WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 20 maja 2010 r. *

W sprawie C-56/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Roma (Włochy) postanowieniem z dnia 14 stycznia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 lutego 2009 r., w postępowaniu:

Emiliano Zanotti

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Rosas, U. Lõhmus, A.Ó Caoimh (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 lutego 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu E. Zanottiego przez C. Romana oraz E. Zanottiego, avvocati,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Del Gaiza, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 49 WE i 18 WE, które dotyczą kolejno swobody świadczenia usług i obywatelstwa Unii.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy E. Zanottim a Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2 (zwaną dalej „Agencją") w przedmiocie odliczenia od podatku brutto kosztów uczestnictwa w kursie uniwersyteckim poniesionych w innym państwie członkowskim.

Krajowe ramy prawne

3 W świetle art. 15 ust. 1 lit. e) dekretu nr 917 prezydenta republiki z dnia 22 grudnia 1986 r. zawierającego zatwierdzenie tekstu jednolitego o podatku dochodowym (testo unico delle imposte sui redditi, zwanego dalej „TUIR"):

„Od podatku brutto odlicza się kwotę równą 19% następujących kosztów wykazanych przez podatnika, jeśli nie podlegają one odliczeniu przy ustalaniu różnych dochodów składających się na ogólny dochód:

[…]

e) koszty uczęszczania na kursy szkoleniowe w szkołach średnich i wyższych, w granicach nieprzekraczających progu określonego dla należności i opłat w instytucjach krajowych".

4 Z uwag przedstawionych Trybunałowi wynika, że włoski minister finansów wydał okólniki wskazujące sposób wykładni i wykonania przepisów TUIR.

5 Punkt 1.5.1 okólnika nr 95 ministra finansów z dnia 12 maja 2000 r. (zwanego dalej „okólnikiem nr 95/2000") stanowi, że koszty nauki w prywatnych lub zagranicznych szkołach średnich i wyższych podlegają odliczeniu w granicach progu określonego dla należności i opłat pobieranych za podobne usługi świadczone przez włoskie instytucje publiczne. W celu odliczenia kosztów uczęszczania za granicą na kursy

uniwersyteckie należy przyjąć za punkt odniesienia odpowiadające im koszty uczęszczania na podobne kursy na włoskim uniwersytecie publicznym najbliższym dla miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.

6 Okólnik nr 11 ministra finansów z dnia 23 maja 1987 r. (zwany dalej „okólnikiem nr 11/1987") przewiduje dla celów odliczenia opłat ponoszonych przez studentów na prywatnych uczelniach we Włoszech zrównanie kursów „laurea" prowadzonych na tych uniwersytetach z identycznymi lub podobnymi kursami prowadzonymi na włoskich uniwersytetach publicznych w tym samym mieście, w którym znajduje się uczelnia prywatna lub w mieście położonym w tym samym regionie.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 W roku akademickim 2003/2004 skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, adwokat specjalizujący się w prawie podatkowym, zamieszkały w Rzymie, uczestniczył w magisterskim kursie międzynarodowego prawa podatkowego w International Tax Center (zwanym „ITC") w Leiden (Niderlandy).

8 W swej deklaracji za rok podatkowy 2003 skarżący odliczył od kwoty brutto podatku, na podstawie art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR, 19% kosztów poniesionych w związku z uczestnictwem w rzeczonym kursie tytułem podlegających odliczeniu opłat za nauczanie uniwersyteckie. Opłaty te wynosiły 12 000 EUR.

9 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Agencja odmówiła uwzględnienia dla celów odliczenia opłat za specjalistyczne kursy, w których E. Zanotti uczestniczył w Niderlandach, a nawet całkowicie wykluczyła odliczenie, nie przedstawiając odpowiedniego

uzasadnienia, w szczególności, co do względów, dla których kwota odliczenia nie mogła zostać ustalona przez odniesienie do kwoty ewentualnie wymaganej przez podobne instytucje krajowe, zgodnie z tym, co przewidują przepisy krajowe.

10 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w dniu 8 sierpnia 2007 r. skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym został powiadomiony o decyzji podatkowej na kwotę 2621,84 EUR tytułem rozliczenia deklaracji za rok 2003.

