TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gegužės 20 d. *

Byloje C-56/09

dėl *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Italija) 2009 m. sausio 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Emiliano Zanotti

prieš

Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2,

* Proceso kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (pranešėjas) ir A. Arabadjiev,

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė R. Şereş, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— E. Zanotti, atstovaujamo *avvocati* C. Romano ir E. Zanotti,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* D. Del Gaizo,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Aresu ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 49 ir EB 18 straipsnių dėl atitinkamai laisvės teikti paslaugas ir Sąjungos pilietybės išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp M. Zanotti ir *Agenzia delle Entrate — Ufficio Roma 2* (Antroji Romos mokesčių inspekcija, toliau – *Agenzia*) dėl išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje atskaitymo iš bendro mokesčio.

Nacionalinė teisė

3 Pagal 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 917 dėl vieningo įstatymų dėl pajamų mokesčio teksto (toliau – TUIR) patvirtinimo 15 straipsnio 1 dalies e punktą:

„iš bendro mokesčio atimama suma, lygi 19 % mokesčio mokėtojo patirtų išlaidų, jeigu šių išlaidų nebuvo galima atskaityti nustatant atskiras pajamas, kurios kartu sudaro bendras pajamas:

<…>

e) išlaidos už vidurinį arba universitetinį mokslą, jeigu jos neviršija didžiausios valstybinėms įstaigoms mokėtinų mokesčių sumos.“

4 Iš Teisingumo Teismui pateiktų pastabų matyti, kad Finansų ministerija išleido aplinkraščius, kuriuose nurodyta, kaip reikia aiškinti ir taikyti TUIR nuostatas.

5 2000 m. gegužės 12 d. Finansų ministerijos aplinkraščio Nr. 95 (toliau – Aplinkraštis Nr. 95/2000) 1.5.1 punkte numatyta, kad išlaidos už mokslą privačiose arba užsienio įstaigose ar universitetuose atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios už panašias paslaugas, kurias teikia Italijos valstybinės įstaigos, mokėtinų mokesčių sumos. Tam, kad būtų atskaitytos išlaidos už universitetinį mokslą užsienyje, reikia remtis išlaidomis, kurios yra numatytos už panašų mokslą arčiausiai mokesčių mokėtojo

gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos valstybiniame universitete.

6 1987 m. gegužės 23 d. Finansų ministerijos aplinkraštyje Nr. 11 (toliau – Aplinkraštis Nr. 11/1987) numatyta, kad norint atskaityti privačiuose Italijos universitetuose studijuojančių studentų sumokėtus mokesčius tokių universitetų teikiamos diplominės („laurea“) studijos prilyginamos studijoms, tapačioms arba panašioms į teikiamas valstybinio Italijos universiteto, kuris yra tame pačiame mieste arba tame pačiame regione esančiame mieste kaip ir privatus universitetas.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 2003–2004 mokslo metais ieškovas pagrindinėje byloje, Romoje gyvenantis mokesčių teisės advokatas, mokėsi pagal magistro studijų programą tarptautinės mokesčių teisės srityje Leideno (Nyderlandai) Tarptautiniame mokesčių centre (*International Tax Center*, toliau – ITC).

8 Savo deklaracijoje už 2003 mokestinius metus ieškovas pagal TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punktą iš bendro mokesčio atėmė sumą, lygią 19 % išlaidų už minėtą magistro studijų programą, kaip atskaitytinas išlaidas už universitetinį mokslą. Minėtos išlaidos siekė 12 000 eurų.

9 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Agenzia* atsisakė atskaitymo tikslais atsižvelgti į išlaidas už M. Zanotti profesinį mokymą Nyderlanduose ir atsisakė jas visas atskaityti, nepateikusi jokio tinkamo pateisinimo, ypač dėl

priežasčių, dėl kurių atskaitytina suma negali būti nustatyta remiantis suma, mokėtina atitinkamoje valstybinėje mokymo įstaigoje, kaip numatyta nacionalinės teisės aktuose.

