumiem, kas radušies nodokļa maksātājam, ja tos nevar atskaitīt, aprēķinot atsevišķos ienākumus, kas veido kopējo ienākumu summu:

[..]

e) izdevumus par vidējās izglītības un universitātes līmeņa mācību kursu apmeklēšanu atskaita tādā apmērā, kas tiek attiecināts uz summu, kuru par reģistrāciju un mācībām maksā valsts izglītības iestādēs."

4 No Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka Finanšu ministrija izdeva apkārtrakstus, ar kuriem noteikts, kā ir jāinterpretē un jāpiemēro *TUIR* noteikumi.

5 Finanšu ministrijas 2000. gada 12. maija Apkārtraksta Nr. 95 (turpmāk tekstā — "Apkārtraksts Nr. 95/2000") 1.5.1. punktā ir paredzēts, ka izdevumus, kas rodas, apmeklējot mācību iestādes vai privātās vai ārvalstīs esošas universitātes, atskaita tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas saistībā ar līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā par reģistrāciju un mācībām Itālijas valsts izglītības iestādēs. Lai varētu atskaitīt izdevumus saistībā ar ārvalstīs apmeklētiem universitātes līmeņa

kursiem, ir jānorāda, kādi izdevumi saistībā ar līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu varētu rasties vistuvāk nodokļa maksātāja dzīvesvietai esošajā Itālijas universitātē.

6 Finanšu ministrijas 1987. gada 23. maija Apkārtrakstā Nr. 11 (turpmāk tekstā — "Apkārtraksts Nr. 11/1987") ir paredzēts, ka, lai atskaitītu mācību kursa izdevumus, kas rodas studentiem, kuri Itālijā apmeklē privātas universitātes, universitātes diplomos minētie mācību kursi, kurus sniedz attiecīgās universitātes, ir jāpielīdzina identiskiem vai līdzīgiem mācību kursiem, kurus Itālijas valsts universitāte sniedz tajā pašā pilsētā vai reģionā, kurā atrodas privātā universitāte.

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

7 2003./2004. akadēmiskā gada laikā prasītājs pamata lietā, kurš ir advokāts nodokļu lietās un kurš dzīvo Romā, apmeklēja *International Tax Center* (turpmāk tekstā — "*ITC*") Leidenē (Nīderlande) maģistra grāda starptautiskajās nodokļu tiesībās iegūšanai.

8 Savā nodokļu deklarācijā par 2003. taksācijas gadu prasītājs saskaņā ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu no kopējās nodokļa summas atskaitīja summu, kas ir vienlīdzīga 19 % no izdevumiem, kuri viņam radās saistībā ar minētā maģistra grāda mācību apmeklēšanu, kā summu, kas ir atskaitāma saistībā ar universitātes līmeņa mācību apmeklēšanu. Šie izdevumi tika aprēķināti EUR 12 000 apmērā.

9 No iesniedzējas lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka *Agenzia* attiecās atskaitījuma nolūkos ņemt vērā izdevumus, kas saistīti ar E. Dzanoti pamata lietā apmeklētajiem specializācijas kursiem Nīderlandē, un šos izdevumus pat pilnībā

izslēdza no atskaitīšanas iespējas, nesniedzot nekādu atbilstīgu pamatojumu, proti, neminot nekādus iemeslus, kādēļ summa, kuru likumīgi varēja atskaitīt, netika aprēķināta, pamatojoties uz to maksu, kura būtu jāmaksā līdzvērtīgā valsts izglītības iestādē, kā tas ir paredzēts valsts tiesiskajā regulējumā.

10 Tāpat no iesniedzējas lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu izriet, ka 2007. gada 8. augustā prasītājam pamata lietā tika nosūtīts paziņojums par nodokļu pārrēķinu par 2003. taksācijas gadu EUR 2621,84 apmērā.

11 2007. gada 14. decembrī prasītājs pamata lietā šo paziņojumu apstrīdēja *Commissione tributaria provinciale di Roma* [Romas provinces Nodokļu tiesā], iebilstot pret attiecīgo atskaitīšanas tiesību neatzīšanu un apgalvojot, ka Itālijas tiesiskajā regulējumā paredzētie ierobežojumi atskaitījuma veikšanai nav saderīgi ar Kopienu tiesībām.