11 W dniu 14 grudnia 2007 r. zaskarżył on tę decyzję do Commissione tributaria provinciale di Roma, zarzucając jej brak uwzględnienia wskazanego odliczenia i podnosząc niezgodność z prawem wspólnotowym przewidzianego w prawie włoskim limitu odliczenia.

12 W tych okolicznościach Commissione tributaria provinciale di Roma postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy ogólne zasady traktatu i wspólne prawo europejskie dotyczące skuteczności i zakresu ochrony prawnej oraz równości traktowania i swobody przepływu stoją na przeszkodzie stosowaniu art. 15 [ust. 1] lit. e) [TUIR] i pkt 1.5.1 okólnika nr 95[/2000] oraz czy wynikające z nich ograniczenie w zakresie uznawania opłat wskazanych w tych przepisach jest sprzeczne z przepisami wspólnotowymi?".

W przedmiocie dopuszczalności skargi

13 Nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności, rząd włoski uważa, że pytanie prejudycjalne jest bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed sądem krajowym. Wbrew twierdzeniom sądu krajowego włoskie organy podatkowe nie wykluczyły całkowicie odliczenia opłat poniesionych przez skarżącego z tytułu kursów szkoleniowych, w których uczestniczył za granicą, a jedynie zmniejszyły kwotę odliczenia, stosując ograniczenia ilościowe i terytorialne wynikające z przepisów włoskich. W tych okolicznościach, w ramach sporu przed sądem krajowym, do sądu krajowego należy ustalenie, czy ocena dokonana przez organy podatkowe w przedmiocie identyfikacji podobnego kursu, w odniesieniu do którego należy obliczyć kwotę zwrotu i w przedmiocie identyfikacji związanego z nim kursu, była dokładna i prawidłowa.

14 Argument ten nie może zostać uwzględniony.

15 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do pytań dotyczących wykładni prawa wspólnotowego, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie przez Trybunał, ma zastosowanie domniemanie, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wystąpił sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione (zob. wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-222/05 do C-225/05 van der Weerd i in., Zb.Orz. s. I-4233, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 W niniejszej sprawie, mimo braku jasności postanowienia odsyłającego w zakresie kwestii czy wnioskowanego odliczenia od kwoty brutto podatku odmówiono czy też

je ograniczono, nie jest oczywiste, że wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

17 Z akt sprawy wynika, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym kwestionuje odmowę odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za naukę w instytucji prywatnej położonej w innym państwie członkowskim, ponieważ, między innymi, brak jest specjalistycznych kursów o podobnych cechach we Włoszech, bądź ograniczenie odliczenia podatku, do którego uważa się za uprawnionego, na podstawie ograniczeń ilościowych i terytorialnych, różniących się w zależności od tego, czy rozpatrywany kurs szkoleniowy jest oferowany przez instytucję prywatną znajdującą się we Włoszech, czy przez instytucję w innym państwie członkowskim.

18 Pytanie prejudycjalne zostało przedstawione w celu ustalenia czy przepisy krajowe takie jak TUIR, w świetle ich interpretacji i stosowania przez właściwe władze krajowe, są zgodne z przepisami prawa wspólnotowego. W ramach sporu przed sądem krajowym nie są one oczywiście pozbawione znaczenia.

19 Rząd włoski twierdzi również, że postanowieniu odsyłającemu brakuje jasności w zakresie rozpatrywanych przepisów prawa wspólnotowego. Na podstawie krajowych akt sprawy i tego postanowienia nie jest możliwa identyfikacja jakiegokolwiek elementu pozwalającego na określenie związku pomiędzy sytuacją skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym a wykonywaniem swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług.

20 Ten argument również należy oddalić.

21 Jak podniósł skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, z postanowienia odsyłającego jasno wynika, że sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy prawo do swobodnego przemieszczania się obywateli Unii i prawo do swobodnego świadczenia usług, ustanowione w art. 18 WE i 49 WE, stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które wykluczają odliczenia od podatku brutto opłat za uczestnictwo w kursach uniwersyteckich w innym państwie członkowskim lub, w każdym razie, ograniczają te opłaty do odpowiadających im opłat przewidzianych za uczestnictwo w podobnych kursach prowadzonych na uniwersytecie publicznym znajdującym się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.