10 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2007 m. rugpjūčio 8 d. ieškovui pagrindinėje byloje buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną 2 621,84 eurų mokestį, apskaičiuotą remiantis pateikta deklaracija už 2003 mokestinius metus.

11 2007 m. gruodžio 14 d. jis apskundė šį pranešimą *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romos provincijos Mokestinių ginčų komisija) ginčydamas atsisakymą pripažinti aptariamą atskaitymą ir teigė, kad Italijos teisės aktuose nustatyti išlaidų atskaitymo apribojimai prieštarauja Bendrijos teisei.

12 Šiomis aplinkybėmis *Commissione tributaria provinciale di Roma* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pagal bendruosius Sutarties ir Europos teisės principus, susijusius su veiksminga ir visiška teismine apsauga bei vienodu požiūriu ir judėjimo laisve, draudžiama taikyti [TUIR] 15 straipsnio [1 dalies] e punktą ir aplinkraščio Nr. 95[/2000] 1.5.1 punktą ir ar su Bendrijos teise suderinamas iš jų atsirandantis ribojimas pripažinti minėtose nuostatose nurodytas išlaidas?“

Dėl ieškinio priimtinumo

13 Nors oficialiai nepateikė prieštaravimo dėl priimtinumo, Italijos vyriausybė mano, kad prejudicinis klausimas yra nereikšmingas šios bylos sprendimui nacionaliniame teisme. Priešingai nei tvirtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Italijos mokesčių administratorius visiškai neatsisakė pripažinti atskaitytinomis ieškovo pagrindinėje byloje patirtas išlaidas už užsienyje teikiamą mokslą, bet tik sumažino atskaitytiną sumą remdamasis pagal Italijos teisės aktus taikytinais kiekybiniais ir teritoriniais apribojimais. Tokiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje tik nacionalinis teismas turi nustatyti, ar mokesčių administratorius tiksliai ir tinkamai įvertino, kas yra panašus mokslas, pagal kurį reikia apskaičiuoti grąžinamą sumą, ir kas yra susijęs mokslas.

14 Šis prieštaravimas turi būti atmestas.

15 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Bendrijos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Bendrijos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *Van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

16 Nagrinėjamu atveju, neatsižvelgiant į tai, kad sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaiškus, kiek tai susiję su klausimu, ar buvo atsisakyta suteikti

prašomą atskaitymą iš bendro mokesčio, ar tik atskaitoma suma buvo sumažinta, nėra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku.

17 Iš tiesų iš bylos medžiagos matyti, kad ieškovas pagrindinėje byloje ginčija atsisakymą atskaityti iš bendro mokesčio išlaidas už kitoje valstybėje narėje esančioje privačioje įstaigoje suteiktą mokslą visų pirma dėl to, kad Italijoje nebuvo teikiamas panašus profesinis mokymas, arba mokesčių atskaitymo, į kurį jis mano turintis teisę, ribojimą nustatant kiekybinius ir teritorinius apribojimus, kurie priklauso nuo to, ar aptariamą mokslą teikia Italijoje esanti privati įstaiga, ar kitoje valstybėje narėje esanti įstaiga.

18 Prejudicinis klausimas pateiktas siekiant išsiaiškinti, ar toks nacionalinės teisės aktas, kaip antai TUIR, kaip jį aiškina ir taiko kompetentingos nacionalinės institucijos, atitinka Bendrijos teisės nuostatas. Nagrinėjant pagrindinę bylą jis nėra akivaizdžiai nereikšmingas.

19 Be to, Italijos vyriausybė tvirtina, kad sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą neaiškus atsižvelgiant į aptariamas Bendrijos teisės nuostatas. Ji teigia, kad remiantis nacionalinio teismo nagrinėjamos bylos medžiaga ir minėtu sprendimu neįmanoma pateikti nė menkiausio įrodymo, kad egzistuoja ryšys tarp ieškovo pagrindinėje byloje padėties ir naudojimosi įsisteigimo laisve bei laisve teikti paslaugas.

