A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. május 20.*

A C-56/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Roma (Olaszország) a Bírósághoz 2009. február 9-én érkezett, 2009. január 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

Emiliano Zanotti

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: olasz.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (előadó) és A. Arabadjiev bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. február 4-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– E. Zanotti képviseletében C. Romano és E. Zanotti avvocati,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: D. Del Gaizo avvocato dello Stato,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Aresu és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó EK 49. cikk, illetve az uniós polgárságra vonatkozó EK 18. cikk értelmezésére irányul.

2 A kérdést az Emiliano Zanotti és az Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (a továbbiakban: Agenzia) közötti, valamely más tagállamban elvégzett egyetemi tanfolyamon való részvételért fizetett költségeknek a bruttó adóból való levonása tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő.

A nemzeti jogi háttér

3 A jövedelemadóról szóló egységes szöveg elfogadásáról szóló, 1986. december 22-i 917. sz. köztársasági elnöki rendelet (a továbbiakban: TUIR) 15. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében:

„A bruttó adó összegéből le kell vonni az adóalany által kifizetett alábbi kiadások 19%-ának megfelelő összeget, amennyiben azok nem levonhatók az összjövedelmet alkotó egyes jövedelmek meghatározása során:

[…]

e) középfokú és egyetemi tanfolyamok látogatásának költségei, az állami intézmények tandíjai és hozzájárulásai tekintetében meghatározott mértéket nem meghaladó mértékben."

4 A Bíróság elé terjesztett észrevételekből kitűnik, hogy a pénzügyminisztérium utasításokban határozta meg a TUIR értelmezésének és végrehajtásának szabályait.

5 A pénzügyminisztérium 2000. május 12-i 95. sz. utasításának (a továbbiakban: 95/2000 utasítás) 1.5.1. pontja előírja, hogy a magán- vagy külföldi oktatási intézmény vagy egyetem látogatásért fizetendő összegek az olasz állami oktatási intézmények hasonló szolgáltatásaiért fizetendő tandíjak és hozzájárulások tekintetében megállapított adó vagy díj mértéket meg nem haladó mértékben vonhatók le. A külföldi

egyetemi tanfolyamok látogatásáért fizetett összegek levonása tekintetében az adóalany adóilletősége szerinti lakóhelyéhez legközelebbi olasz állami egyetemen tartott hasonló tanfolyamok látogatásáért előírt vonatkozó összegeket kell tekintetbe venni.

6 A pénzügyminisztérium 1987. május 23-i 11. sz. utasítása (a továbbiakban: 11/1987 utasítás) az Olaszországban magánegyetemekre beiratkozott hallgatók által fizetett díjak levonásának vonatkozásában előírja, hogy az ezen egyetemek által nyújtott, „oklevél" megszerzésére irányuló tanfolyamokat az azon olasz állami egyetemeken nyújtott azonos vagy hasonló tanfolyamokkal kell egy tekintet alá venni, amelyek ugyanazon településen, illetve ugyanazon tartomány másik településén találhatók, mint a hivatkozott magánegyetem.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés

7 A 2003–2004. tanévben az alapügy felperese, Rómában lakóhellyel rendelkező, adóügyekkel foglalkozó ügyvéd nemzetközi adójogi mesterképzésen vett az International Tax Centerben (a továbbiakban: ITC) a leydeni egyetemen (Hollandia).

8 A 2003. adóévre vonatkozó adóbevallásában a felperes a TUIR 15. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében a hivatkozott mesterképzésen való részvétele költségeinek 19%-át levonta bruttó adójából, az egyetemi képzés költségeinek levonhatósága jogcímén. Ez utóbbi költség mintegy 12 000 euró volt.

9 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy az Agenzia megtagadta, hogy a levonás tekintetében figyelembe vegye az Emiliano Zanotti által Hollandiában látogatott szakosító tanfolyam költségeit, sőt ezen összeg levonhatóságát teljességgel kizárta, anélkül hogy megfelelő indokolással szolgált volna, legalább a tekintetben,

hogy a levonható összeg nem meghatározható egy hasonló nemzeti oktatási intézmény által esetlegesen kért összeg figyelembevételével, amint azt egyébiránt maga a nemzeti szabályozás írja elő.

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy az Agenzia 2007. augusztus 8-án az alapügy felperesének 2 621,84 euró összegre vonatkozó adómegállapító határozatot küldött a 2003-as adóévre elkészített bevallásra vonatkozóan.