22 Z powyższych rozważań wynika, że pytanie prejudycjalne jest dopuszczalne.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 18 WE i 49 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, w świetle ich interpretacji i stosowania przez władze krajowe, które wykluczają możliwość odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za uczestnictwo w uniwersyteckich kursach szkoleniowych w innym państwie członkowskim, podczas gdy rzeczone opłaty podlegają odliczeniu w przypadku kursów szkoleniowych prowadzonych w instytucjach znajdujących się w tym państwie członkowskim, lub które umożliwiają odliczenie opłat za udział w takich kursach, ale w granicach limitu określonego dla odpowiadających im opłat za uczestnictwo w podobnych kursach prowadzonych przez krajowy uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.

Uwagi wstępne w przedmiocie znajdujących zastosowanie przepisów prawa Unii

24 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że art. 18 WE, ustanawiający w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego poruszania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znajduje swój szczególny wyraz w przepisach ustanawiających swobodne świadczenie usług. W związku z tym, jeżeli sprawa zawisła przed sądem krajowym jest objęta zakresem stosowania art. 49 WE, to nie ma potrzeby, aby Trybunał orzekał w przedmiocie wykładni art. 18 WE (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. s. I-1291, pkt 18; a także z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 34).

25 W związku z tym art. 18 ust. 1 WE podlega rozpatrzeniu jedynie wówczas, gdy art. 49 WE nie będzie miał zastosowania do sprawy zawisłej przed sądem krajowym.

26 W tym kontekście należy na wstępie przypomnieć, że jakkolwiek art. 50 akapit trzeci WE wymienia jedynie czynną swobodę świadczenia usług, w ramach której usługodawca przemieszcza się do usługobiorcy, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że swoboda świadczenia usług obejmuje również przysługującą usługobiorcy swobodę przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się usługodawca w celu skorzystania tam z usługi (zob. wyrok z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. s. 377, pkt 10, 16).

27 Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy podatkowego traktowania w państwie członkowskim rezydencji usługobiorcy kosztów kształcenia poniesionych na uniwersytecie położonym w innym państwie członkowskim.

28 Należy zatem zbadać, czy kurs prowadzony przez instytucję uniwersytecką taką jak ITC stanowi zgodnie z art. 50 akapit pierwszy WE „usługi świadczone zazwyczaj za wynagrodzeniem".

29 W świetle uwag Komisji Europejskiej, popieranych przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym, ITC jest prywatną instytucją współpracującą z uniwersytetem publicznym w Leiden. Rząd włoski twierdzi natomiast, że prywatny lub publiczny charakter tej instytucji nie wynika jasno z akt sprawy.

30 Zgodnie z orzecznictwem zasadniczą cechą wynagrodzenia w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE jest to, że stanowi ono gospodarcze świadczenie wzajemne względem danego świadczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 263/86 Humbel i Edel, Rec. s. 5365, pkt 17; z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. s. I-5473, pkt 58; a także ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 38).

31 Trybunał wykluczył więc z zakresu pojęcia „usługi" w rozumieniu art. 50 WE lekcje udzielane przez niektóre instytucje podlegające systemowi nauczania publicznego finansowane w całości lub głównie ze środków publicznych. Trybunał wskazał, że ustanawiając i utrzymując tego rodzaju system nauczania publicznego, finansowany zasadniczo ze środków publicznych, a nie przez uczniów lub ich rodziców, państwo nie zamierza prowadzić działalności zarobkowej, lecz spełnia wobec obywateli swe zadania w dziedzinie społecznej, kulturalnej i oświatowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Humbel i Edel, pkt 17, 18; a także wyrok z dnia 7 grudnia 1993 r. w sprawie C-109/92 Wirth, Rec. s. I-6447, pkt 15, 16).

32 Trybunał orzekł jednak, że lekcje udzielane przez instytucje oświatowe finansowane głównie ze środków prywatnych, w szczególności przez uczniów i ich rodziców, stanowią „usługi" w rozumieniu art. 50 WE, ponieważ instytucje te mają na celu oferowanie usług za wynagrodzeniem (ww. wyroki: w sprawie Wirth, pkt 17; a także w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 40).