20 Šis prieštaravimas taip pat turi būti atmestas.

21 Ieškovas pagrindinėje byloje teigia, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, jog nacionalinis teismas klausia, ar atsižvelgiant į Sąjungos piliečių laisvo judėjimo teisę ir laisvę teikti paslaugas, įtvirtintas atitinkamai EB 18 straipsnyje ir EB 49 straipsnyje, draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos atsisakoma iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokymą kitoje valstybėje narėje arba bet kuriuo atveju pagal kuriuos jos apribojamos išlaidomis, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame universitete.

22 Iš to matyti, kad prejudicinis klausimas yra priimtinas.

Dėl prejudicinio klausimo

23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar EB 18 straipsnį ir EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip juos aiškina ir taiko kompetentingos nacionalinės institucijos, kuriuose nenumatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje, nors tokios išlaidos atskaitomos, jei universitetinį mokslą teikia toje valstybėje narėje įsteigta įstaiga, arba pagal kuriuos leidžiama atskaityti išlaidas už tokį mokslą, tačiau tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Pirminės pastabos dėl taikytinų Sąjungos teisės nuostatų

24 Pirmiausia reikia priminti, kad EB 18 straipsnyje įtvirtinta bendra teisė visiems Sąjungos piliečiams laisvai judėti ir gyventi valstybių narių teritorijose, o nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas yra jo konkreti išraiška. Todėl jei pagrindinėje byloje taikomas EB 49 straipsnis, Teisingumo Teismui nebūtina aiškinti EB 18 straipsnio (žr., be kita ko, 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Stylianakis*, C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktą ir 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, C-76/05, Rink. p. I-6849, 34 punktą).

25 Taigi dėl EB 18 straipsnio 1 dalies reikia spręsti tik tuomet, kai pagrindinė byla nepatenka į EB 49 straipsnio taikymo sritį.

26 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad nors EB 50 straipsnio trečiojoje pastraipoje minimas tik aktyvus paslaugų teikimas, kai paslaugų teikėjas vyksta pas jų gavėją, iš nusistovėjusios teismo praktikos aišku, kad laisvė teikti paslaugas apima ir paslaugų gavėjų laisvę vykti į kitą valstybę narę gauti šias paslaugas (žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimo *Luisi ir Carbone*, 286/82 ir 26/83, Rink. p. 377, 10 ir 16 punktus).

27 Pagrindinėje byloje nagrinėjama, kokia apmokestinimo tvarka taikoma paslaugų gavėjo gyvenamosios vietos valstybėje narėje išlaidoms už mokslą kitoje valstybėje narėje esančiame universitete.

28 Todėl reikia išsiaiškinti, ar tokio universiteto, kaip antai ITC, teikiamas mokslas yra „paslaugos, kurios paprastai teikiamos už užmokestį“ EB 50 straipsnio pirmos pastraipos prasme.

29 Europos Komisijos pastabose, kurioms pritaria ieškovas pagrindinėje byloje, teigiama, kad ITC yra privati įstaiga, bendradarbiaujanti su Leideno valstybiniu universitetu. Tačiau Italijos vyriausybė teigia, kad iš bylos medžiagos neaišku, ar minėta įstaiga yra privati, ar valstybinė.

30 Jau buvo nuspręsta, jog EB 50 straipsnio pirmos pastraipos prasme pagrindinė užmokesčio ypatybė yra ta, kad jis yra ekonominis atlygis už suteiktą paslaugą (žr., be kita ko, 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Humbel ir Edel*, 263/86, Rink. p. 5365, 17 punktą; 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Smits ir Peerbooms*, C-157/99, Rink. p. I-5473, 58 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 38 punktą).