11 2007. december 14-én az alapügy felperese a Commissione tributaria provinciale di Roma előtt megtámadta a hivatkozott határozatot, azt kifogásolva, hogy nem került elismerésre a szóban forgó levonás, továbbá arra hivatkozva, hogy a levonásnak az olasz jog által előírt korlátai összeegyeztethetetlenek a közösségi joggal.

12 Ebben a helyzetben a Commissione tributaria provinciale di Roma eljárását felfüggesztette és előzetes döntéshozatalra a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A Szerződésnek és az európai közösségi jognak a bírói jogvédelem hatékonyságára és teljességére, valamint az egyenlő bánásmódra és a szabad mozgásra vonatkozó általános elveivel ellentétes-e a [TUIR] 15. cikke [(1) bekezdése] e) pontjának és a 95[/2000] utasítás 1.5.1. pontjának alkalmazása, illetve a közösségi jogszabályokkal ellentétes-e a hivatkozott rendelkezésben említett költségek elismerésének ezekből következő korlátozása?”

A kereset elfogadhatóságáról

13 Anélkül, hogy formálisan elfogadhatatlansági kifogást hozott volna fel, az olasz kormány azt állítja, hogy az előzetes döntéshozatalra terjesztett kérdés nem releváns a nemzeti bíróság előtt folyó ügy megoldása tekintetében. A kérdést előterjesztő bíróság állításával ellentétben az olasz adóhatóság nem zárta ki teljes egészében az alapügy felperese által a külföldön elvégzett tanfolyam költségeinek levonását, hanem csak a levonás összegét csökkentette az olasz szabályozás értelmében alkalmazandó mennyiségi és területi korlátozásokra hivatkozva. E körülményekre figyelemmel kizárólag a nemzeti bíróság feladata lenne annak meghatározása, hogy az adóhatóság által végzett, azon tanfolyamhoz hasonló tanfolyam azonosítására irányuló értékelése, amelyhez viszonyítva kell kiszámítani a visszatérítendő összeget, illetve az erre vonatkozó tanfolyam azonosítására irányuló értékelése pontos és megfelelő volt-e.

14 E kifogásnak nem lehet helyt adni.

15 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – a közösségi jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy a közösségi jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hatékonyan megválaszolja (a C-222/05–C-225/05. sz., Van der Weerd és társai ügyben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4233. o.] 22. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

16 A jelen ügyben, jóllehet az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem egészen egyértelmű azon kérdést illetően, hogy a bruttó adóból történő, kérelmezett levonást

elutasították, vagy egyszerűen csak csökkentették, nem tűnik nyilvánvalónak, hogy a közösségi jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával.

17 Amint ugyanis az az iratokból kiderül, az alapügy felperese vitatja mind a valamely más tagállamban található magánintézményben folytatott tanulmányok költségének a bruttó adóból történő levonása különösen azon okból történő megtagadását, hogy Olaszországban nem léteznek hasonló jellemzőkkel rendelkező szakosító tanfolyamok, mind pedig a felperes szerint neki járó adólevonási jog korlátozását azon mennyiségi és területi korlátok előírása által, amelyek attól függően változnak, hogy a szóban forgó tanfolyamot Olaszországban található magánintézmény vagy valamely más tagállamban található intézmény kínálja.

18 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés annak meghatározására irányul, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint a TUIR, illetve mint amelyet a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok értelmeztek és alkalmaztak, összeegyeztethető-e a közösségi jog rendelkezéseivel. A kérdés az alapeljárás keretében nyilvánvalóan jelentőséggel bír.

19 Az olasz kormány továbbá azt állítja, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem egyértelmű a szóban forgó közösségi jogi rendelkezések vonatkozásában. A nemzeti iratok és e határozatok alapján semmi nem enged arra következtetni, hogy kapcsolat lenne az alapügy felperesének helyzete és a letelepedés, valamint a szolgáltatásnyújtás szabadságának gyakorlása között.

20 E kifogást is el kell utasítani.

21 Amint arra az alapügy felperese is hivatkozik, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből egyértelműen az következik, hogy a nemzeti bíróság arra keresi a választ, hogy az EK 18. cikkben, illetve az EK 49. cikkben rögzített, az uniós polgárok szabad mozgásával és a szolgáltatásnyújtás szabadságával ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, amely megtiltja a valamely más tagállamban elvégzett egyetemi tanfolyamok költségeinek a bruttó adóból történő levonását, vagy e költségeket mindenesetre az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső állami egyetemen végezhető hasonló tanfolyamok látogatása tekintetében előírt költségekre korlátozza.