33 Zatem kursy finansowane głównie przez osoby poszukujące szkoleń lub specjalizacji zawodowej należy co do zasady uznać za usługi w rozumieniu art. 50 WE.

34 Do sądu krajowego należy ocena okoliczności faktycznych i, w szczególności, zasad i warunków kursów specjalizacyjnych, w których uczestniczył skarżący.

35 Wynika stąd, że art. 49 WE ma zastosowanie do takiego stanu faktycznego jak rozpatrywany przez sąd krajowy, jeżeli podatnicy danego państwa członkowskiego uczęszczają do instytucji uniwersyteckich w innym państwie członkowskim, które można uznać za świadczące usługi za wynagrodzeniem, tzn. które są finansowane głównie ze środków prywatnych, co podlega ustaleniu przez sąd krajowy.

W przedmiocie istnienia przeszkody w swobodnym świadczeniu usług

36 W świetle postanowienia odsyłającego Agencja odmówiła uwzględnienia opłat za specjalistyczne kursy, w których uczestniczył E. Zanotti w Niderlandach, nie przedstawiając odpowiedniego uzasadnienia w tym zakresie.

37 Ze swojej strony, E. Zanotti podnosi, że w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych, tytuł oferowany przez ITC nie mógł zostać zdobyty w żadnej instytucji publicznej czy prywatnej we Włoszech. Z braku równoważnego kursu szkoleniowego zarówno w zakresie treści, jak i struktury szkolenia oferowanego przez włoskie uniwersytety, twierdzi on, że na podstawie mających zastosowanie przepisów włoskich, opłaty związane z uczestnictwem w uniwersyteckim lub podyplomowym kursie zagranicznym nie podlegają w ogóle odliczeniu.

38 Natomiast, na podstawie uwag przedstawionych Trybunałowi przez rząd włoski, skarżącemu w postępowaniu przed sądem krajowym nie odmówiono odliczenia TUIR, lecz skorygowano kwotę odliczenia z 2481 EUR na 676 EUR. Podobnie, Komisja twierdzi, że włoskie przepisy podatkowe, interpretowane i stosowane w świetle okólników 95/2000 i 11/1987, nie wyłączają odliczenia opłat za naukę, lecz przewidują stosowanie ograniczeń ilościowych i terytorialnych dla celów obliczenia kwoty opłat, które podlegają odliczeniu.

39 Do sądu krajowego należy ustalenie, czy włoskie przepisy podatkowe, takie jak interpretowane i stosowane przez właściwe organy, prowadzą do odmowy wnioskowanego przez skarżącego odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za szkolenie uniwersyteckie w innym państwie członkowskim bądź czy prowadzą do obniżenia opłat podlegających odliczeniu zgodnie ze wspomnianymi ograniczeniami.

40 W przypadku, gdyby odliczenia odmówiono podatnikowi, który uczęszczał do prywatnej instytucji położonej w innym państwie członkowskim, należy zauważyć, że przepisy krajowe, które wyłączają w sposób ogólny uprawnienie do odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za udział w uniwersyteckim kursie szkoleniowym oferowanym w innym państwie członkowskim, mimo że istnieje taka możliwość w odniesieniu do opłat za uczęszczanie na uniwersyteckie kursy szkoleniowe oferowane w tym państwie członkowskim, prowadziłyby do nałożenia na podatników uczących się na zagranicznych uniwersytetach większego obciążenia podatkowego.

41 Przepisy takie zniechęcają podatników zamieszkałych we Włoszech do uczęszczania na uniwersyteckie kursy szkoleniowe w instytucjach położonych w innych państwach członkowskich. Ponadto stanowią one również przeszkodę dla oferty kształcenia prywatnych instytucji nauczania położonych w innych państwach członkowskich, skierowanej do podatników zamieszkałych we Włoszech (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 66; a także wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 40).

42 Tego rodzaju przepisy stanowią przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym na mocy art. 49 WE. Artykuł ten sprzeciwia się bowiem stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które czynią świadczenie usług między państwami członkowskimi trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Smits i Peerbooms, pkt 61; w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zgodnie z prawem wspólnotowym zróżnicowanie tego typu może być uzasadnione jedynie w przypadku, gdy opiera się na obiektywnie uzasadnionych przesłankach niezależnych od przynależności państwowej zainteresowanych osób oraz gdy jest proporcjonalne do uzasadnionego celu realizowanego przez prawo krajowe.