31 Teisingumo Teismas nusprendė, kad į „paslaugų“ sąvoką EB 50 straipsnio prasme nepatenka viešojo mokymo sistemai priklausančių ir visiškai ar daugiausia iš viešųjų fondų finansuojamų įstaigų teikiamas mokslas. Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad nustatydama ir išlaikydama tokią viešojo švietimo sistemą, kuri paprastai finansuojama iš valstybės biudžeto, o ne mokinių ar jų tėvų, valstybė neketina verstis veikla už užmokestį, o atlieka socialinę, kultūrinę ir švietimo funkciją savo visuomenei (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Humbel ir Edel*, 17 ir 18 punktus bei 1993 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Wirth*, C-109/92, Rink. p. I-6447, 15 ir 16 punktus).

32 Ir, atvirkščiai, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad privačių mokymo įstaigų, kurios daugiausia finansuojamos iš privačių, visų pirma mokinių ir jų tėvų, lėšų, teikiamas mokslas yra „paslaugos“ EB 50 straipsnio prasme, nes šių įstaigų tikslas yra teikti paslaugas už užmokestį (žr. minėto Sprendimo *Wirth* 17 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 40 punktą).

33 Todėl mokslą, kurį iš esmės finansuoja asmenys, siekiantys įgyti išsilavinimą arba profesinę specializaciją, reikia laikyti paslaugomis EB 50 straipsnio prasme.

34 Nacionalinis teismas turi įvertinti faktus ir visų pirma ieškovo pagrindinėje byloje profesinio mokymo sąlygas.

35 Iš to matyti, kad EB 49 straipsnis taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems faktams, nes vienos valstybės narės mokesčių mokėtojas studijuoja kitos valstybės narės universitete, kuris gali būti apibūdintas kaip teikiantis paslaugas už užmokestį, t. y. iš esmės finansuojamas privačiomis lėšomis, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl kliūties laisvei teikti paslaugas buvimo

36 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą teigiama, kad *Agenzia* atsisakė atsižvelgti į M. Zanotti profesinio mokymo išlaidas Nyderlanduose ir šiuo atžvilgiu nenurodė jokių pagrįstų priežasčių.

37 M. Zanotti savo ruožtu teigia, kad pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu magistro programos, pagal kurią jis studijavo ITC, nebuvo nė vienoje valstybinėje arba privačioje Italijos įstaigoje. Jis tvirtina: kadangi Italijos universitetai neorganizuoja kvalifikacijos kėlimo kursų, kurie iš esmės tapatūs savo mokymo turiniu ir struktūra, pagal taikytinus Italijos teisės aktus išlaidos už universitetinį mokslą ar podiplomines studijas užsienyje iš viso neatskaitomos.

38 Tačiau, kaip nurodyta Italijos vyriausybės pastabose, pateiktose Teisingumo Teismui, nebuvo atsisakyta ieškovui pagrindinėje byloje leisti taikyti TUIR numatytą atskaitymą, o atskaitymo suma buvo paprasčiausia ištaisyta iš 2 481 euro į 676 eurus. Be to, Komisija teigia, kad pagal Italijos mokesčių teisės nuostatas, aiškinamas ir taikomas atsižvelgiant į aplinkraščius Nr. 95/2000 ir 11/1987, išlaidų už mokslą atskaitymas galimas, tačiau jose numatyta, kad apskaičiuojant atskaitytinų išlaidų sumą taikomi kiekybiniai ir teritoriniai apribojimai.

39 Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar dėl Italijos mokesčių teisės nuostatų, kaip jas aiškina ir taiko kompetentingos institucijos, neleidžiama iš bendros sumos atskaityti ieškovo pagrindinėje byloje prašomų išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje, ir ar atskaitytinos išlaidos sumažinamos laikantis minėtų apribojimų.

40 Jei mokesčių mokėtojui, studijavusiam kitoje valstybėje narėje esančioje privačioje įstaigoje, būtų neleista atskaityti, pažymėtina, kad dėl nacionalinės teisės aktų, kuriuose bendrai nenumatyta teisė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už kitoje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą, nors tokia galimybė numatyta išlaidų už tokioje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą atveju, užsienio universitetuose studijuojantiems mokesčių mokėtojams tektų didesnė mokesčių našta.