12 Šajos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Roma* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [*TUIR*] 15. panta [1. punkta] e) apakšpunkta un Apkārtraksta Nr. 95[/2000] 1.5.1. punkta piemērošana ir saderīga ar vispārējiem Līguma un Eiropas Kopienu tiesību principiem attiecībā uz pilnīgu un efektīvu tiesību aizsardzību tiesā, kā arī vienlīdzīgu attieksmi un pārvietošanās brīvību un vai šajos tiesību noteikumos paredzētais izdevumu atskaitījuma ierobežojums ir saderīgs ar Kopienu tiesisko regulējumu?"

Par prasības pieņemamību

13 Itālijas valdība, neizvirzot formālu iebildi par nepieņemamību, apgalvo, ka prejudiciālais jautājums nav atbilstošs, lai atrisinātu strīdu valsts tiesā. Pretēji iesniedzējtiesas apgalvojumiem Itālijas nodokļu administrācija nevis pilnībā nošķīra iespēju atskaitīt izdevumus, kas prasītājam pamata lietā ir radušies saistībā ar mācībām ārvalstīs, bet tikai samazināja atskaitāmās summas apmēru, ņemot vērā Itālijas tiesiskajā regulējumā paredzētos kvantitatīvos un teritoriālos ierobežojumus. Attiecīgi šādos apstākļos pamata lietā tikai iesniedzējtiesa varot noteikt, vai izvērtējums, kuru nodokļu administrācija, aprēķinot atmaksājamo summas apmēru un nosakot mācību kursu līdzīgumu identiskiem kursiem, ir precīzs un atbilstīgs.

14 Šim iebildumam nevar piekrist.

15 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Kopienu tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto lūgumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata lietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (2007. gada 7. jūnija spriedums apvienotajās lietās no C-222/05 līdz C-225/05 *van der Weerd* u.c., Krājums, I-4233. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 Šajā lietā, kaut arī no iesniedzējas lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu skaidri neizriet, vai tika liegts veikt atskaitījumu no kopējās nodokļa summas, vai arī

to tikai samazināja, nav acīmredzami, ka lūgtajai Kopienu tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamata lietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu.

17 No lietas materiāliem izriet, ka prasītājs pamata lietā apstrīd vai nu atteikumu no kopējās nodokļa summas atskaitīt ar mācībām saistītos izdevumus, kas tam radās apmeklējot kursus citā dalībvalstī esošā privātā izglītības iestādē — it īpaši tādēļ, ka Itālijā nav tādu mācību, kas līdzinātos šim specializācijas mācību kursam —, vai arī nodokļu atskaitījuma, uz kuru, pēc viņa domām, viņam ir tiesības, ierobežojumus, kuri tiek noteikti, piemērojot kvantitatīvos un teritoriālos ierobežojumus, un kuri atšķiras atkarībā no tā, vai attiecīgais mācību kurss tika pasniegts privātā vai valsts iestādē Itālijā vai citā dalībvalstī.

18 Prejudiciālais jautājums tiek uzdots, lai noteiktu, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir *TUIR* un kā to interpretē un piemēro kompetentās valsts iestādes, ir saderīgs ar Kopienu tiesībām. Ir acīmredzami, ka pamata lietas ietvaros tas nebūt nav neatbilstošs.

19 Itālijas valdība tāpat apgalvo, ka lēmums par prejudiciālā jautājuma uzdošanu ir neskaidrs saistībā ar šajā gadījumā izskatāmajiem Kopienu tiesību noteikumiem. Tā apgalvo, ka lietas materiālos un lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nav nekādas norādes, kas liecinātu, ka ir saikne starp situāciju, kurā atrodas prasītājs pamata lietā, un tiesībām veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvību.

20 Arī šis iebildums ir jānoraida.

21 Kā norādīja prasītājs pamata lietā, no lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu skaidri izriet, ka valsts tiesa vēlas uzzināt, vai ar Eiropas Savienības pilsoņu tiesībām uz brīvu pārvietošanos un pakalpojumu sniegšanas brīvību, kuras attiecīgi ir noteiktas EKL 18. un 49. pantā, netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru no kopējā nodokļa summas nevar atskaitīt izdevumus, kas radušies, apmeklējot universitātes līmeņa mācības citā dalībvalstī, vai arī tos atskaita tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajās Itālijas valsts izglītības iestādēs, kuras atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

22 No tā izriet, ka prejudiciālais jautājums ir pieņemams.

Par prejudiciālo jautājumu

23 Iesniedzējtiesa ar savu prejudiciālo jautājumu būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 18. un 49. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē, ka tiem ir pretējs valsts tiesiskais regulējums tādā veidā, kādā to interpretē un piemēro kompetentās valsts iestādes, saskaņā ar kuru no kopējā nodokļa summas nevar atskaitīt izdevumus, kas radušies apmeklējot universitātes līmeņa mācības citā dalībvalstī, bet var atskaitīt tos izdevumus, kas radušies, apmeklējot universitātes līmeņa mācības attiecīgajā dalībvalstī, vai arī izdevumus var atskaitīt tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