44 W tym zakresie należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie przedstawiono żadnego uzasadnienia.

45 W przypadku dopuszczenia odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za uniwersyteckie kursy szkoleniowe oferowane w innym państwie członkowskim, przy zastosowaniu ograniczeń ilościowych i terytorialnych, należy przypomnieć, że z art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR wynika, iż odliczenie od podatku brutto kwoty równej 19% opłat za uczęszczanie na kursy szkoleniowe w szkołach średnich i wyższych jest przewidziane w granicach nieprzekraczających maksymalnego progu dla należności i opłat w instytucjach krajowych.

46 Podczas gdy opłaty za uczęszczanie na kursy szkoleniowe w innych państwach członkowskich podlegają odliczeniu w granicach progu określonego dla należności i opłat wnoszonych za udział w podobnych kursach prowadzonych na włoskim uniwersytecie publicznym położonym najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika, opłaty poniesione w prywatnej szkole we Włoszech podlegają odliczeniu w granicach określonych dla należności i opłat ponoszonych za uczęszczanie do włoskiego uniwersytetu publicznego w tym samym mieście lub w tym samym regionie, w którym znajduje się szkoła prywatna.

47 Z uwag przedstawionych na piśmie przez Komisję wynika, że rzeczone ograniczenia ilościowe i terytorialne wynikają z art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR, interpretowanego i stosowanego przez właściwe organy podatkowe w świetle okólników nr 95/2000 i 11/1987.

48 Na rozprawie ważność i stosowanie tych okólników zostały zakwestionowane przez skarżącego, który stwierdził, że nie mają one mocy wiążącej, a w każdym razie, że okólnik 11/1987 dotyczył innego przepisu TUIR niż art. 15 ust. 1 lit. e) i nie miał zastosowania do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowy.

49 Jednakże, bez względu na moc wiążącą rzeczonych okólników oraz ich zastosowanie w niniejszej sprawie – czego weryfikacja należy do sądu krajowego a nie do Trybunału – wszystkie strony przed Trybunałem uznały, że dla celów stosowania art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR oraz obliczenia kwoty opłat podlegających odliczeniu właściwe organy włoskie stosują wspomniane ograniczenia ilościowe i terytorialne.

50 Zdaniem skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym ograniczenia te są bardziej uciążliwe dla osób decydujących się na kurs w innym państwie członkowskim niż dla osób wybierających kurs we Włoszech.

51 Jednakże, biorąc pod uwagę względy wskazane w pkt 49, po pierwsze, omawiane ograniczenie ilościowe ma zastosowanie zarówno do instytucji prywatnych znajdujących się we Włoszech, jak i do tych w innych państwach członkowskich.

52 Po drugie, w odniesieniu do ograniczenia terytorialnego – jak wynika z pkt 46 niniejszego wyroku – jeżeli podatnik włoski uczęszcza na uniwersytecki kurs szkoleniowy

w innym państwie członkowskim opłaty te podlegają odliczeniu nie przekraczającemu maksymalnego progu ustalonego dla należności i opłat pobieranych przez włoski uniwersytet publiczny położony najbliżej jego miejsca zamieszkania dla celów podatkowych we Włoszech, który oferuje podobne kursy, podczas gdy jeśli ten sam podatnik uczęszcza na podobny kurs oferowany przez prywatną instytucję we Włoszech, limit jest określany w zależności od należności i opłat pobieranych przez włoski uniwersytet publiczny znajdujący się w tym mieście albo, w jego braku, w regionie, w którym znajduje się prywatna szkoła.

53 Zakładając, że ta prezentacja warunków stosowania art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR jest prawidłowa, wynika z niej, że wbrew twierdzeniom skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym podatnik, który decyduje się na uczęszczanie na prywatny uniwersytet we Włoszech nie ma do dyspozycji, jako punktu odniesienia dla ustalenia progu dopuszczalnego odliczenia opłat, szerokiej gamy uniwersytetów publicznych w całym kraju, podczas gdy podatnicy decydujący się na kurs za granicą są związani progiem ustanowionym dla opłat za podobny kurs prowadzony przez instytucję publiczną położoną najbliżej ich miejsca zamieszkania dla celów podatkowych.