41 Dėl tokio reglamentavimo Italijoje reziduojantys mokesčių mokėtojai atgrasomi nuo studijų kitose valstybėse narėse įsteigtuose universitetuose. Be to, kitose valstybėse narėse įsteigtoms privačioms mokymo įstaigoms kliudoma siūlyti savo lavinimo paslaugas Italijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz*, 66 punktą bei 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-318/05, Rink. p. I-6957, 40 punktą).

42 Tokie teisės aktai yra laikomi kliūtimi EB 49 straipsnyje užtikrinamai laisvei teikti paslaugas. Iš tiesų pagal šį straipsnį draudžiama taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnį už paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Smits ir Peerbooms* 61 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

43 Atsižvelgiant į Bendrijos teisę, tokia kliūtis gali būti pateisinama, tik jeigu ji pagrįsta nuo suinteresuotųjų asmenų pilietybės nepriklausančiomis objektyviomis priežastimis ir yra proporcinga nacionaline teise teisėtai siekiamo tikslo atžvilgiu.

44 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju nebuvo pateikta jokių pagrindžiančių priežasčių.

45 Jei būtų leista iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už kitoje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą taikant kiekybinius ir teritorinius apribojimus, reikėtų priminti, kad TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, jog iš bendros sumos gali būti atskaityta suma, lygi 19 % išlaidų už vidurinį arba universitetinį mokslą, jeigu jos neviršija didžiausios valstybinėms įstaigoms mokėtinų mokesčių sumos.

46 Išlaidos už mokslą kitoje valstybėje narėje atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos valstybiniame universitete mokėtinų mokesčių ir įmokų sumos, o išlaidos už mokslą privačioje įstaigoje Italijoje atskaitomos tiek, kiek jos neviršija didžiausios mokesčių ir įmokų, mokėtinų už studijas Italijos valstybiniame universitete tame pačiame mieste, arba, jei tokio nėra, tame pačiame regione, kaip ir minėta privati įstaiga.

47 Remiantis Komisijos rašytinėmis pastabomis, tokie kiekybiniai ir teritoriniai apribojimai nustatyti TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte, kaip jį aiškina ir taiko kompetentingos mokesčių institucijos, remdamosi aplinkraščiais Nr. 95/2000 ir 11/1987.

48 Per posėdį ieškovas pagrindinėje byloje ginčijo minėtų aplinkraščių reikšmę bei taikymą ir teigė, kad jie neprivalomi ir kad bet kuriuo atveju Aplinkraštis Nr. 11/1987 buvo susijęs su kita nei 15 straipsnio 1 dalies e punktas TUIR nuostata ir nebuvo taikytinas faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms.

49 Tačiau neatsižvelgiant į tai, ar minėti aplinkraščiai privalomi ir taikytini pagrindinėje byloje, – tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o ne Teisingumo Teismas – visos šalys Teisingumo Teisme pripažino, kad taikydamos TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punktą ir apskaičiuodamos atskaitytinų išlaidų sumą Italijos kompetentingos valdžios institucijos taiko minėtus kiekybinius ir teritorinius apribojimus.

50 Kaip teigia ieškovas pagrindinėje byloje, tokie apribojimai asmenis, kurie pasirenka studijas kitoje valstybėje narėje, apsunkina labiau nei tuos, kurie nusprendžia studijuoti Italijoje.

51 Tačiau atsižvelgiant į 49 punkte išdėstytus argumentus atrodo, kad, viena vertus, aptariamas kiekybinis apribojimas taikomas tiek Italijoje, tiek kitose valstybėse narėse įsteigtoms privačioms įstaigoms.

52 Kita vertus, dėl teritorinio apribojimo iš šio sprendimo 46 punkto matyti, kad jei Italijos mokesčių mokėtojas mokosi universitete kitoje valstybėje narėje, jo išlaidos

atskaitomos tiek, kiek neviršija didžiausios už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais Italijoje esančiame Italijos valstybiniame universitete mokėtinų mokesčių ir įmokų sumos, o jei toks mokesčių mokėtojas studijuoja pagal panašią programą privačiame Italijos universitete, apribojimas nustatomas pagal mieste arba, jei tokio nėra, regione, kuriame įsteigta tokia privati įstaiga, esančio Italijos valstybinio universiteto taikomus mokesčius ir įmokas.