Sākotnējie apsvērumi attiecībā uz piemērojamajiem Savienības tiesību noteikumiem

24 Sākotnēji jāatgādina, ka EKL 18. pants, kurā vispārīgā veidā ir noteiktas tiesības ikvienam Savienības pilsonim brīvi pārvietoties un dzīvot dalībvalstīs, ir konkrēti izteikts tiesību normās, kas nodrošina pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tātad, ja pamata lietā ir piemērojams EKL 49. pants, Tiesai nav jālemj par EKL 18. panta interpretāciju (skat. it īpaši 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-92/01 *Stylianakis*, *Recueil*, I-1291. lpp., 18. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-76/05 *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, Krājums, I-6849. lpp., 34. punkts).

25 Tātad par EKL 18. panta 1. punktu jālemj tikai tad, ja pamata lieta neietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā.

26 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka, lai gan EKL 50. panta trešajā daļā ir minēta tikai aktīvā pakalpojumu sniegšana, kuras ietvaros pakalpojumu sniedzējs pārvietojas pie saņēmēja, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvība ietver pakalpojumu saņēmēju brīvību doties uz citu dalībvalsti, kurā atrodas pakalpojumu sniedzējs, lai tur saņemtu šos pakalpojumus (skat. 1984. gada 31. janvāra spriedumu apvienotajās lietās 286/82 un 26/83 *Luisi* un *Carbone*, *Recueil*, 377. lpp., 10. un 16. punkts).

27 Pamata lieta attiecas uz veidu, kā izdevumi, kas radušies saistībā ar universitātes līmeņa mācībām citā dalībvalstī, nodokļu attiecināšanas nolūkos tiek piemēroti rezidences dalībvalstī, kurā dzīvo persona, kurai tika sniegti attiecīgie pakalpojumi.

28 Līdz ar to ir jānoskaidro, vai mācības, kuras ir sniegusi tāda universitāte kā *ITC*, ir "pakalpojumi, kas parasti tiek sniegti par atlīdzību" saskaņā ar EKL 50. panta pirmo daļu.

29 Saskaņā ar Eiropas Komisijas apsvērumiem, kurus atbalsta prasītājs pamata lietā, *ITC* ir privāta iestāde, kas darbojas kopā ar Leidenes valsts universitāti. Itālijas valdība savukārt apgalvo, ka no lietas materiāliem nevar skaidri noteikt, vai tā ir privāta, vai valsts iestāde.

30 Ir jau atzīts, ka EKL 50. panta pirmās daļas nozīmē atlīdzības būtiska pazīme ir tā, ka tā ir attiecīgā pakalpojuma ekonomisks ekvivalents (skat. it īpaši 1988. gada 27. septembra spriedumu lietā 263/86 *Humbel* un *Edel*, *Recueil*, I-5365. lpp., 17. punkts; 2001. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-157/99 *Smits* un *Peerbooms*, *Recueil*, I-5473. lpp., 58. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 38. punkts).

31 Tādējādi Tiesa no "pakalpojumu" jēdziena EKL 50. panta nozīmē ir izslēgusi mācību kursus, kurus sniedz atsevišķas iestādes, kas ir valsts izglītības sistēmas daļa un ko pilnībā vai galvenokārt finansē no valsts līdzekļiem. Tiesa ir arī precizējusi, ka, dibinot un uzturot šādu valsts izglītības sistēmu, kas finansējumu saņem galvenokārt no valsts budžeta, nevis skolēniem vai viņu vecākiem, valsts nevēlas iesaistīties darījumos par atlīdzību, bet īsteno savus pienākumus pret iedzīvotājiem sociālajā, kultūras un izglītības jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humbel* un *Edel*, 17. un 18. punkts, kā arī 1993. gada 7. decembra spriedumu lietā C-109/92 *Wirth*, *Recueil*, I-6447. lpp., 15. un 16. punkts).

32 Savukārt, Tiesa ir nospriedusi, ka mācību kursus, ko nodrošina izglītības iestādes, kas ir finansētas galvenokārt no privātiem līdzekļiem, it īpaši skolēnu vai viņu vecāku līdzekļiem, ir "pakalpojumi" EKL 50. panta nozīmē un šo iestāžu mērķis ir piedāvāt pakalpojumu par atlīdzību (iepriekš minētais spriedums lietā *Wirth*, 17. punkts, kā arī spriedums lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 40. punkts).