22 Mindezek alapján az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadható.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EK 18. cikket és az EK 49. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyet a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok úgy értelmeznek és alkalmaznak, amely kizárja a valamely más tagállamban elvégzett egyetemi tanfolyam részvételi költségeinek a bruttó adóból történő levonását, míg ezek a költségek levonhatók az ezen tagállamban letelepedett intézmények által tartott egyetemi tanfolyamok esetében, illetve amely szabályozás lehetővé teszi e költségek levonását, de csak az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső nemzeti állami egyetem által tartott tanfolyamok látogatása tekintetében előírt megfelelő költségek vonatkozásában rögzített felső határon belül.

Előzetes észrevételek az alkalmazandó uniós jogi rendelkezések vonatkozásában

24 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EK 18. cikknek, amely általánosan megfogalmazza minden uniós állampolgár jogát, hogy szabadon mozogjon és tartózkodjon a tagállamok területén, különös kifejeződései a szolgáltatásnyújtás szabadságát biztosító rendelkezések. Tehát ha az alapügy az EK 49. cikk hatálya alá tartozik, akkor nem szükséges, hogy a Bíróság határozzon az EK 18. cikk értelmezéséről (lásd többek között a C-92/01. sz. Stylianakis-ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1291. o.] 18. pontját, valamint a C-76/05. sz., Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6849. o.] 34. pontját).

25 Csak annyiban kell tehát határozni az EK 18. cikk (1) bekezdéséről, amennyiben az alapügy nem tartozik az EK 49. cikk hatálya alá.

26 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy míg az EK 50. cikk harmadik bekezdése csak a szolgáltatásnyújtás aktív szabadságát említi, amelynek keretében a szolgáltatásnyújtó utazik a szolgáltatást igénybevevőhöz, a következetes ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága magában foglalja a szolgáltatást igénybevevők azon szabadságát, hogy a szolgáltató helye szerinti más tagállamba utazzanak a szolgáltatás igénybevétele érdekében (lásd a 286/82. sz. és a 26/83. sz., Luisi és Carbone ügyben 1984. január 31-én hozott ítélet [EBHT 1984., 377. o.] 10. és 16. pontját).

27 Az alapügyben egy más tagállamban található egyetemi intézményben folytatott oktatás költségei szolgáltatása címzettjének lakóhelye szerinti tagállamban történő adójogi megítélése vitatott.

28 Meg kell tehát határozni, hogy az olyan egyetemi intézmény, mint az ITC által kínált tanfolyamok az EK 50. cikk első bekezdése szerinti „rendszerint díjazás ellenében nyújtott szolgáltatásnak" minősülnek-e.

29 Az Európai Bizottságnak az alapügy felperese által is támogatott észrevételei értelmében az ITC a leydeni állami egyetemmel együttműködő magánintézmény. Az olasz kormány ellenben arra hivatkozik, hogy az intézmény magán-, illetve állami jellege nem derül ki egyértelműen az ügy irataiból.

30 A Bíróság már korábban úgy ítélte meg, az EK 50. cikk első bekezdésének értelmében a díjazás lényegi jellemzője abban áll, hogy az a kérdéses szolgáltatás gazdasági ellentételezését képezi (lásd többek között a 263/86. sz., Humbel és Edel ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 1988., I-5365. o.] 17. pontját, a C-157/99. sz., Smits és Peerbooms ügyben 2001. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-5473. o.] 58. pontját, valamint a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 38. pontját).

31 A Bíróság így a közoktatási rendszerbe tartozó, teljesen vagy részben közpénzből finanszírozott egyes intézmények által adott órákat kizárta az EK 50. cikk szerinti „szolgáltatás" fogalmából. A Bíróság pontosította, hogy az állam az általában közpénzből, és nem a tanulók vagy a szülők hozzájárulásaiból finanszírozott ilyen közoktatási rendszert kialakítva és fenntartva nem díjazás ellenében végzett tevékenységet kívánt folytatni, hanem a szociális, kulturális és oktatási területen a lakossággal szemben fennálló feladatait teljesítette (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Humbel és Edel ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontját, valamint a C-109/92. sz. Wirth-ügyben 1993. december 7-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-6447. o.] 15. és 16. pontját).