53 Jei daroma prielaida, kad taip TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkto taikymo sąlygos apibūdintos teisingai, iš to galima daryti išvadą, kad, priešingai, nei teigia ieškovas pagrindinėje byloje, mokesčių mokėtojas, kuris nusprendžia studijuoti privačiame Italijos universitete, kaip atskaitos tašku nustatant didžiausią atskaitytinų išlaidų sumą, negali naudotis didele įvairove valstybinių universitetų visoje šalies teritorijoje, o mokesčių mokėtojams, kurie nusprendžia mokytis užsienyje, priešingai, taikoma didžiausia riba, grindžiama išlaidomis už panašius mokymus arčiausiai jų gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame universitete.

54 Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad siekdama išvengti pernelyg didelės finansinės naštos, valstybė narė gali, atsižvelgdama į savo vertybes, apriboti atskaitomą mokesčių už mokslą sumą tam tikra suma, kuri bus tokio dydžio, kokia ir šios valstybės narės teritorijoje įsikūrusioms mokykloms suteikiama mokesčių lengvata (žr. minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 80 punktą).

55 Šiuo atveju, atsakydami į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus, ieškovas, Italijos vyriausybė ir Komisija paaiškino, kad valstybiniuose Italijos universitetuose mokami mokesčiai ir įmokos kiekvienu atveju gali skirtis atsižvelgiant į taikytinus regioninius mokesčius ir tai, kad kiekvieno valstybinio universiteto administracinė taryba savarankiškai nustato įmokas už mokslą.

56 Vis dėlto tai nepaneigia fakto, kad toks svyravimas turi įtakos ne tik nustatant didžiausią ribą, taikytiną kitoje valstybėje narėje esančiame privačiame universitete studijuojančio mokesčių mokėtojo atskaitytinoms išlaidoms, bet ir nustatant didžiausią ribą, taikomą išlaidoms, kurias atskaito mokesčių mokėtojas, studijuojantis privačioje įstaigoje Italijoje.

57 Nacionalinės teisės aktai, dėl kurių atsiranda tokie svyravimai, turintys įtakos tiek tiems mokesčių mokėtojams, kurie studijuoja Italijoje, tiek tiems, kurie naudojasi laisvo judėjimo teise, kad galėtų studijuoti kitose valstybėse narėse, ir kurie atsiranda dėl šio sprendimo 55 punkte nurodytų veiksnių, nėra laisvės teikti paslaugas apribojimas EB 49 straipsnio prasme.

58 Iš tiesų atskaitant mokesčių mokėtojų patirtas išlaidas už mokslą netaikoma kitokia apmokestinimo tvarka atsižvelgiant į tai, ar studijuojama kitose valstybėse narėse, ar atitinkamoje valstybėje narėje. Nagrinėjamu atveju ieškovas, studijuodamas kitoje valstybėje narėje esančiame universitete, nebūtinai atsidūrė, kiek tai susiję su ginčijamu mokesčių atskaitymu, nepalankesnėje padėtyje, palyginti su ta, kuri galėjo susiklostyti, jeigu jis būtų studijavęs Italijoje esančiame privačiame universitete. Iš tiesų, atsižvelgiant į jo pasirinktą privatų universitetą Italijoje, atskaitytinų išlaidų suma būtų buvusi daugiau ar mažiau didesnė, palyginti su suma, apskaičiuota remiantis išlaidomis, numatytomis už mokymą arčiausiai jo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos valstybiniame universitete, t. y. atskaitos tašku, taikomu kitose valstybėse narėse teikiamam mokslui.

59 Tokiais atskaitos taškais siekiama nustatyti sumą, kurią mokesčių mokėtojas gali atskaityti iš išlaidų už mokslą Italijoje arba kitoje valstybėje narėje esančioje privačioje įstaigoje.