33 Līdz ar to mācību kursus, par kuriem galvenokārt maksā personas, kas vēlas studēt vai apgūt specializētās izglītības kursu, principā ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu EKL 50. panta nozīmē.

34 Valsts tiesas kompetencē ir izvērtēt faktus, it īpaši prasītāja pamata lietā apmeklētā specializētās izglītības kursa noteikumus un nosacījumus.

35 No minētā izriet, ka EKL 49. pants ir piemērojams tādiem faktiskajiem apstākļiem, kā tie, kuri ir pamata lietā, ja vienas dalībvalsts nodokļa maksātājs apmeklē universitāti, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī un kuru var uzskatīt par tādu, kas sniedz pakalpojumus par atlīdzību, tas ir, tādu, kura tiek galvenokārt finansēta no privātiem līdzekļiem, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Par ierobežojuma pakalpojumu sniegšanas brīvībai esamību

36 Saskaņā ar lēmumu par prejudiciālā jautājuma uzdošanu *Agenzia* attiecās ņemt vērā izdevumus, kas E. Dzanoti radās apmeklējot specializētās izglītības kursu Nīderlandē, nesniedzot nekādu atbilstīgu pamatojumu šajā sakarā.

37 Savukārt E. Dzanoti apgalvo, ka faktisko apstākļu pamata lietā rašanās brīdī maģistra grādu, kura dēļ tas apmeklēja *ITC*, nevarēja iegūt nevienā valsts vai privātā izglītības iestādē Itālijā. Viņš apgalvo, ka būtībā netiek pasniegti nekādi tādi mācību kursi, kuri būtu ekvivalenti pēc mācību satura un struktūras un kurus piedāvātu kāda no universitātēm Itālijā, un apgalvo, ka saskaņā ar piemērojamo Itālijas tiesisko regulējumu izdevumi, kas radušies saistībā ar universitātes vai pēc universitātes līmeņa mācību kursu apgūšanas ārvalstīs, nav atskaitāmas.

38 Savukārt no Itālijas valdības Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka prasītājam pamata lietā nevis tika atteikts veikt *TUIR* paredzēto atskaitījumu, bet gan atskaitījuma apmērs tika samazināts no EUR 2481 uz EUR 676. Tāpat Komisija norādīja, ka Itālijas nodokļu tiesiskajā regulējumā, interpretējot un piemērojot to saskaņā ar Apkārtrakstiem Nr. 95/2000 un Nr. 11/1987, nevis tiek izslēgta iespēja atskaitīt izdevumus par mācībām, bet gan tajā ir paredzēti kvantitatīvi un teritoriāli ierobežojumi attiecībā uz atskaitāmo izdevumu apmēra noteikšanu.

39 Valsts tiesai ir jānosaka, vai saskaņā ar Itālijas nodokļu tiesisko regulējumu, kā to interpretē un piemēro kompetentās iestādes, atskaitījums no kopējās nodokļa summas, kuru prasītājs pamata lietā vēlas iegūt saistībā ar izdevumiem par universitātes līmeņa mācību kursu citā dalībvalstī, netiek atļauts, vai arī atskaitāmo izdevumu apmērs tiek samazināts saskaņā ar attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteiktajiem ierobežojumiem.

40 Ja nodokļa maksātājam, kurš apmeklējis citā dalībvalstī esošu privātu izglītības iestādi, tiek atteikts veikt atskaitījumu, tad ir jāsecina, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas vispārējā veidā nepieļauj tiesības no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus, kas rodas, apmeklējot citā dalībvalstī piedāvātos universitātes līmeņa mācību kursus, lai gan šāda iespēja ir attiecībā uz tiem izdevumiem, kas rodas, apmeklējot universitātes līmeņa mācību kursus šajā dalībvalstī, uzliek lielāku nodokļu slogu tiem nodokļa maksātajiem, kuri apmeklē universitātes ārvalstīs.

41 Ar tādu tiesisko regulējumu nodokļa maksātāji, kas dzīvo Itālijā, tiktu atturēti apmeklēt universitātes, kas reģistrētas citā dalībvalstī. Cita starpā tiktu kavēta iespēja arī privātajām izglītības iestādēm, kas reģistrētas citās dalībvalstīs un paredzētas nodokļa maksātājiem, kuri dzīvo Itālijā, piedāvāt izglītību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 66. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-318/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-6957. lpp., 40. punkts).