32 A Bíróság viszont úgy ítélte meg, hogy az ezen, főként magántőkéből – többek között a tanulók és szüleik által – finanszírozott oktatási intézmények által adott órák az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásnak minősülnek, ugyanis ezen intézmények célja, hogy díjazás ellenében nyújtsanak szolgáltatást (a fent hivatkozott Wirth-ügyben hozott ítélet 17. pontja, valamint a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 40. pontja).

33 Következésképpen, a főként a szakmai vagy szakosító képzést elérni szándékozó személyek által finanszírozott tanfolyamokat az EK 50. cikk szerinti szolgáltatásoknak kell minősíteni.

34 A nemzeti bíróság feladata a tények, különösen pedig az alapügy felperese által látogatott szakosító tanfolyam tartalmának és feltételeinek értékelése.

35 Következésképpen alkalmazni kell az EK 49. cikket az olyan tényekre, mint az alapügy tényállása, mivel valamely tagállam adóalanya valamely más tagállamban látogat egy olyan egyetemi intézményt, amely visszterhes szolgáltatást nyújtónak, azaz alapvetően magántőkéből finanszírozottnak lehet tekinteni, aminek ellenőrzése pedig a nemzeti bíróság feladata.

A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának fennállásáról

36 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint az Agenzia nem vette figyelembe az Emiliano Zanotti által Hollandiában látogatott szakosító tanfolyam költségeit, és e tekintetben semmiféle indokolást nem adott.

37 Emiliano Zanotti a maga részéről arra hivatkozik, hogy az alapügy tényállásának megvalósulása idején azt a mesterképzést, amelyen az ITC-nél vett részt, Olaszországban egyetlen magán- vagy állami intézményben nem lehetett elvégezni. Mivel nem létezett olasz egyetemek által szervezett, tartalmát és képzési szerkezetét tekintve lényegében azonos képzés, azt állítja, hogy az alkalmazandó olasz szabályozás értelmében a külföldi egyetemi vagy posztgraduális képzések látogatására vonatkozó költségek egyáltalán nem vonhatók le.

38 Ezzel szemben az olasz kormány által a Bíróság elé terjesztett észrevételek szerint az alapügy felperesétől nem a TUIR által előírt összeg levonását tagadták meg, hanem egyszerűen csak kiigazították a levonás összegét 2481 euróról 676 euróra. Hasonlóképpen, a Bizottság azt állítja, hogy az olasz adójogi szabályozás, a 95/2000 és a 11/1987 utasítás fényében értelmezve és alkalmazva, nem zárja ki az oktatásra fordított költségek levonását, hanem a levonható összegek számítása tekintetében mennyiségi és területi korlátok alkalmazását írja elő.

39 A nemzeti bíróságra tartozik annak megállapítása, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok értelmezése és alkalmazása szerinti olasz adójogi szabályozás, az alapügy felperese által kifogásolt, a más tagállamban folytatott egyetemi tanfolyam költségének a bruttó adóból történő levonása megtagadásához, vagy a levonható költségek összegének a hivatkozott korlátoknak megfelelő csökkentéséhez vezet.

40 Amennyiben a levonást megtagadják a más tagállamban található magánintézményt látogató adóalanytól, meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely általános jelleggel kizárja egy más tagállam egyetemi intézménye által kínált tanfolyam látogatása költségei a bruttó adóból történő levonhatósága jogát, míg e lehetőség fennáll az e tagállam egyeteme által kínált tanfolyam látogatásának költségei tekintetében, jelentősebb adóterhet ró a külföldi egyetemi intézményeket látogató adóalanyra.

41 Az ilyen szabályozás azzal jár, hogy visszatartja az olaszországi illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy valamely más tagállamban letelepedett egyetemi intézmények tanfolyamait látogassák. E szabályozás tehát korlátozza továbbá a más tagállamokban illetőséggel rendelkező oktatási magánintézményeket abban, hogy az olaszországi illetőségű adóalanyoknak képzést kínáljanak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 66. pontját, valamint a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6957. o.] 40. pontját).