60 Komisija teigia, kad atskaitos taškas, nustatytas Italijoje esančioms privačioms įstaigoms, visiškai nenaudingas kitoje valstybėje narėje esančios privačios įstaigos atveju.

61 Net jei visų privačių įstaigų, esančių atitinkamoje valstybėje narėje arba už jos ribų, atveju apskaičiuojant atskaitytinas išlaidas būtų nuspręsta naudoti vienintelį atskaitos tašką – išlaidas, numatytas už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame Italijos valstybiniame universitete, vis dėlto mokesčių mokėtojo, kaip antai ieškovo pagrindinėje byloje, kuris studijavo universitete užsienyje, atskaitytinų išlaidų suma nepasikeistų.

62 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į TUIR 15 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytą apmokestinimo tvarką, neįmanoma nustatyti veiksnių, galinčių atgrasyti Italijoje gyvenančius mokesčių mokėtojus nuo studijų kitoje valstybėje narėje esančiuose universitetuose.

63 Komisija šios išvados neginčijo ir posėdžio pabaigoje teigė, kad geriausias būdas laikytis Bendrijos teisės reikalavimų buvo naudoti kaip atskaitos tašką mokesčius ir įmokas, sumokėtus Italijos valstybiniame universitete, kuris teikia aukščiausio lygio mokymą, panašų į teikiamą mokesčių mokėtojui kitoje valstybėje narėje.

64 Iš tiesų, nesant derinimo priemonių, valstybės narės, įgyvendindamos savo kompetenciją, turi nustatyti atskaitytinų išlaidų už universitetinį mokslą apskaičiavimo kriterijus, su sąlyga, kad susijusios taisyklės atitinka EB sutarties nuostatas ir visų pirma tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neatgraso Italijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų nuo studijų kitose valstybėse narėse esančiuose universitetuose.

65 Bet kuriuo atveju tiek, kiek Italijos teisės aktuose, kaip juos aiškina ir taiko kompetentingos institucijos, nustatyta didžiausia atskaitytinų išlaidų riba laikantis minėtų kiekybinių ir teritorinių apribojimų, tokie teisės aktai dėl šio sprendimo 51–62 punktuose nurodytų priežasčių nėra kliūtis EB 49 straipsniui, todėl nereikia nagrinėti alternatyvaus kriterijaus, kurį Komisija nurodė kaip tinkamesnį.

66 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

— draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete atveju,

— nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Dėl kliūties Sąjungos pilietybei buvimo

67 Kaip matyti iš šio sprendimo 24–35 punktų, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų nuspręsti, kad EB 49 straipsnis faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms netaikytinas, taip pat reikia išnagrinėti pagrindinėje byloje aptariamus teisės aktus atsižvelgiant į EB 18 straipsnį.

68 Sąjungos pilietybe siekiama suteikti valstybių narių piliečiams esminį statusą, leidžiantį esantiems tokioje pačioje situacijoje Sutarties taikymo *ratione materiae* srityje būti vienodai teisiškai traktuojamiems, neatsižvelgiant į pilietybę ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatytų išimčių (žr., be kita ko, 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Grzelczyk*, C-184/99, Rink. p. I-6193, 31 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 86 punktą).

69 Tarp situacijų, kurios patenka į Bendrijos teisės taikymo sritį, yra ir tos, kurios susijusios su naudojimusi Sutarties užtikrinamomis pagrindinėmis laisvėmis, ypač tos, kurios susijusios su EB 18 straipsniu suteikta teise laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Grzelczyk* 33 punktą bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 87 punktą).

70 Kadangi Sąjungos pilietis kiekvienoje valstybėje narėje turi būti teisiškai vertinamas taip pat, kaip ir šių valstybių narių piliečiai, esantys tokioje pačioje situacijoje, su teise į laisvą judėjimą būtų nesuderinama tai, kad valstybėje narėje, kurios pilietis yra, jis būtų traktuojamas mažiau palankiai nei tuo atveju, kai nepasinaudoja Sutarties suteiktomis galimybėmis judėjimo srityje (2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *D'Hoop,* C-224/98, Rink. p. I-6191, 30 punktas bei minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 88 punktas).