54 Trybunał stwierdził już, że w celu uniknięcia nadmiernego obciążenia finansowego państwo członkowskie może ograniczyć kwotę odliczenia czesnego do określonej wysokości, odpowiadającej uldze podatkowej przyznawanej przez to państwo w przypadku uczęszczania do szkół położonych na jego terytorium przy uwzględnieniu określonych wartości krajowych (zob. ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 80).

55 W tym przypadku, w odpowiedzi na pytania przedstawione przez Trybunał, skarżący, rząd włoski i Komisja wyjaśnili, że należności i opłaty na rzecz włoskich uniwersytetów publicznych mogą się różnić w zależności od mających zastosowanie podatków lokalnych oraz okoliczności, że senat każdej uczelni publicznej ustala w sposób autonomiczny wysokość opłat za uczestnictwo w zajęciach.

56 Faktem jest, że różnica ta ma wpływ nie tylko na ustalenie progu mającego zastosowanie do odliczeń przez podatnika, który uczęszcza do prywatnej instytucji w innym państwie członkowskim, ale także na ustalenie progu mającego zastosowanie do opłat odliczanych przez podatnika, który uczęszcza na kursy oferowane przez prywatne szkoły we Włoszech.

57 Ustawodawstwo krajowe prowadzące do takich różnic, które wpływają zarówno na podatników uczęszczających na kursy szkoleniowe we Włoszech, jak i tych, którzy korzystając z prawa do swobodnego przemieszczania się biorą udział w takich kursach w innych państwach członkowskich, oraz wynikają z czynników wskazanych w pkt 55 niniejszego wyroku, nie stanowi ograniczenia swobody świadczenia usług w rozumieniu art. 49 WE.

58 Odliczenie kosztów kształcenia poniesionych przez podatnika nie podlega systemowi podatkowemu, który jest odmienny z tego względu, że wybrany kurs szkoleniowy ma miejsce w innym państwie członkowskim lub w danym państwie członkowskim. W niniejszym przypadku skarżący, biorąc udział w kursie szkoleniowym oferowanym przez uniwersytet znajdujący się w innym państwie członkowskim, nie znalazł się koniecznie w bardziej niekorzystnej sytuacji, niż gdyby uczęszczał na prywatny uniwersytet we Włoszech. W zależności bowiem od uczelni prywatnej wybranej we Włoszech, kwota odliczenia opłat byłaby w mniejszym lub większym stopniu wyższa w porównaniu z kwotą obliczoną przez odniesienie do opłat za uczęszczanie na włoski uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika, tj. punktu odniesienia stosowanego dla kursów szkoleniowych oferowanych w innym państwie członkowskim.

59 Te punkty odniesienia zmierzają do określenia wysokości opłat za naukę w prywatnych instytucjach znajdujących się we Włoszech lub w innym państwie członkowskim, które podatnik może odliczyć.

60 Jak wskazała Komisja, punkt odniesienia ustalony dla prywatnych instytucji znajdujących się we Włoszech nie jest w żaden sposób przydatny w przypadku prywatnych szkół znajdujących się w innym państwie członkowskim.

61 Nawet gdyby dla wszystkich instytucji prywatnych położonych w obrębie lub poza terytorium danego państwa członkowskiego zdecydowano się przyjąć, przy obliczaniu kosztów podlegających odliczeniu, jako jedyny punkt odniesienia, opłaty przewidziane za uczestnictwo w podobnych kursach oferowanych przez włoski uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika, nie ma wątpliwości, że kwota opłat podlegających odliczeniu przez podatnika – takiego jak skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym – który uczęszczał na zagraniczny uniwersytet, pozostałaby bez zmian.

62 W tych okolicznościach nie można wywieść z punktu widzenia systemu podatkowego wprowadzonego w życie przez art. 15 ust. 1 lit. e) TUIR czynnika mogącego zniechęcać podatników mających miejsce zamieszkania we Włoszech do udziału w uniwersyteckich kursach szkoleniowych w instytucjach znajdujących się w innym państwie członkowskim.