42 Šāds tiesiskais regulējums radīs ierobežojumus pakalpojumu sniegšanas brīvībai, ko garantē EKL 49. pants. Šis pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Smits* un *Peerbooms*, 61. punkts, kā arī lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Šāds ierobežojums var būt pamatots, ņemot vērā Kopienu tiesības, tikai tad, ja tas ir balstīts uz objektīviem apsvērumiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo personu pilsonības, un ir samērīgs ar valsts tiesībās paredzēto leģitīmo mērķi.

44 Šajā sakarā jānorāda, ka šajā lietā nav ticis izvirzīts nekāds pamatojums.

45 Ja no kopējā nodokļa summas var atskaitīt izdevumus, kas radušies apmeklējot universitātes līmeņa mācību kursus citā dalībvalstī, lai arī, piemērojot tiem kvantitatīvus un teritoriālus ierobežojumus, tad jāatgādina, ka saskaņā ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu no kopējās ienākuma nodokļa summas 19 % no izdevumiem par vidējās izglītības un universitātes līmeņa mācību kursu apmeklēšanu atskaita tādā apmērā, kas tiek attiecināts uz summu, kuru par reģistrāciju un mācībām maksā valsts izglītības iestādēs.

46 Kamēr izdevumus par mācību kursu apmeklēšanu citā dalībvalstī var atskaitīt tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas par līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu ir jāmaksā tajā Itālijas valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei, izdevumus, kas rodas, apmeklējot Itālijā privātu izglītības iestādi, var atskaitīt tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas jāmaksā par mācību kursu apmeklēšanu, kurus Itālijas valsts universitāte sniedz tajā pašā pilsētā vai arī reģionā, kurā atrodas šī privātā izglītības iestāde.

47 Saskaņā ar Komisijas rakstveida apsvērumiem šie kvantitatīvie un teritoriālie ierobežojumi izriet no *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunkta, kā interpretē un piemēro kompetentās nodokļu iestādes, ņemot vērā Apkārtrakstus Nr. 95/2000 un Nr. 11/1987.

48 Tiesas sēdē prasītājs pamata lietā apstrīdēja šo apkārtrakstu piemērojamību un apgalvoja, ka tie nav saistoši un ka Apkārtraksts Nr. 11/1987 katrā ziņā attiecas uz kādu citu *TUIR* paredzēto noteikumu, nevis uz 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu, un ka tas nav piemērojams lietas apstākļiem pamata lietā.

49 Tomēr, neskatoties uz to, vai šie apkārtraksti ir saistoši un piemērojami pamata lietā — kas ir jautājums, kurš ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, nevis Tiesai —, visi lietas dalībnieki Tiesā atzina, ka, piemērojot *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu un aprēķinot atskaitāmo izdevumu apmēru, Itālijas kompetentās iestādes piemēro iepriekš minētos kvantitatīvos un teritoriālos ierobežojumus.

50 Prasītājs pamata lietā apgalvo, ka šie ierobežojumi ir apgrūtinošāki personām, kuras mācību kursus vēlas apmeklēt citā dalībvalstī, nevis tām personām, kuras izvēlas mācību kursu apmeklēt Itālijā.

51 Tomēr, ņemot vērā iepriekš 49. punktā minētos apsvērumus, pirmkārt, jāsecina, ka attiecīgais kvantitatīvais ierobežojums ir piemērojams attiecībā uz privātajām izglītības iestādēm gan Itālijā, gan citās dalībvalstīs.

52 Otrkārt, attiecībā uz teritoriālo ierobežojumu, kā tas izriet no šī sprieduma 46. punkta, ja Itālijas nodokļa maksātājs apmeklē universitātes līmeņa mācību kursus citā dalībvalstī, izdevumus, kas viņam rodas, atskaita tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu summu, kas par līdzīgu mācību kursu reģistrāciju un mācībām ir jāmaksā tajā Itālijas valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja

nodokļu rezidencei, bet, ja tas pats nodokļa maksātājs apmeklē līdzīgu mācību kursu privātā universitātē Itālijā, tad [atskaitāmo] izdevumu apmērs tiek noteikts atkarībā no maksas, kura par reģistrāciju un mācībām ir jāmaksā valsts universitātē Itālijā tajā pašā pilsētā vai arī reģionā, kurā atrodas attiecīgā privātā izglītības iestāde.