42 Az ilyen szabályozás akadályozza az EK 49. cikkben szavatolt szolgáltatásnyújtás szabadságát. E cikkbe ütközik ugyanis minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a fent hivatkozott Smits és Peerbooms ügyben hozott ítélet 61. pontját, a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Ilyesfajta eltérő bánásmód a közösségi jogra figyelemmel nem igazolható, csakis amennyiben objektív, az érintett személyek állampolgárságától független megfontolásokon alapul, és arányban áll a nemzeti jog jogszerű célkitűzésével.

44 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a jelen ügyben semmiféle igazolás nem került előterjesztésre.

45 Amennyiben a más tagállamban kínált tanfolyam költségeinek a bruttó adóból történő levonása mennyiségi és területi korlátozások mellett lehetséges, emlékeztetni kell arra, hogy a TUIR 15. cikke (1) bekezdésének e) pontjából az következik, hogy a bruttó adó összegéből levonható az adóalany által látogatott középfokú és egyetemi tanfolyamok költségei 19%-ának megfelelő összeg, az állami intézmények tandíjai és hozzájárulásai tekintetében meghatározott mértéket nem meghaladó mértékben.

46 Míg a más tagállamban látogatott tanfolyamok költségei az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső olasz állami egyetemen látogatott hasonló tandíjak és hozzájárulások tekintetében rögzített mértéken belül vonhatók le, az olasz magánegyetemen kifizetett költségek az ugyanazon településen, vagy ennek hiányában az ugyanazon tartományban található állami egyetemen fizetendő tandíjak és hozzájárulások tekintetében rögzített mértékben vonhatók le.

47 A Bizottság írásbeli észrevételei szerint e mennyiségi és területi korlátok a 95/2000 és a 11/1987 utasítás fényében a hatáskörrel rendelkező adóhatóságok által értelmezett és alkalmazott TUIR 15. cikke (1) bekezdésének e) pontjából erednek.

48 A tárgyalás során az alapügy felperese arra hivatkozva vitatta a szóban forgó utasításokat, hogy ezek nem bírtak kötelező erővel, és a 11/1987 utasítás egyébként is a TUIR 15. cikke (1) bekezdésének e) pontjától eltérő rendelkezésre vonatkozott, nem volt tehát alkalmazható az alapeljárás tényállására.

49 Mindenesetre, függetlenül attól, hogy kötelező erővel bírnak-e, és alkalmazhatók-e az alapügyben a szóban forgó utasítások – aminek megállapítása a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, a Bíróság előtt valamennyi fél elismerte, hogy a TUIR 15. cikke (1) bekezdése e) pontjának alkalmazása és a levonható összegek számításának tekintetében a hatáskörrel rendelkező olasz hatóságok a fent hivatkozott mennyiségi és területi korlátokat alkalmazzák.

50 Az alapügy felperese szerint e korlátok súlyosabban érintik a valamely tanfolyamot külföldön választó személyeket, mint az olaszországi tanfolyamot választó személyeket.

51 Ugyanakkor, a fenti 49. pontban tett megállapításokra figyelemmel, úgy tűnik egyrészt, hogy a szóban forgó mennyiségi korlát egyaránt alkalmazandó az Olaszországban és a más tagállamban található magánintézményekre is.

52 Másrészt, a területi korlátot illetően, amint az a jelen ítélet 46. pontjából következik, ha egy olasz adóalany valamely más tagállamban látogat egyetemi tanfolyamot, költségei az adóilletőségi helyéhez legközelebb eső, és hasonló tanfolyamokat kínáló olasz állami egyetem tandíjai és hozzájárulásai tekintetében meghatározott mértéket nem meghaladó mértékben levonhatók, míg ha ugyanezen adóalany valamely olaszországi magán egyetemi intézmény által kínált hasonló tanfolyamot látogat, a levonás korlátja

a hivatkozott magánintézmény helye szerinti településen, vagy ennek hiányában a tartományban található olasz állami egyetem tandíjai és hozzájárulásai függvényében kerülnek meghatározásra.

53 Feltételezve, hogy a TUIR 15. cikke (1) bekezdése e) pontja alkalmazása feltételeinek ezen értelmezése megfelelő, ebből az következik, hogy – az alapügy felperesének állításával szemben – az Olaszországban magán egyetemi intézményt látogatni szándékozó adóalanynak, mint a levonható költségek levonása felső határa rögzítésének viszonyítási pontja, nem áll rendelkezésére az állami egyetemi intézmények széles választéka az egész ország területén, míg a külföldi tanfolyamot választó adóalanyokat ezzel szemben köti az adóilletőségi helyükhöz legközelebb eső állami intézmény által kínált hasonló tanfolyam költségei által meghatározott felső határ.