63 Wniosek ten nie został podważony przez Komisję, która pod koniec rozprawy stwierdziła, że najlepszym sposobem zadośćuczynienia wymogom prawa wspólnotowego jest przyjęcie za punkt odniesienia należności i opłat pobieranych przez włoskie uczelnie publiczne oferujące kurs o najwyższym poziomie porównywalnym do kursu, w którym podatnik uczestniczył w innym państwie członkowskim.

64 W braku środków harmonizacji, do państw członkowskich należy – w ramach wykonywania ich kompetencji – ustalenie kryteriów kalkulacji podlegających odliczeniu opłat za kształcenie uniwersyteckie, pod warunkiem że związane z nimi reguły są zgodne z postanowieniami traktatu, i w szczególności, w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu przed sądem krajowym, nie zniechęcają podatników zamieszkałych we Włoszech do uczestniczenia w uniwersyteckich kursach szkoleniowych oferowanych przez instytucje znajdujące się w innych państwach członkowskich.

65 W każdym razie, w zakresie w jakim przepisy włoskie, takie jak interpretowane i stosowane przez właściwe organy, określają próg odliczeń we wspomnianych granicach ilościowych i terytorialnych, nie stanowią one przeszkody w rozumieniu art. 49 WE ze względów wskazanych w pkt 51–62 niniejszego wyroku, wobec czego nie ma potrzeby rozważenia alternatywnego kryterium proponowanego przez Komisję jako bardziej odpowiednie.

66 W świetle powyższych rozważań wykładni art. 49 WE należy dokonywać w ten sposób, że:

— stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy oferowany przez instytucje uniwersyteckie znajdujące się na terytorium tego państwa członkowskiego, lecz wyłączają tę możliwość w sposób ogólny w przypadku opłat za naukę w prywatnej instytucji uniwersyteckiej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim;

— nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy w prywatnej instytucji uniwersyteckiej znajdującej się w innym państwie członkowskim, w granicach progu określonego dla odpowiadających im opłat przewidzianych za uczęszczanie na podobne kursy prowadzone przez krajowy uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.

W przedmiocie istnienia przeszkody w zakresie obywatelstwa Unii

67 Jak wynika z pkt 24–35 niniejszego wyroku, w zakresie w jakim sąd krajowy może uznać, że art. 49 WE nie ma zastosowania do okoliczności sprawy rozstrzyganej przez sąd krajowy, należy również zbadać przepisy, takie jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, w świetle art. 18 WE.

68 Status obywatela Unii powinien stanowić podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w tej samej sytuacji, na korzystanie w dziedzinie właściwej ratione materiae traktatu WE – z zastrzeżeniem wyjątków wyraźnie w tym względzie przewidzianych – z takiego samego traktowania z punktu widzenia prawa bez względu na ich przynależność państwową (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. s. I-6193, pkt 31; a także ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 86).

69 Wśród sytuacji, które pozostają w zakresie właściwości prawa wspólnotowego, znajdują się i te, które dotyczą korzystania z podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie WE, w szczególności w zakresie swobody poruszania się i pobytu na terytorium państw członkowskich, o której mowa w art. 18 WE (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Grzelczyk, pkt 33; a także w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 87).

70 Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie, którego obywatelstwo posiada, w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu (wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. s. I-6191, pkt 30; a także ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 88).

71 Te ułatwienia nie mogłyby być w pełni skuteczne, gdyby obywatel państwa członkowskiego mógł zostać powstrzymany od korzystania z nich przez przeszkody dotyczące jego pobytu w przyjmującym państwie członkowskim, ustanowione przez ustawodawstwo państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania, które powodują zaistnienie niekorzystnej dla niego sytuacji tylko z tego powodu, że z nich skorzysta (ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 Uczęszczając na uniwersytet znajdujący się w innym państwie członkowskim, skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym korzystał z prawa do swobodnego przemieszczania się.