53 Ja pieņem, ka šie *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunkta piemērošanas nosacījumi ir pareizi, tad jāsecina, ka pretēji prasītāja pamata lietā apgalvojumiem tāda nodokļa maksātāja rīcībā, kurš nolemj apmeklēt privātu universitāti Itālijā, kā atskaites punkts, pamatojoties uz kuru varētu noteikt atskaitāmo izdevumu maksimālo apmēru, nav liels skaits valsts universitāšu visā valsts teritorijā, savukārt nodokļa maksātājiem, kuri izvēlas apmeklēt mācību kursu ārvalstīs, tiek piemērots tāds [atskaitāmo] izdevumu apmērs, kurš ir balstīts uz tiem maksimālajiem izdevumiem, kas par līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu rodas valsts izglītības iestādēs, kuras atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

54 Tiesa ir jau nospiedusi, ka, lai novērstu pārmērīgu finanšu apgrūtinājumu, dalībvalsts ir tiesīga noteiktā apmērā ierobežot summas, ko var atskaitīt kā mācību maksu, atbilstoši šīs dalībvalsts piešķirtajam nodokļu atvieglojumam, ņemot vērā tās teritorijā esošo izglītības iestāžu apmeklēšanai raksturīgās summas (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 80. punkts).

55 Šajā lietā prasītājs, Itālijas valdība, kā arī Komisija, atbildot uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem, paskaidroja, ka Itālijas valsts universitātēs maksājamā reģistrācijas un mācību maksa, atkarībā no piemērojamajiem reģionālajiem nodokļiem, kā arī no tā, ka katras valsts universitātes administratīvā padome patstāvīgi nosaka reģistrācijas un mācību maksas apmēru par kursu apmeklēšanu, katrā universitātē var būt atšķirīga.

56 Tomēr šāda atšķirība ietekmē ne tikai nodokļa maksātāja, kurš apmeklē privātu izglītības iestādi citā dalībvalstī, atskaitāmajiem izdevumiem piemērojamo maksimālā apmēra noteikšanu, bet arī tā nodokļa maksātāja atskaitāmajiem izdevumiem piemērojamā maksimālā apmēra noteikšanu, kurš apmeklē kursus, kas tiek sniegti privātā izglītības iestādē Itālijā.

57 Ar tādu valsts tiesisko regulējumu, kuru piemērojot rodas šādas variācijas, kas ietekmē gan tos nodokļa maksātājus, kuri apmeklē mācību kursus Itālijā, gan tos, kuri izmanto savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, lai apmeklētu attiecīgos kursus citās dalībvalstīs, un kuras rodas šī sprieduma 55. punktā minēto faktoru ietekmē, netiek ierobežota pakalpojumu sniegšanas brīvība EKL 49. panta nozīmē.

58 Būtībā nodokļa maksātājam radušos izdevumu par mācībām atskaitīšanai netiek piemērots atšķirīgs nodokļu regulējums atkarībā no tā, vai apmeklētais mācību kurss tika pasniegts citās dalībvalstīs, vai arī attiecīgajā dalībvalstī. Šajā lietā prasītājs, apmeklējot mācību kursu, kuru pasniedza citā dalībvalstī esoša universitāte, attiecībā uz strīdīgo nodokļu atskaitījumu nebūt neatrodas nelabvēlīgākā situācijā, nekā viņš būtu, ja apmeklētu privātu universitāti Itālijā. Atkarībā no privātās universitātes, kuru viņš būs izvēlējies Itālijā, atskaitāmo izdevumu apmērs varētu būt lielāks vai mazāks par to izmaksu apmēru, kāds tiek aprēķināts, pamatojoties uz izdevumiem, kas rodas, apmeklējot vistuvāk viņa dzīvesvietai esošo valsts universitāti Itālijā, kas ir atskaites punkts, kuru piemēro attiecībā uz mācību kursiem citās dalībvalstīs.

59 Šo atskaites punktu mērķis ir aprēķināt privātā izglītības iestādē Itālijā vai citā dalībvalstī samaksāto mācību maksas apmēru, kuru nodokļa maksātājs ir tiesīgs atskaitīt.

60 Kā norādīja Komisija, Itālijā izvietotajām privātajām izglītības iestādēm noteiktajiem atskaites punktiem nav nekādas nozīmes attiecībā uz privātajām izglītības iestādēm citā dalībvalstī.

61 Pat ja attiecībā uz visām privātajām izglītības iestādēm, kuras atrodas attiecīgajā dalībvalstī vai ārpus tās, nolemtu piemērot tikai vienu atskaites punktu, pamatojoties uz kuru tiktu aprēķināti atskaitāmie izdevumi — proti, maksa par līdzīgu mācību kursu apmeklēšanu valsts universitātē Itālijā, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja dzīvesvietai —, tik un tā atskaitāmo izdevumu apmērs tādam nodokļa maksātājam kā prasītājs pamata lietā, kurš ir apmeklējis universitāti ārvalstīs, paliktu tāds pats.