54 A Bíróság már megállapította, hogy a túlzott pénzügyi teher elkerülése érdekében a tagállam szabadon korlátozhatja a tandíj levonhatóságát meghatározott, az állam által a területén található oktatási intézmények látogatásáért nyújtott adókedvezménynek megfelelő összegekre, figyelembe véve egyes, általa kialakított értékeket, ami a kérdéses adókedvezmény megtagadásához képest kevésbé korlátozó eszköz (lásd a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 80. pontját).

55 A jelen ügyben a Bíróság által feltett kérdésekre adott válaszként a felperes, az olasz kormány és a Bizottság előadta, hogy az olasz állami egyetemeken fizetendő tandíjak és hozzájárulások egyetemenként változhatnak a tartományi adók, valamint azon tény függvényében, hogy minden egyes egyetem adminisztratív tanácsa önállóan állapítja meg a tanfolyamok látogatásának díját.

56 Az is igaz, hogy ez a változás nemcsak a valamely más tagállamban magánintézményt látogató adóalany által levonható költség felső határának rögzítését érinti, hanem a valamely olaszországi magánintézmény által kínált tanfolyamon részt vevő adóalany által levonható költségekre alkalmazandó felső határ rögzítését is.

57 Az olyan változásokat eredményező nemzeti szabályozás, amely egyaránt érinti az Olaszországban tanfolyamokat látogató adóalanyokat, és azokat is, akik a célból gyakorolják szabad mozgáshoz való jogukat, hogy e tanfolyamokat más tagállamokban látogassák, és amely változások a jelen ítélet 55. pontjában hivatkozott tényezőkből erednek, nem minősül a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának az EK 49. cikk értelmében.

58 Az adóalany által kifizetett képzési költségek levonása ugyanis nem tartozik aszerint eltérő adózási rendszer alá, hogy a látogatott tanfolyamot valamely másik tagállamban tartották, vagy az érintett tagállamban. A jelen ügyben a felperes, mivel más tagállamban található egyetemi intézmény által kínált tanfolyamot látogatott, a vitatott adólevonást illetően nem volt hátrányosabb helyzetben, mint lett volna, ha egy Olaszországban található magánegyetemet látogatott volna. Azon magánegyetem szerint ugyanis, amelyet Olaszországban választott volna, a levonható költségek összege többé-kevésbé magasabb lett volna, mint az adóilletőségi helyhez legközelebb eső olasz állami egyetem látogatása vonatkozásában előre látható költségekhez viszonyítottan számított összeg, azaz azon referenciapont, amelyet a más tagállamokban végzett tanfolyamok tekintetében kell alkalmazni.

59 E referenciapontok az Olaszországban vagy valamely más tagállamban található magánintézményben folytatott képzés költségeiből az adóalany által levonható költségek összegének a meghatározására irányulnak.

60 Amint azt a Bizottság megállapította, az Olaszországban található magánintézmények tekintetében megállapított referenciapont semmi jelentőséggel nem bír a valamely más tagállamban található magánintézmény esetében.

61 Még akkor is, ha az érintett tagállamban vagy azon kívül található valamennyi magánintézmény tekintetében az a döntés született volna, hogy a levonható költségek számítása során az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső olasz állami egyetemen végzett hasonló tanfolyamok tekintetében előre látható költségek kerültek volna meghatározásra egyetlen referenciapontként, kétségtelen, hogy az olyan adóalany levonható költségeinek összege változatlan maradna, mint az alapügy felperese, aki külföldi egyetemi intézményt látogatott.

62 E körülményekre figyelemmel, a TUIR 15. cikke (1) bekezdésének e) pontja által bevezetett adójogi szabályozás szempontjából nem azonosítható semmiféle olyan tényező, amely visszatartja az olaszországi illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy valamely más tagállamban letelepedett egyetemi intézmények tanfolyamait látogassák.

63 E következtetést a Bizottság sem vitatja, amely a tárgyalás végén megállapította, hogy a közösségi jogi követelmények tiszteletben tartásának az a legjobb módja, hogy referenciapontnak az azon olasz állami egyetemnek fizetendő tandíjakat és hozzájárulásokat kell tekinteni, amelyek az adóalany által más tagállamban látogatotthoz hasonló, legmagasabb szintű tanfolyamot ajánlják.