73 W przypadku przepisów krajowych, interpretowanych i stosowanych przez właściwe organy podatkowe w ten sposób, by wyłączyć w sposób ogólny odliczenie podatkowe przewidziane z tytułu opłat za kształcenie uniwersyteckie, z tego względu, że opłaty te zostały poniesione na uczelni znajdującej się w innym państwie członkowskim, podczas gdy możliwość ta istnieje w odniesieniu do opłat za uczęszczanie na uniwersytecki kurs szkoleniowy proponowany w tym państwie członkowskim, przepisy te są mniej korzystne dla podatników wyłącznie z tego względu, że korzystają oni ze swobody przemieszczania się, udając się do innego państwa członkowskiego w celu uczęszczania tam na uniwersytecki kurs szkoleniowy.

74 Takie wyłączenie stanowi przeszkodę w korzystaniu ze swobód przyznanych w art. 18 ust. 1 WE wszystkim obywatelom Unii.

75 Wyłączenie prawa do odliczenia opłat za uczęszczanie na uniwersyteckie kursy szkoleniowe oferowane przez instytucje znajdujące się w innych państwach członkowskich nie może być uzasadnione tylko dlatego, że podobne usługi nie są świadczone przez włoskie uniwersytety publiczne.

76 W niniejszej sprawie nie przedstawiono żadnego uzasadnienia w zakresie podnoszonego wyłączenia prawa do odliczenia, którego dotyczy postanowienie odsyłające. O ile państwa członkowskie mogą określać obiektywne kryteria, w oparciu o zasady właściwe każdemu z nich i pozwalające na określenie jakie rodzaje kosztów kształcenia kwalifikują się do odliczenia od podatku, takie ogólne wyłączenie prawa do odliczenia wyłącznie z tego powodu, że kurs szkoleniowy jest oferowany w innym państwie członkowskim lub nie może znaleźć odpowiednika w państwie członkowskim miejsca zamieszkania podatnika jest sprzeczny z art. 18 WE.

77 Jeśli chodzi o nałożenie – przy obliczaniu kwoty podlegających odliczeniu opłat za naukę – ograniczeń ilościowych i terytorialnych, o których mowa w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku, należy zauważyć, że z tych samych powodów, co wskazane w pkt 51–62 niniejszego wyroku, w odniesieniu do swobodnego świadczenia usług, limity te nie stanowią sprzecznej z art. 18 WE przeszkody w swobodnym przemieszczaniu się obywateli Unii.

78 W świetle powyższych rozważań wykładni art. 18 WE należy dokonywać w ten sposób, że:

— stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy oferowany przez instytucje znajdujące się na terytorium tego państwa członkowskiego, lecz wyłączają tę możliwość w sposób ogólny w przypadku opłat za naukę w instytucji uniwersyteckiej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim;

— nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy w instytucji uniwersyteckiej znajdującej się w innym państwie członkowskim, w granicach progu określonego dla odpowiadających im opłat przewidzianych za uczęszczanie na podobne kursy prowadzone przez

krajowy uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.

W przedmiocie kosztów

79 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Wykładni art. 49 WE należy dokonywać w ten sposób, że:

— **stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy oferowany przez instytucje uniwersyteckie znajdujące się na terytorium tego państwa członkowskiego, lecz wyłączają tę możliwość w sposób ogólny w przypadku opłat za naukę w prywatnej instytucji uniwersyteckiej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim;**

— **nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy w prywatnej instytucji uniwersyteckiej znajdującej się w innym państwie członkowskim, w granicach progu określonego dla odpowiadających im opłat przewidzianych za uczęszczanie na podobne kursy prowadzone przez krajowy uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.**

2) Wykładni art. 18 WE należy dokonywać w ten sposób, że:

— **stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy oferowany przez instytucje znajdujące się na terytorium tego państwa członkowskiego, lecz wyłączają tę możliwość w sposób ogólny w przypadku opłat za naukę w instytucji uniwersyteckiej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim;**

— **nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują możliwość dokonania przez podatnika odliczenia od kwoty brutto podatku, opłat za uniwersytecki kurs szkoleniowy w instytucji uniwersyteckiej znajdującej się w innym państwie członkowskim, w granicach progu określonego dla odpowiadających im opłat przewidzianych za uczęszczanie na podobne kursy prowadzone przez krajowy uniwersytet publiczny znajdujący się najbliżej miejsca zamieszkania dla celów podatkowych podatnika.**

Podpisy