62 Šādos apstākļos, ņemot vērā nodokļu regulējumu, kas tiek īstenots ar *TUIR* 15. panta 1. punkta e) apakšpunktu, nav iespējams noteikt nevienu apstākli, kas varētu atturēt Itālijā dzīvojošus nodokļa maksātājus apmeklēt universitātes līmeņa mācību kursus tādās iestādēs, kuras atrodas citā dalībvalstī.

63 Komisija šo secinājumu neapstrīdēja un tiesas sēdes nobeigumā apgalvoja, ka labākais veids, kā nodrošināt saderību ar Kopienu tiesību prasībām, ir par atskaites punktu ņemt vērā reģistrācijas un mācību maksu valsts universitātē Itālijā, kura piedāvā augstākā līmeņa kursu, kas būtu līdzīgs tam mācību kursam, kuru nodokļa maksātājs apmeklē citā dalībvalstī.

64 Ja nav paredzēti saskaņošanas pasākumi, tad dalībvalstīm ir jāīsteno to kompetence un jānosaka kritēriji, pamatojoties uz kuriem tiek aprēķināti atskaitāmie izdevumi par universitātes līmeņa mācībām, ar nosacījumu, ka attiecīgie noteikumi ir saderīgi ar EK līgumā paredzētajiem noteikumiem un īpaši tādā lietā kā pamata lietā, Itālijā dzīvojošie nodokļa maksātāji netiek atturēti no citās dalībvalstīs piedāvāto universitātes mācību kursu apmeklēšanas.

65 Katrā ziņā tiktāl, ciktāl Itālijas tiesiskajā regulējumā, kā to interpretē un piemēro kompetentās iestādes, atskaitāmo izdevumu apmēra ierobežojums ir paredzēts iepriekš minētās kvantitatīvās un teritoriālās robežās, šis tiesiskais regulējums šī sprieduma 51.–62. punktā minēto iemeslu dēļ nav uzskatāms par EKL 49. panta ierobežojumu. Līdz ar to nav jāizskata alternatīvais kritērijs, kuru Komisijas piedāvāja kā piemērotāku.

66 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, EKL 49. pants ir interpretējams tādā nozīmē:

— ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādas universitātes, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šī iespēja netiek piedāvāta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē;

— ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

Par Eiropas Savienības pilsonības šķēršļa esamību

67 Kā norādīts šī sprieduma 24.–35. punktā, tiktāl, ciktāl iesniedzējtiesa varētu secināt, ka EKL 49. pants nav piemērojams pamata lietas apstākļos, tāds tiesiskais regulējums, kāds tas ir pamata lietā, tāpat ir jāizskata, ņemot vērā EKL 18. pantu.

68 Eiropas Savienības pilsoņa statuss ir dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss, kas tiem no šiem pilsoņiem, kuri atrodas tajā pašā situācijā, neatkarīgi no viņu pilsonības un neskarot izņēmumus, kas šajā sakarā ir īpaši paredzēti, Līguma *ratione materiae* piemērošanas jomā ļauj saņemt tādu pašu tiesisku attieksmi (skat. it īpaši 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk*, *Recueil*, I-6193. lpp., 31. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 86. punkts).

69 To situāciju skaitā, kas ietilpst Kopienu tiesību piemērošanas jomā, ietilpst situācijas, kuras saistītas ar Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, it īpaši tās, kas saistītas ar EKL 18. pantā paredzēto pārvietošanās un uzturēšanās brīvību dalībvalstu teritorijā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Grzelczyk*, 33. punkts, kā arī lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 87. punkts).

70 Ja uz Eiropas Savienības pilsoni visās dalībvalstīs ir jāattiecina tāds pats tiesiskais režīms kā tas, kāds tiek piemērots attiecīgo dalībvalstu pilsoņiem, kuri atrodas tādā pašā situācijā, ar tiesībām brīvi pārvietoties nebūtu saderīgs tas, ka pret Eiropas Savienības pilsoni dalībvalstī, kuras pilsonis viņš ir, būtu mazāk labvēlīga attieksme nekā tad, ja viņš nebūtu izmantojis Līgumā paredzētos atvieglojumus attiecībā uz tiesībām brīvi pārvietoties (2002. gada 11. jūlija spriedums lietā C-224/98 *D'Hoop*, *Recueil*, I-6191. lpp., 30. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 88. punkts).