64 Harmonizációs intézkedések hiányában ugyanis a tagállamok feladata, hogy hatásköreik gyakorlásának keretében a levonható egyetemi képzési költségek számításának kritériumait megállapítsák, azzal a feltétellel, hogy az erre vonatkozó szabályok összeegyeztethetők legyenek az EK-Szerződés rendelkezéseivel, és különösen olyan esetben, mint amely az alapügyben szerepel, e szabályok ne tartsák vissza az olaszországi illetőséggel rendelkező adóalanyokat attól, hogy valamely más tagállamban letelepedett egyetemi intézmények tanfolyamait látogassák.

65 Mindenesetre, amennyiben az olasz szabályozás, úgy, ahogyan azt a hatáskörrel rendelkező hatóságok értelmezik és alkalmazzák, a levonható költségek tekintetében felső határt ír elő a hivatkozott mennyiségi és területi korlátokon belül, e szabályozás a jelen ítélet 51–62. pontjában részletezett indokokból, nem minősül az EK 49. cikk korlátozásának, ily módon nem kell figyelembe venni a Bizottság által legmegfelelőbbnek tartott alternatív kritériumot.

66 A fenti megfontolásokra figyelemmel az EK 49. cikket úgy kell értelmezni:

– hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok tekintetében előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból levonják az e tagállam területén található egyetemi intézmények által tartott tanfolyamok költségét, de amely szabályozás a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott egyetemi tanfolyamok költségei tekintetében e lehetőséget általánosságban kizárja;

– hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok számára előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott tanfolyam költségeit azon felső határon belül vonják le, amely az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső nemzeti állami egyetem által tartott hasonló tanfolyamok látogatása megfelelő és előre látható költségeinek tekintetében rögzítenek.

Az uniós polgárság korlátozásának fennállásáról

67 Amint az a jelen ítélet 24–35. pontjából következik, mivel a kérdést előterjesztő bíróság megállapíthatja az EK 49. cikknek az alaptényállásra való alkalmazhatatlanságát, az olyan szabályozást, mint amely az alapügyben szerepel, az EK 18. cikk tekintetében is meg kell vizsgálni.

68 Az uniós polgárság intézményének célja, hogy biztosítsa a tagállamok állampolgárainak alapvető jogállását, lehetővé téve az azonos helyzetben lévő tagállami állampolgárok számára, hogy állampolgárságuktól függetlenül és az e tekintetben kifejezetten előírt kivételek sérelme nélkül ugyanolyan jogi bánásmódban részesüljenek azokon a területeken, amelyekre a Szerződés tárgyi hatálya kiterjed (lásd különösen a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-6193. o.] 31. pontját, és a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 86. pontját) .

69 A közösségi jog tárgyi hatálya alá tartoznak többek között a Szerződés által szavatolt alapvető szabadságok gyakorlásának, különösen az EK 18. cikkben rögzített, a tagállamok területén való szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jog gyakorlásának esetei (lásd különösen a fent hivatkozott Grzelczyk-ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 87. pontját).

70 Amennyiben az Unió valamely polgárát jogilag ugyanolyan bánásmódban kell részesíteni valamennyi tagállamban, mint amelyet e tagállamok az ugyanolyan helyzetben lévő állampolgáraik részére biztosítanak, ellentétes lenne a szabad mozgáshoz való joggal, ha ezen polgár az állampolgársága szerinti tagállamban kedvezőtlenebb bánásmódban részesülne annál, mint amely akkor illetné meg, ha nem vette volna igénybe a Szerződés által a szabad mozgás tekintetében biztosított lehetőségeket (a C-224/98. sz. D'Hoop-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6191. o.] 30. pontja, valamint a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 88. pontja).

71 E lehetőségek ugyanis nem érvényesülhetnének teljes mértékben, ha vissza lehetne tartani a tagállami állampolgárt attól, hogy azokat igénybe vegye a nemzeti szabályozás által elé gördített olyan akadályokkal, amelyek kizárólag e lehetőségek gyakorlása miatt büntetik őt (a fent hivatkozott Schwarz és Gootjes-Schwarz ügyben hozott ítélet 89. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72 Az alapügy felperese egy más tagállamban található egyetemi intézmény látogatásával szabad mozgáshoz való jogát gyakorolta.