71 Šios galimybės nebūtų visiškai veiksmingos, jei valstybės narės pilietį nuo pasinaudojimo jomis būtų galima atgrasyti jo kilmės valstybės teisės aktais, nubaudžiant dėl to, kad pasinaudojo minėtomis galimybėmis (minėto Sprendimo *Schwarz ir Gootjes-Schwarz* 89 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

72 Ieškovas pagrindinėje byloje, studijuodamas kitoje valstybėje narėje esančiame universitete, pasinaudojo laisvo judėjimo teise.

73 Jei nacionalinės teisės normos, kurias kompetentingos mokesčių institucijos aiškina ir taiko taip, kad bendrai atmetama galimybė taikyti numatytą mokesčių atskaitymą išlaidų už universitetinį mokslą atžvilgiu dėl to, kad minėtos išlaidos patiriamos kitoje valstybėje narėje esančiame universitete, kai tokia galimybė egzistuoja, kiek tai susiję su išlaidomis, už tokioje valstybėje narėje teikiamą universitetinį mokslą, dėl tokio reglamentavimo mokesčių mokėtojai atsidurtų nepalankesnėje padėtyje vien dėl to, kad pasinaudojo laisvo judėjimo teise ir atvyko į kitą valstybę narę siekdami ten studijuoti universitete.

74 Toks galimybės atmetimas yra kiekvieno Sąjungos piliečio laisvių, įtvirtintų EB 18 straipsnio 1 dalyje, kliūtis.

75 Teisės į išlaidų už kitose valstybėse narėse esančių įstaigų teikiamą universitetinį mokslą atskaitymo netaikymo negalima pateisinti vien faktu, kad Italijos valstybiniai universitetai neteikia panašių paslaugų.

76 Šiuo atveju nebuvo pateikta jokių pagrindžiančių priežasčių dėl tariamo teisės į atskaitymą netaikymo, kaip nurodyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Nors valstybės narės gali nustatyti objektyvius kriterijus remdamosi kiekvienoje valstybėje narėje taikomais kriterijais, kurie leidžia apibrėžti, kokios išlaidos už mokslą suteikia teisę į mokesčių atskaitymą, toks bendras teisės į atskaitymą netaikymas vien dėl to, kad mokslas teikiamas kitoje valstybėje narėje ir (arba) lygiavertis mokslas neteikiamas mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, prieštarauja EB 18 straipsniui.

77 Dėl šio sprendimo 46 ir 47 punktuose minėtų nustatytų kiekybinių ir teritorinių apribojimų apskaičiuojant atskaitytinų išlaidų sumą pažymėtina, kad dėl tų pačių priežasčių, kurios jau nurodytos šio sprendimo 51–62 punktuose, kiek tai susiję su laisve teikti paslaugas, tokie apribojimai nėra Sąjungos piliečių laisvo judėjimo kliūtys, prieštaraujančios EB 18 straipsniui.

78 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, EB 18 straipsnį reikia aiškinti taip:

— draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete atveju,

— nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus arčiausiai

mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

79 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1. EB 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

— **draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete atveju,**

— **nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose numatyta galimybė mokesčių mokėtojams iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.**

2. EB 18 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį:

— **draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą, teikiamą šios valstybės narės teritorijoje esančių universitetų, tačiau kuriuose bendrai nenumatyta tokia galimybė išlaidų už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete atveju,**

— **nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriuose mokesčių mokėtojams numatyta galimybė iš bendro mokesčio atskaityti išlaidas už universitetinį mokslą kitoje valstybėje narėje įsteigtame privačiame universitete tiek, kiek jos neviršija didžiausios išlaidų, kurios yra numatytos už panašius mokymus arčiausiai mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos mokesčių mokėjimo tikslais esančiame valstybiniame šalies universitete, sumos.**

Parašai.