71 Šīs iespējas nebūtu pilnībā efektīvas, ja kādas dalībvalsts pilsoni no to izmantošanas varētu atturēt šķēršļi, ko viņam attiecībā uz uzturēšanās tiesībām uzņemošajā dalībvalstī rada izcelsmes valsts tiesību akti, sodot viņu par to, ka viņš tās ir izmantojis (iepriekš minētais spriedums lietā *Schwarz* un *Gootjes-Schwarz*, 89. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Prasītājs pamata lietā, apmeklējot universitāti citā dalībvalstī, ir izmantojis savas tiesības uz brīvu pārvietošanos.

73 Gadījumā, ja saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kā to interpretē un piemēro kompetentās nodokļu iestādes, vispārēji nodokļu atskaitīšanas iespēja, kas ir paredzēta attiecībā uz universitātes maksu, tiek nošķirta, pamatojoties uz to, ka attiecīgie izdevumi ir radušies universitātē, kura atrodas citā dalībvalstī, kamēr šāda iespēja ir attiecībā uz izdevumiem, kas rodas, apmeklējot universitātes mācību kursus, kas tiek piedāvāti attiecīgajā dalībvalstī, ar šādu tiesisko regulējumu nodokļa maksātāji tiek nostādīti nelabvēlīgākā situācijā tikai tādēļ, ka tie ir īstenojuši savas tiesības uz brīvu pārvietošanos, dodoties uz citu dalībvalsti, lai tur apmeklētu universitātes mācību kursu.

74 Šāda veida izņēmums radītu šķērsli brīvībām, kuras EKL 18. panta 1. punktā ir atzītas visiem Eiropas Savienības pilsoņiem.

75 Izņēmums no tiesībām uz tādu izdevumu atskaitīšanu, kuri radušies, apmeklējot citās dalībvalstīs esošu universitāšu piedāvāto mācību kursu, nav attaisnojams, pamatojoties tikai uz to, ka Itālijas valsts universitātēs netiek piedāvāti līdzīgi pakalpojumi.

76 Šajā gadījumā nav norādīts uz nekādu pamatojumu attiecībā uz apgalvoto izņēmumu no tiesībām uz atskaitīšanu, uz kuru ir norādīts lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu. Lai gan dalībvalstīm ir iespēja pašām noteikt objektīvus kritērijus, pamatojoties uz pašas dalībvalsts principiem, un, balstoties uz kuriem var noteikt, kāda veida mācību izdevumi rada tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, šāds vispārējs izņēmums no tiesībām uz atskaitīšanu, kas ir pamatots tikai ar to, ka mācību kurss ir pasniegts citā dalībvalstī un/vai tādēļ, ka attiecīgajā nodokļa maksātāja rezidences dalībvalstī netiek nodrošinātas līdzvērtīgas mācību iespējas, ir pretējs EKL 18. pantam.

77 Attiecība uz šī sprieduma 46. un 47. punktā minēto kvantitatīvo un teritoriālo ierobežojumu noteikšanu, aprēķinot atskaitāmo mācību izdevumu apmēru, jānorāda, ka to pašu iemeslu dēļ, uz kuriem attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību jau tika norādīts šī sprieduma 51.–62. punktā, šie ierobežojumi nerada šķēršļus Eiropas Savienības pilsoņu pārvietošanās brīvībai, kas būtu pretēji EKL 18. pantam.

78 Ņemot vērā šos apsvērumus, EKL 18. pants ir jāinterpretē tādā nozīmē:

— ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes mācību kursiem, kurus nodrošina tādas iestādes, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šī iespēja tiek liegta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē;

— ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu

mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.

Par tiesāšanās izdevumiem

79 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

1) EKL 49. pants ir interpretējams tādā nozīmē:

— ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādas universitātes, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šī iespēja netiek piedāvāta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē;

— **ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā privātā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei;**

2) EKL 18. pants ir interpretējams tādā nozīmē:

— **ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kurus nodrošina tādas iestādes, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, bet kurā vispārējā veidā šī iespēja netiek piedāvāta attiecībā uz tiem universitātes līmeņa mācību izdevumiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē;**

— **ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā nodokļa maksātājiem ir paredzēta iespēja no kopējās nodokļa summas atskaitīt izdevumus par universitātes līmeņa mācību kursiem, kas radušies citā dalībvalstī reģistrētā universitātē, tikai tādā apmērā, kurš nepārsniedz to maksimālo izdevumu apmēru, kas par līdzīgu mācību kursu ir jāmaksā tajā valsts universitātē, kura atrodas vistuvāk nodokļa maksātāja nodokļu rezidencei.**

[Paraksti]