73 Amennyiben valamely nemzeti szabályozást a hatáskörrel rendelkező hatóságok úgy értelmeznek és alkalmaznak, hogy az általánosságban azért zárja ki valamely egyetemi tanfolyam költségeinek adóból történő levonását, mert a szóban forgó költségek egy más tagállamban található egyetemi intézményben merültek fel, míg e lehetőség fennáll az e tagállamban kínált egyetemi tanfolyamok látogatásának költségei tekintetében, a szóban forgó szabályozás kedvezőtlenebb helyzetbe hozná az adóalanyokat pusztán azon tény okán, hogy szabad mozgáshoz való jogukat gyakorolták, amikor egy más tagállamba mentek, hogy ott egyetemi tanfolyamon vegyenek részt.

74 E kivétel az EK 18. cikk (1) bekezdésében valamennyi uniós polgár számára elismert szabadságok korlátozásának minősül.

75 A más tagállamokban található intézmények által tartott tanfolyamok látogatása költségeinek levonásához való jog kizárása nem igazolható azon puszta ténnyel, hogy olasz állami egyetemek nem nyújtanak hasonló szolgáltatásokat.

76 A jelen ügyben semmiféle igazolás nem került előterjesztésre a levonáshoz való jognak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban hivatkozott feltételezett kizárása tekintetében. Még ha a tagállamok szabadon állapíthatják is meg az egyes tagállamok saját elvei alapján az objektív kritériumokat, amelyek lehetővé teszik annak meghatározását, hogy milyen fajta képzési költségek alapozzák meg az adóból történő levonás jogát, a levonáshoz való jog ilyen általános jellegű kizárása azon puszta tény okán, hogy a tanfolyamot más tagállamban tartják, és/vagy az adóalany lakóhelyén nincs ezzel egyenértékű képzés, ellentétes az EK 18. cikkel.

77 A jelen ítélet 46. és 47. pontjában hivatkozott, a levonható képzési költségek összege számítására vonatkozó mennyiségi és területi korlátozások előírását illetően meg kell állapítani, hogy ugyanazon okokból, mint amelyek a jelen ítélet 51–62. pontjában kifejtésre kerültek, a szolgáltatásnyújtás szabadságának tekintetében e korlátok nem minősülnek az uniós polgárok szabad mozgásának az EK 18. cikkel ellentétes korlátozásának.

78 A fenti megfontolásokra figyelemmel az EK 18. cikket úgy kell értelmezni:

– hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok tekintetében előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból levonják az e tagállam területén található egyetemi intézmények által tartott tanfolyamok költségét, de amely szabályozás a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott egyetemi tanfolyamok költségei tekintetében e lehetőséget általánosságban kizárja;

– hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok számára előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott tanfolyam költségeit azon felső határon belül vonják le, amely az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső

nemzeti állami egyetem által tartott hasonló tanfolyamok látogatása megfelelő és előre látható költségeinek tekintetében rögzítenek.

A költségekről

79 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

1) Az EK 49. cikket úgy kell értelmezni:

– **hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok tekintetében előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból levonják az e tagállam területén található egyetemi intézmények által tartott tanfolyamok költségét, de amely szabályozás a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott egyetemi tanfolyamok költségei tekintetében e lehetőséget általánosságban kizárja;**

– **hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok számára előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott tanfolyam költségeit azon felső határon belül vonják le, amely az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső nemzeti állami egyetem által tartott hasonló tanfolyamok látogatása megfelelő és előre látható költségeinek tekintetében rögzítenek.**

2) Az EK 18. cikket úgy kell értelmezni:

– **hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok tekintetében előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból levonják az e tagállam területén található egyetemi intézmények által tartott tanfolyamok költségét, de amely szabályozás a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott egyetemi tanfolyamok költségei tekintetében e lehetőséget általánosságban kizárja;**

– **hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyok számára előírja annak lehetőségét, hogy a bruttó adóból a más tagállamban letelepedett magán egyetemi intézményben látogatott tanfolyam költségeit azon felső határon belül vonják le, amely az adóalany adóilletőségi helyéhez legközelebb eső nemzeti állami egyetem által tartott hasonló tanfolyamok látogatása megfelelő és előre látható költségeinek tekintetében rögzítenek.**

Aláírások